

32003R1725

L 261/1

ОФИЦИАЛЕН ВЕСТНИК НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ

13.10.2003

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 ⁽¹⁾, 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.
- (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

⁽¹⁾ ОВ L 243, 11.9.2002 г., стр. 1.

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.

Съставено в Брюксел на 29 септември 2003 година.

За Комисията
Frederik BOLKESTEIN
Член на Комисията

ПРИЛОЖЕНИЕ

МЕЖДУНАРОДНИ СЧЕТОВОДНИ СТАНДАРТИ

IAS 1:	Представяне на финансови отчети (преразгледан 1997 г.)
IAS 2:	Материални запаси (преразгледан 1993 г.)
IAS 7:	Отчети за паричните потоци (преразгледан 1992 г.)
IAS 8:	Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика (преразгледан 1993 г.)
IAS 10:	Събития след датата на баланса (преразгледан 1999 г.)
IAS 11:	Договори за строителство (преразгледан 1993 г.)
IAS 12:	Данъци върху дохода (преразгледан 2000 г.)
IAS 14:	Отчитане по сектори (преразгледан 1997 г.)
IAS 15:	Информация, отразяваща влиянието на промените в цените (преформатиран 1994 г.)
IAS 16:	Имоти, заводи и оборудване (преразгледан 1998 г.)
IAS 17:	Лизинг (преразгледан 1997 г.)
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.)
IAS 21:	фекти от промените в обменните курсове (преразгледан 1993 г.)
IAS 22:	изнес комбинации (преразгледан 1998 г.)
IAS 23:	Разходи по заеми (преразгледан 1993 г.)
IAS 24:	Оповестяване на свързани лица (преработен 1998 г.)
IAS 26:	Счетоводство и отчитане на пенсионните планове (преформатиран 1994 г.)
IAS 27:	Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни дружества (преразгледан 2000 г.)
IAS 28:	Отчитане на инвестиции в асоциирани предприятия (преразгледан 2000 г.)
IAS 29:	Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики (преформатиран 1994 г.)
IAS 30:	Оповестявания в счетоводните отчети на банки и сходни финансови институции (преформатиран 1994 г.)
IAS 31:	Счетоводно отчитане на дялове в съвместни предприятия (преразгледан 2000 г.)
IAS 33:	Доходи на акция (1997 г.)
IAS 34:	Междинно финансово отчитане (1998 г.)
IAS 35:	Преустановяващи се дейности (1998 г.)
IAS 36:	Обезценка на активи (1998 г.)
IAS 37:	Провизии, условни задължения и условни активи (1998 г.)
IAS 38:	Нематериални активи (1998 г.)
IAS 40:	Инвестиционни имоти (2000 г.)
IAS 41:	Земеделие (2001 г.)

ПОЯСНЕНИЯ НА ПОСТОЯННИЯ КОМИТЕТ ПО РАЗЯСНЕНИЯ

SIC-1:	Последователност — различни формули за изчисляване себестойността на материалните запаси
SIC-2:	Последователност — капитализация на разходи по заеми
SIC-3:	Елиминиране на нереализираните печалби и загуби от операции с асоциирани предприятия
SIC-6:	Разходи за модифициране на съществуващ софтуер
SIC-7:	Въвеждане на евро
SIC-8:	Прилагане на IAS за първи път като основна счетоводна база
SIC-9:	Бизнес комбинации — класификация като придобиване или като обединяване на интереси
SIC-10:	Правителствена помощ — без специална връзка с оперативната дейност
SIC-11:	Валутна обмяна — капитализиране на загубите, възникващи от рязка обезценка на валутата
SIC-12:	Консолидация — предприятия със специална цел
SIC-13:	Съвместно контролирани предприятия — непарични вноски от съдружниците
SIC-14:	Имоти, заводи и оборудване — компенсация за обезценка или загуба на отделни активи
SIC-15:	Операщ лизинг — стимули
SIC-18:	Последователност — алтернативни методи
SIC-19:	Отчитане на валута — оценка и представяне на финансови отчети според IAS 21 и IAS 29
SIC-20:	Счетоводен метод на собствен капитал — признаване на загуби
SIC-21:	Данъци върху прихода — възстановяване на преоценени неамортизируеми активи
SIC-22:	Бизнес комбинации — последващи корекции на първоначално отчетените справедливи стойности и репутация
SIC-23:	Имоти, заводи и оборудване — разходи за основен преглед или основен ремонт
SIC-24:	Оходи на акция — финансови инструменти и други договори, които могат да бъдат уреждани с акции
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-28:	Бизнес комбинации — дата на размяна на справедлива стойност на капиталовите инструменти
SIC-29:	Оповестяване — споразумения за концесионна услуга
SIC-30:	Отчетна валута — преобразуване от измерваща валута в представителна валута
SIC-31:	Приходи — бартерни сделки, включващи рекламни услуги
SIC-32:	Нематериални активи — разходи за Интернет страница
SIC-33:	Консолидация и метод на собствения капитал — потенциални права на глас и разпределение на дялово участие

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

**МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 1
(ПРЕРАБОТЕН 1997 г.)**

IAS 1

Представяне на финансови отчети

Този преработен международен счетоводен стандарт замества IAS 1 „Оповестяване на счетоводната политика“, IAS 5 „Информация, която трябва да бъде оповестена във финансовите отчети“ и IAS 13 „Представяне на текущите активи и текущите пасиви“, които стандарти бяха одобрени от Съвета на IASC, преформатирани през 1994 г. IAS 1 (преработен 1997 г.) беше одобрен от Съвета на IASC през юли 1997 г. и влезе в сила за финансовите отчети, отнасящи се за периоди, започващи на или след 1 юли 1998 г.

През май 1999 г. IAS 10 (преработен 1999 г.) „Събития след датата на баланса“, изменени параграф 63, буква в), параграф 64, параграф 65, буква а) и параграф 74, буква в). Промененият текст влиза в сила, когато влезе в сила самият IAS 10 (преработен 1999 г.) — т.е. за годишни финансови отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 2000 г.

Следните разяснения на SIC се отнасят за IAS 1:

- SIC-8: Прилагане за първи път на IAS като основна счетоводна база,
- SIC-18: Последователност — алтернативни методи,
- SIC-27: Преценяване на съдържанието (същността) на операциите в правната форма на лизинг,
- SIC-29: Оповестяване — споразумения за концесионна услуга.

Въведение

1. Този стандарт („IAS 1 (преработен 1997 г.)“) замества IAS 1 „Оповестяване на счетоводна политика“, IAS 5 „Информация за оповестяване във финансовите отчети“ и IAS 13 „Представяне на текущите активи и текущите пасиви“. IAS 1 (преработен) е в сила за отчетни периоди, започващи на или след 1 юли 1998 г., но тъй като изискванията на този стандарт са в съответствие с изискванията в съществуващите стандарти, се насърчава по-ранното му прилагане.
2. Стандартът актуализира изискванията в стандартите, които заменя, и е в съответствие с рамката на IASC Общи положения за изготвяне и представяне на финансовите отчети. Освен това той е разработен, за да подобри качеството на финансовите отчети, представени съгласно изискванията на IAS, като:
 - а) гарантира, че финансовите отчети, които изразяват съответствие с IAS, са в съответствие с всеки приложим стандарт, включително и с всички изисквания за оповестяване;
 - б) гарантира, че отклоненията от изискванията на IAS са ограничени до изключително редки случаи (примерите за несъответствие ще бъдат под наблюдение и ще бъдат издадени допълнителни насоки, където е необходимо);
 - в) дава насоки за структурата на финансовите отчети, включително минималните изисквания за всеки предварителен отчет, счетоводните политики и поясненията и илюстриращите допълнения, и
 - г) установява (на базата на рамката) практическите изисквания за въпроси като същественост, действащо предприятие, избора на счетоводни политики, когато не съществува конкретен стандарт, последователност и представяне на сравнителна информация.
3. За да задоволи нуждите на потребителите за отчети от по-изчерпателна информация за „резултатите от дейността“, измерена на по-широка база в сравнение с „печалбата“, показана в отчета за доходите, стандартът установява ново изискване за основен финансов отчет, показващ тези печалби и загуби, които не са представени досега в отчета за доходите. Новият отчет може да бъде представен или като „традиционно“ равнение на собствения капитал във формат с колони, или като самостоятелен отчет на резултатите от дейността. Съветът на IASC се съгласи принципно през април 1997 г. да направи преглед на начина, по който резултатите от дейността се оценяват и докладват. Първоначално проектът по-скоро ще обсъжда взаимодействието между отчитането на резултатите от дейността и целите на отчетността, изложени в Общите положения на IASC. Поради това IASC ще разработи предложения в тази област.

IAS 1

4. Стандартът се отнася за всички предприятия, представящи отчети в съответствие с IAS, включително банки и застрахователни дружества. Минималните структури са направени така, че да бъдат достатъчно гъвкави, за да се адаптират за използване от всяко предприятие. Банките например следва да имат възможност да направят такова представяне, което да отговаря на този стандарт и по-подробните изисквания на IAS 30 „Оповестявания във финансовите отчети на банки и подобни финансови институции“.

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	
Обхват	1—4
Цел на финансовите отчети	5
Отговорност за финансовите отчети	6
Компоненти на финансовите отчети	7—9
Общи положения	10—41
Честно представяне и съответствие с международните счетоводни стандарти	10—19
Счетоводна политика	20—22
Действащо предприятие	23—24
Счетоводство на база на принципа на начисляването	25—26
Последователност на представянето	27—28
Същественост и обединяване	29—32
Компенсиране	33—37
Сравнителна информация	38—41
Структура и съдържание	42—102
Въведение	42—52
Идентификация на финансовите отчети	44—48
Отчетен период	49—51
Своевременност	52
Баланс	53—74
Разграничение „текущи/нетекущи“	53—56
Текущи активи	57—59
Текущи пасиви	60—65
Информация, която трябва да бъде представена на лицевата страна на баланса	66—71
Информация, която трябва да се представи или на лицевата страна на баланса или в бележки	72—74

Отчет за доходите	75—85
Информация, която трябва да се представи на лицевата страна на отчета	75—76
Информация, която трябва да се представи или на лицевата страна на отчета за доходите, или в бележките	77—85
Промяна в собствения капитал	86—89
Отчет за паричните потоци	90
Бележки към финансовата политика	91—102
Структура	91—96
Представяне на счетоводната политика	97—101
Други оповестявания	102
Влизане в сила	103—104

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 бъдат прилагани за несъществени позиции (виж параграф 12 от предговора).

ЦЕЛ

Целта на настоящия стандарт е да определи основата за представяне на финансовите отчети с общо предназначение, с цел да гарантира сравнимост на финансовите отчети на самото предприятие както с неговите от предходни отчетни периоди, така и с финансовите отчети на други предприятия. За да постигне тази цел, този стандарт определя общите положения за представяне на финансовите отчети, насоки за тяхната структура и минималните изисквания за съдържанието на тези финансови отчети. Признаването, оценката и оповестяването на специфични операции и събития е разгледано в други IAS.

ОБХВАТ

- Настоящият стандарт следва да се прилага при представянето на всички финансови отчети с общо предназначение, изготвени и представени в съответствие с изискванията на IAS.**
- Финансови отчети с общо предназначение са тези, чиято цел е да отговорят на нуждите на потребители, които не са в положение да изискват отчети, направени с цел да отговорят на техни специфични информационни нужди. Финансовите отчети с общо предназначение включват тези отчети, които са представени отделно или са включени в други публични документи като годишен отчет или проспект. Настоящият стандарт не се прилага за съкратена междинна финансова информация. Настоящият стандарт се отнася с еднаква сила както по отношение финансови отчети на отделни предприятия, така и към консолидирани отчети на група от предприятия. Въпреки това стандартът не изключва представянето на консолидирани финансови отчети в съответствие с IAS и на финансови отчети на предприятието майка, изготвени според национални изисквания, включени в същия документ, стига базата на изготвянето на всеки от тях да е ясно оповестена в отчета за счетоводните политики.
- Настоящият стандарт се прилага за всички видове предприятия, включително банки и застрахователни предприятия. Допълнителните изисквания към банки и сходни финансови институции, които са в съответствие с изискванията на настоящия стандарт, са установени в IAS 30 „Оповестявания в счетоводните отчети на банки и сходни финансови институции“.
- Настоящият стандарт използва терминология, която е приложима за предприятия със стопанска цел. Предприятията от обществения сектор следователно могат да прилагат изискванията на настоящия стандарт. Предприятията с нестопанска цел, правителствените организации и други предприятия от обществения сектор, които искат да приложат настоящия стандарт, може да се нуждаят от изменение в описанията, използвани за определени позиции от финансовите отчети, както и за самите отчети. Такива предприятия могат да представят също и допълнителни компоненти на финансовите отчети.

IAS 1

ЦЕЛ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ

5. Финансовите отчети са структурирано финансово представяне на финансовото състояние и на операциите, извършени от дадено предприятие. Целта на финансовите отчети с общо предназначение е да предоставят информация за финансовото състояние, резултатите от дейността и паричните потоци на дадено предприятие, която е необходима за по-широк кръг от потребители при вземането на стопански решения. Финансовите отчети показват също така и резултатите от стопанисването на ресурсите, които са поверени на ръководството на предприятието. За да отговорят на тази цел, финансовите отчети предоставят информация за предприятието относно:

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

Тази информация заедно с информацията в бележките към финансовите отчети помага на потребителите да предвиждат бъдещи парични потоци, и по-специално сроковете и сигурността на генерирането на пари и парични еквиваленти.

ОТГОВОРНОСТ ЗА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ

6. Съветът на директорите и/или друг управляващ орган на предприятието е отговорен за изготвянето и представянето на неговите финансови отчети.

КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ

7. **Пълният комплект на финансовите отчети включва следните компоненти:**

- а) **баланс;**
- б) **отчет за доходите;**
- в) **отчет, показващ или:**
 - i) **всички промени в собствения капитал, или**
 - ii) **промени в собствения капитал, породени от капиталови операции, различни от капиталовите операции със собствениците или разпределенията за собствениците;**
- г) **отчет за паричните потоци;**
- д) **счетоводна политика и пояснителни бележки.**

8. Предприятията се насърчават да представят, освен финансовите си отчети, и финансов преглед от ръководството, който описва и обяснява основните характеристики на финансовите резултати от дейността и финансовото състояние на предприятието и принципните несигурности, пред които то се изправя. Такъв отчет може да включва и преглед на:

- а) основните фактори и влияния, определящи резултатите от дейността, включително и промените в средата, в която предприятието оперира, възможностите на предприятието да отговори на тези промени и техния ефект, както и инвестиционната политика на предприятието да поддържа и подобрява резултатите от дейността, включително и неговата дивидентна политика;
- б) източниците на финансиране на предприятието, политиката на управление и управлението на неговите рискове, и
- в) силните страни и ресурсите на предприятието, чиято стойност не са отразени в баланса в съответствие с IAS.

9. Много предприятия представят извън финансовите си отчети допълнителни отчети като доклади по въпроси за околната среда и отчети за добавената стойност, по-специално в отрасли, където факторите на околната среда са значими и когато служителите се считат за важна група потребители. Предприятията се насърчават да представят такива допълнителни отчети, ако управлението вярва, че те ще помогнат на потребителя при вземане на стопански решения.

ОБЩИ ПОЛОЖЕНИЯ

Честно представяне и съответствие с международните счетоводните стандарти

10. **Финансовите отчети следва да представят честно финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на дадено предприятие. Правилното прилагане на IAS с включването на допълнително оповестяване, когато е необходимо, при почти всички обстоятелства води до постигане на честно представяне във финансовите отчети.**
11. **Предприятие, чиито финансови отчети са изготвени в съответствие с международните счетоводни стандарти, следва да оповести този факт. Финансовите отчети следва да не се определят и посочват, че са в съответствие с IAS, освен ако те отговарят на всички изисквания на всеки приложен стандарт и всяко приложено разяснение на Постоянния комитет за разяснения⁽¹⁾.**
12. **Неправилните счетоводни третираня не се изправят нито чрез оповестяване на възприетите счетоводни политики, нито чрез пояснения или обяснителен материал.**
13. **В изключително редки обстоятелства, когато ръководството прецени, че спазването изискванията на даден стандарт ще бъде подвеждащо и поради това отклоняването от тези изисквания е необходимо за постигането на честно представяне, предприятието трябва да оповести:**
- a) **че ръководството е стигнало до заключение, че финансовите отчети представят честно финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието;**
 - b) **че то е приложило във всички материални аспекти изискванията на действащите IAS, освен че е направило отклонение от даден стандарт, за да постигне честно представяне;**
 - b) **стандарта, от който предприятието се е отклонило, същността на отклонението, включително и третирането, което стандартът изисква, причината, поради която това третиране би било подвеждащо при тези обстоятелства, и възприетото третиране, и**
 - г) **финансовото влияние на отклонението от нетната печалба или загуба, активите, пасивите, собствения капитал и паричните потоци на предприятието за всеки представен период.**
14. За финансовите отчети се казва понякога, че „са основани на“ или „съответстват на съществените изисквания на“ или „са в съответствие със счетоводните изисквания“ на IAS. Често не се дава допълнителна информация, въпреки че е ясно, че съществуват съществени изисквания за оповестяване, ако счетоводните изисквания не са спазени. Такива отчети са подвеждащи, тъй като те заблуждават относно надеждността и разбираемостта на финансовите отчети. С цел да гарантира, че финансовите отчети, които посочват, че са в съответствие с IAS, ще отговарят на стандарта, изискван от потребителите в международен аспект, този стандарт включва общото изискване за това, че финансовите отчети следва да предоставят честно представяне, и насоки за това как честното представяне се постига и по-нататъшни насоки за определяне на изключително редките случаи, когато определено отклонение е необходимо и се допуска. Това изискване също предполага ясно оповестяване на обстоятелствата, довели до отклонение. Съществуването на противоречие с националните изисквания само по себе си не е достатъчно основание, за да оправдае отклонението във финансовите отчети, изготвени съгласно IAS.

⁽¹⁾ Виж също SIC-8: Прилагане за първи път на IAS като основна счетоводна база.

IAS 1

15. В почти всички случаи честното представяне се постига чрез съответствие във всички съществени аспекти с приложимите IAS. Честното представяне изисква:
- а) избор и прилагане на счетоводни политики в съответствие с параграф 20;
 - б) представяне на информация, включително и на счетоводни политики, по начин, който осигурява уместна, надеждна, сравнима и разбираема информация, и
 - в) предоставяне на допълнителни оповестявания, когато изискванията на IAS са недостатъчни за потребителите на финансовите отчети да разберат влиянието на конкретни операции или събития върху финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на предприятието.
16. В изключително редки случаи прилагането на определено специфично изискване на IAS може да доведе до подвеждащи финансови отчети. Такъв е случаят единствено когато третирането, изисквано от стандарта, е явно неподходящо и по този начин честното представяне не може да бъде постигнато нито чрез прилагането на самия стандарт, нито само чрез допълнително оповестяване. Отклонението от изискванията не е подходящо само поради това, че друго третиране би дало също честно представяне.
17. Когато се преценява дали отклонението от определено специфично изискване на IAS е необходимо, се взема предвид следното:
- а) целта на изискването и защо целта не е постигната или не е подходяща при конкретните обстоятелства, и
 - б) начинът, по който обстоятелствата в предприятието се различават от тези при други предприятия, които следват изискването.
18. Тъй като обстоятелствата, изискващи отклонение, се очаква да са изключително редки, и тъй като необходимостта от неспазване ще бъде въпрос на сериозно обсъждане и на субективна преценка, важно е потребителите да са наясно, че предприятието не е спазило във всички съществени аспекти международните счетоводни стандарти. Важно е също така потребителите да разполагат с достатъчно информация, която ще им даде възможност да направят преценка на база на своята информираност за това дали отклонението е необходимо и да изчислят корекциите, които ще се изискват да се направят, за да се постигне съответствие с МСС. КМСС ще наблюдава и ще разглежда случаите на неспазване, които са предоставени на неговото знание (например от предприятия, техните опитори и регулаторни органи), и ще преценява необходимостта от изясняване чрез интерпретиране или изменения на стандартите, когато е уместно, за да гарантира, че отклоненията стават необходими само в изключително редки случаи.
19. **Когато в съответствие със специфичните разпоредби на този стандарт международният счетоводен стандарт е прилаган преди началната му дата за влизане в сила, този факт следва да бъде оповестен.**

СЧЕТОВОДНА ПОЛИТИКА

20. **Ръководството на предприятието следва да избере и приложи счетоводна политика, така че финансовите отчети да бъдат в съответствие с всички изисквания на всеки приложен международен счетоводен стандарт и разясненията на Постоянния комитет за разяснения. Така, където няма специфично изискване, ръководството следва да разработи политика, за да гарантира, че финансовите отчети предоставят информация, която е:**
- а) **необходима за вземането на решение от потребителите на финансовите отчети и**
 - б) **надеждна в това, че те:**
 - i) **представят достоверно резултатите и финансовото състояние на предприятието;**

- ii) *отразяват икономическата същност на събития и операции, а не просто тяхната правна форма* ⁽¹⁾;
 - iii) *са неутрални, което означава, че са безпристрастни;*
 - iv) *са предпазливи;*
 - v) *са пълни във всички съществени аспекти.*
21. Счетоводната политика представлява специфичните принципи, бази, конвенции, правила и практики, приети от предприятието при изготвянето и представянето на финансовите отчети.
22. При липса на специфичен IAS и на разяснение на Постоянния комитет за разяснения ръководството на предприятието използва своята собствена преценка при разработване на счетоводна политика за даден обект, която осигурява най-ползвателната информация на потребителите на финансовите отчети на предприятието. При формирането на тази преценка ръководството взема предвид:
- a) изискванията и насоките на IAS, които се отнасят за подобни или свързани въпроси;
 - б) критериите за определяне, признаване и оценяване на активи, пасиви, приходи и разходи, установени в общите положения на IASC, и
 - в) изявленията на други органи за определяне на стандарти и общоприетата браншова/отраслова практика до степента, до която те са в съответствие с букви а) и б) от настоящия параграф.

ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

23. *При изготвянето на финансовите отчети ръководството следва да направи преценка на способността на предприятието да продължи като действащо предприятие. Финансовите отчети следва да бъдат изготвени на базата на действащото предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира предприятието или да прекрати търговска дейност или няка друга реалистична алтернатива, освен да направи това. Когато при изготвянето на тази оценка на ръководството са му известни значителни несигурности, свързани със събития или условия, които могат да породят съществено съмнение, че предприятието може да продължи своята дейност като действащо, тези несигурности следва да се оповестят. Когато финансовите отчети не са изготвени на база предположението на действащото предприятие, този факт следва да се оповести заедно с базата, на която са изготвени финансовите отчети, както и причините, поради които предприятието не е разглеждано като действащо.*
24. При преценяването дали предположението за действащо предприятие е подходящо ръководството взема предвид цялата налична информация за предвидимото бъдеще, което следва да бъде поне — но не ограничено до — дванадесет месеца от датата на баланса. Степента на преценката зависи от всеки конкретен случай. Когато предприятието има история на печелившо години наред и има достъп до финансови ресурси, може да се направи заключение, че базата на действащо предприятие е подходяща, без да се налагат подробни анализи. В други случаи ръководството може да има нужда да прецени широк кръг от фактори по отношение на текущата и очаквана рентабилност, схемите за погасяване на дългове и потенциалните заместващи ресурси на финансиране, преди да може да получи удовлетворяващи го доказателства, че прилагането на базата на действащо предприятие е подходяща.

СЧЕТОВОДСТВО НА БАЗА ПРИНЦИПА НА НАЧИСЛЯВАНЕТО

25. *Предприятието следва да изготвя финансовите си отчети, с изключение на отчетите, свързани с паричните потоци, на базата на принципа на начисляването.*

⁽¹⁾ Виж също SIC-27: Преценяване на същността на операциите в правната форма на лизинг.

IAS 1

26. При счетоводство на база принципа на начисляването, операциите и събитията се признават в момента на тяхното възникване (а не когато се получават или плащат пари или парични еквиваленти), като се записват в счетоводните регистри и се отчитат във финансовите отчети за периодите, за които се отнасят. Разходите се признават в отчета за доходите на базата на директната връзка на направените разходи с приходите на конкретни носители на доходи (съпоставяне). Въпреки това приложението на концепцията на съпоставимост не позволява да се признават позиции в баланса, които не отговарят на определението за актив или пасив.

ПОСЛЕДОВАТЕЛНОСТ НА ПРЕДСТАВЯНЕТО

27. **Представянето и класификацията на позициите във финансовите отчети следва да се запазят и през следващите периоди, освен ако:**
- а) *е настъпила значителна промяна в характера на дейността на предприятието или при преглед на представянето във финансовите му отчети е установено, че тази промяна ще доведе до по-подходящо представяне на събития или операции, или*
 - б) *е наложена промяна в представянето от IAS или разяснение от Постоянния комитет за разяснения* ⁽¹⁾.
28. Значително придобиване или изваждане от употреба или преглед на представянето на финансовите отчети може да наложат, че финансовите отчети следва да бъдат представени по различен начин. Предприятието трябва да промени представянето на финансовите си отчети само в случай че променената структура има висока вероятност да продължи да се прилага или ако ползата от алтернативното представяне е явна. Когато са направени такива промени в представянето, предприятието рекласифицира сравнителната информация в съответствие с параграф 38. Промяна в представянето с цел съответствие с националните счетоводни стандарти е позволена само доколкото, доколкото промененото представяне е в съответствие с изискванията на настоящия стандарт.

СЪЩЕСТВЕННОСТ И ОБЕДИНЯВАНЕ

29. **Всяка съществена позиция следва да се представи отделно във финансовите отчети. Несъществени суми следва да се обединят със суми с подобен характер или функция и не се нуждаят да бъдат представяни отделно.**
30. Финансовите отчети са резултат от обработката на значителни по обем операции, които са структурирани чрез обединяването им в групи в зависимост от тяхната същност или функция. Последният етап в процеса на обединяване и класифициране е представянето в съкратена и класифицирана информация, която формира позиции или на лицевата страна на финансовите отчети, или в бележките към тях. Позиция, която индивидуално не е съществена, се обединява с други и се представя или на лицевата страна на финансовите отчети, или в бележките. Една позиция, която не е достатъчно съществена, за да има основание за самостоятелно представяне на лицевата страна на финансовите отчети, може обаче да бъде достатъчно съществена и следва да бъде представена отделно в бележките към финансовите отчети.
31. В този смисъл дадена информация е съществена, ако нейното неоповестяване може да окаже влияние върху стопанските решения на потребителите, вземани на база тези на финансови отчети. Съществеността зависи от размера и същността на дадена позиция, преценени от гледна точка на случаите, в които тя е пропусната. При решение дали позиция или обединени позиции са съществени, същността и обемът на позицията се оценяват заедно. В зависимост от обстоятелствата както същността, така и размерът на позицията могат да бъдат определящи фактор. Например отделни активи с една и съща същност и функция се обединяват, дори ако отделните им размери са големи. Въпреки това големи позиции, които са различни по своята същност или функция, се представят отделно.
32. Съществеността предполага, че специфичните изисквания за оповестяване на IAS може да не се спазят, в случай че получената в резултат на това информация е несъществена.

⁽¹⁾ Виж също SIC-18: Последователност — алтернативни методи.

КОМПЕНСИРАНЕ

IAS 1

33. **Активи и пасиви следва да не се компенсират, освен когато такова компенсиране се изисква или е разрешено от друг IAS.**
34. **Приходни и разходни позиции могат да се компенсират единствено и само когато:**
- това се изисква или е разрешено от IAS;**
 - печалби, загуби и свързани разходи, възникващи от едни и същи или подобни операции или събития, които не са съществени; такива суми следва да се обединят в съответствие с параграф 29.**
35. От особена важност е както активите, така и пасивите, а също така и приходите и разходите, когато са съществени, да бъдат отчитани поотделно. Компенсирането в отчета за доходите или в баланса, освен когато то не отразява същността на операцията или събитието, отнема възможността на потребителите да разберат предприетите операции и да оценят бъдещите парични потоци на предприятието. Отчитането на активи, намалени с обезценки, например обезценка от залежалост на стоково-материални запаси, и на съмнителни вземания, не се счита за компенсиране.
36. IAS 18 „Приходи“ определя термина „приход“ и изисква той да бъде оценен по справедливата стойност на полученото възмездяване или на вземането, като се вземе предвид размерът на търговските отстъпки и отстъпките за обем, направени от предприятието. В хода на своята ежедневна дейност предприятието предприема и други операции, които не генерират приходи и са инцидентни спрямо основните дейности, генериращи приходи. Резултатите от такива операции се представят, когато представянето им отразява същността на операцията или събитието чрез негиране на прихода със свързаните с него разходи, възникнали от същата операция. Например:
- печалбите и загубите от освобождаване от нетекущи активи, включително инвестиции и оперативни активи, се отчитат като постъпленията от освобождаването се намаляват с балансовата сума на актива и свързаните с продажбата разходи;
 - разходите, които се възстановяват по силата на договорни отношения с трети страни (например договори за пренаемане), се намаляват от свързаните с тях суми за възстановяване и
 - извънредни позиции могат да бъдат представени нетно, намалени със съответните данъци и малцинственото участие, а brutните суми се представят в поясненията.
37. Освен това печалбите и загубите, възникващи от група подобни операции, се отчитат нетно, например печалби или загуби от операции с чужда валута или печалби или загуби от финансови инструменти, държани за търгуване. Такива печалби или загуби обаче се отчитат отделно, ако техният размер, характер или регулярност са такива, че е необходимо отделно оповестяване според изискванията на IAS 8 „Нетна печалба или загуба за периода“, основни грешки и промени в счетоводната политика.

СРАВНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ

38. **Сравнителната информация по отношение на предходния период следва да бъде оповестена за цялата цифрова информация във финансовите отчети, освен ако друг международен счетоводен стандарт допуска или изисква друго. Сравнителната информация следва да бъде включена в разказвателен и описателен вид, когато това е релевантно и необходимо за по-доброто разбиране на финансовите отчети за текущия период.**
39. В някои случаи разказвателната информация, предвидена във финансовите отчети за предходния/предходните период/и, продължава да бъде актуална и за текущия период. Например подробностите по съдебен спор, изхождащ от който е несигурен към последната дата на баланса и все още не е решен, се оповестяват и в текущия период. Потребителите имат 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.

IAS 1

40. **Когато представянето или класифицирането на позиции във финансовите отчети е изменено, сравнителната информация, освен в случаите, когато това е практически невъзможно да се направи, следва също да бъде прекласифицирана, с цел да се гарантира сравнимост спрямо текущия период, като характерът, размерът и причините за прекласифицирането следва да бъдат оповестени. Когато е практически невъзможно да се прекласифицират сравнителните данни, предприятието следва да оповести причината за това и каква е същността на промените, които биха били направени, ако сулите бяха прекласифицирани.**
41. При определени обстоятелства може да бъде практически невъзможно прекласифицирането на сравнителна информация, за да се постигне сравнимост с текущия период. Например данните за предходния период/периоди може да не са били събрани по начин, който позволява прекласификация, и може да не е практически възможно информацията да се пресъздаде наново. При такива обстоятелства същността на корекциите, които биха били направени на сравнителните данни, се оповестява. IAS 8 обработва корекциите, които се изискват по отношение на сравнителната информация след промяна в счетоводната политика, която се прилага ретроспективно.

СТРУКТУРА И СЪДЪРЖАНИЕ

Въведение

42. Настоящият стандарт изисква определени оповестявания на лицевата страна на финансовите отчети, както и оповестяване на други позиции, да бъдат оповестявани или на лицевата страна на финансовите отчети, или в бележките към тях, и установява препоръчителни формати, показани като приложение към стандарта, които предприятието би могло да използва по подходящ начин съгласно неговите специфични условия. IAS 7 предлага структура на представяне на отчета за паричните потоци.
43. Настоящият стандарт използва термина „оповестяване“ в широкия смисъл на думата, обхващащ както позициите, които се представят на лицевата страна на всеки финансов отчет, така и тези, които се представят в бележките към тях. Оповестяванията, които се изискват от други IAS, се правят в съответствие с изискванията на тези стандарти. Освен в случаите, когато настоящият или друг стандарт изисква противоположното, такива оповестявания се правят или на лицевата страна на съответния финансов отчет, или в бележките.

Идентификация на финансовите отчети

44. **Финансовите отчети следва да бъдат ясно идентифицирани и разграничени от останалата информация в същия публикуван документ.**
45. Международните счетоводни стандарти 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 IAS, от останалата информация, която може да бъде полезна за потребителите, но не е обект на стандартите.
46. **Всеки компонент на финансовите отчети следва да бъде ясно идентифициран. Освен това следната информация следва да бъде ясно показана и повторена, когато е необходимо за по-доброто разбиране на представената информация:**
- наименование на отчитащото се предприятие или други средства за неговата идентификация;
 - дали финансовите отчети се отнасят за отделно предприятие или за група предприятия;
 - датата на баланса или отчетният период, за който се отнасят финансовите отчети, кое от двете е подходящо с оглед на свързания компонент на финансовите отчети;
 - видът на отчетната валута и
 - степента на точност, използвана при представянето на числовите показатели във финансовите отчети.
47. Изискванията в параграф 46 обикновено се постигат 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 за четене в електронен формат, може да не се използват отделни страници; в такъв случай горепосочените данни се представят достатъчно често, че да се гарантира правилното разбиране на предоставената информация.

48. Финансовите отчети често се правят по-разбираеми чрез представянето на информацията в хиляди или милиони от отчетната валута. Това е приемливо доколкото, доколкото степента на закръпеност при представянето е оповестена и съответно не се губи релевантна информация.

Отчетен период

49. **Финансовите отчети следва да бъдат представяни най-малко веднъж годишно. Когато при извънредни обстоятелства датата на баланса на предприятието се промени и годишните счетоводни отчети са представени за по-дълъг или по-кратък от една година период, предприятието следва да оповести следната информация като допълнение към отчетния период, за който се отнасят счетоводните отчети:**
- a) **причината за използването на отчетен период, различен от една година, и**
 - b) **факта, че сравнителните данни за отчета за доходите, промените в собствения капитал, паричните потоци и отнасящите се за тях бележки не са сравнени.**
50. При изключителни обстоятелства от дадено предприятие може да се изиска или то може да реши да промени датата на своя баланс, например след придобиването му от друго предприятие с различна дата на баланса. В такъв случай е важно потребителите да знаят, че сумите, показани за текущия период, и сравнителните данни не са сравними, както и че причините за промяната на датата на баланса са оповестени.
51. Обикновено финансовите отчети са надлежно изготвени за едногодишен период. Въпреки това някои предприятия предпочитат да изготвят отчети за период от 52 седмици по практически съображения. Настоящият 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.

Своевременност

52. Ако финансовите отчети не бъдат предоставени на потребителите им в разумен срок след датата на баланса, ползата от тях значително намалява. Предприятието следва да бъде в състояние да издаде финансовите си отчети в срок от шест месеца след датата на баланса. Съпътстващите фактори като сложност на дейността на предприятието не са достатъчна причина, оправдаваща издаване на отчетите след този срок. В много юрисдикции законодателството и пазарните регулатори определят по-специфични срокове.

Баланс

Разграничение „текущи/нетекущи“

53. **Всяко предприятие следва да определи на база същността на дейността си дали да представя или не текущи и нетекущи активи и пасиви като отделно класифицирани на лицевата страна на баланса. Параграфи 57—65 от настоящия стандарт се прилагат, когато се прави такова разграничение. Когато предприятието е избрало да не прави такава класификация, активите и пасивите следва да бъдат представени обичайно по реда на тяхната ликвидност.**
54. **Независимо от изборния метод на представяне, предприятието следва да оповести за всеки актив или пасив, който колбинира сути, които се очаква да бъдат възстановени или да бъдат уредени както преди, така и след дванадесет месеца от датата на баланса, сумата, която се очаква да бъде възстановена или уредена след повече от дванадесет месеца.**
55. Когато предприятие 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 предоставя полезна информация посредством разграничаване на нетните активи, които циркулират за продължителен период като оборотен капитал, от онези, които се използват в дългосрочните дейности на предприятието. По този начин се отграничават активите, които се очаква да бъдат реализирани в рамките на текущия оперативен цикъл и задълженията, дължими за уреждане през същия период.

IAS 1

56. Информацията за датите на падеж на активите и пасивите е полезна при оценката на ликвидността и платежоспособността на дадено предприятие. IAS 32 „Финансови инструменти: оповестяване и представяне“ 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 материални запаси и провизии е също полезна, независимо дали активите и пасивите са класифицирани като текущи или нетекущи. Например предприятието оповестява размера на материалните запаси, чийто оборот се очаква да бъде за период повече от една година от датата на баланса.

Текущи активи

57. **Един актив следва да бъде класифициран като текущ, когато:**
- се очаква да бъде реализиран или е държан с цел продажба или употреба в нормалния оперативен цикъл на предприятието;**
 - е държан предимно с търговска цел или за кратък срок и се очаква да бъде реализиран в срок в рамките на 12 месеца от датата на баланса, или**
 - е актив в пари или парични еквиваленти, за които няма ограничение върху използването ил.**

Всички други активи следва да бъдат класифицирани като нетекущи.

58. Настоящия стандарт използва термина „нетекущ“, в който се включват материалните, нематериалните, оперативните и финансовите активи с дългосрочен характер. Той не забранява използването на алтернативни описания, стига значението им да е ясно.
59. Оперативният цикъл на предприятието е времето между придобиването на материалите, които влизат в процеса на обработка, и тяхното реализиране в пари или инструменти, които лесно биха могли да се превърнат в пари. Текущите активи включват материални запаси и търговски вземания, които се продават, употребяват и реализират като част от нормалния оперативен цикъл на предприятието, дори когато не се очаква да бъдат реализирани през следващите 12 месеца от датата на баланса. Продаваемите ценни книжа се определят като текущи активи, ако се очаква да бъдат реализирани през следващите 12 месеца от датата на баланса; в противен случай те се определят като нетекущи активи.

Текущи задължения

60. **Един пасив следва да бъде класифициран като текущ, когато:**
- се очаква да бъде уреден в рамките на нормалния оперативен цикъл на дейността на предприятието или**
 - следва да се уреди в рамките на 12 месеца от датата на баланса.**

Всички други задълженията следва да бъдат класифицирани като нетекущи пасиви.

61. Текущите задължения могат да бъдат категоризирани по подобен начин на текущите активи. Някои текущи задължения като търговски задължения и начисления за служители и за други опериращи разходи, представляват част от оборотния капитал, използван в нормалния цикъл на дейността. Такива оперативни позиции се класифицират като текущи пасиви, дори ако следва да бъдат уредени в срок, по-дълъг от 12 месеца от датата на баланса.
62. Други текущи задължения не се уреждат в рамките на нормалния оперативен цикъл, но следва да се уредят в срок 12 месеца от датата на баланса. Например текущата част по лихвоносни задължения, банков овърдрафт, дължими дивиденди, данъци върху печалбата и други нетърговски задължения. Лихвоносните задължения, които осигуряват финансирането на оборотния капитал на дългосрочна база и които не следва да бъдат уредени в срок 12 месеца от датата на баланса, са нетекущи задължения.

63. **Предприятието следва да продължи да класифицира своите дългосрочни лихвоносни задължения като нетекущи, дори и когато следва да бъдат уредени в срок до 12 месеца от датата на баланса, ако:**
- a) първоначалният срок за уреждането е бил по-дълъг от 12 месеца;
 - б) предприятието възнамерява да рефинансира задължението на дългосрочна основа и
 - в) намерението е подкрепено със споразумение за рефинансиране или за промяна в схемата на плащанията, сключено преди одобрението за издаването на финансовите отчети.
- Размерите на всяко задължение, което се изключва от текущите задължения в съответствие с настоящия параграф, следва да бъде оповестено в бележките към баланса заедно с подкрепящата това представяне информация.**
64. Може да се очаква, че някои задължения, които следва да се уредят в рамките на следващия оперативен цикъл, ще бъдат рефинансирани или „прехвърлени“, например по усмотрение на предприятието, и поради това няма да използват оборотния капитал на предприятието. Такива задължения се считат за част от дългосрочното финансиране на предприятието и следва да се определят като нетекущи. Въпреки това в случаите, когато рефинансирането не е по усмотрение на предприятието (както би било в случай че няма споразумение за рефинансиране), то рефинансирането не може да се счита автоматично и задължението се класифицира като текущо, освен ако завършването на споразумението за рефинансиране преди оповестяването на издаването на финансовите отчети доказва, че по своята същност задължението е дългосрочно към датата на баланса.
65. Някои заемни споразумения съдържат определени обвързвания, поети от кредитополучателя (условия по договор), в резултат на които задължението става изискуемо при поискване, ако определени условия, свързани с финансовото състояние на кредитополучателя, бъдат нарушени. В такива случаи задълженията се класифицират като нетекущи само ако:
- a) преди одобрението на издаването на финансовите отчети заемодателят се е съгласил да не поиска плащане като последица от нарушаването на условията по договора и
 - б) не е вероятно да възникнат нарушения на изискванията по договор в срок 12 месеца от датата на баланса.

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

66. **Като минимум лицевата страна на баланса трябва да съдържа позициите, които представят следните суми:**
- a) **ипоти, машини, съоръжения и оборудване;**
 - б) **нематериални активи;**
 - в) **финансови активи (с изключение на сумите, посочени в букви г), е) и ж);**
 - г) **инвестиции, осчетоводени по метода на участие в собствения капитал;**
 - д) **материални запаси;**
 - е) **търговски и други вземания;**
 - ж) **пари и парични еквиваленти;**
 - з) **търговски и други задължения;**
 - и) **данъчни пасиви и активи според изискванията на IAS 12 „Данъци върху дохода“;**
 - й) **провизии;**
 - к) **нетекущи лихвени задължения;**
 - л) **малцинствено участие и**
 - м) **издаден регистриран капитал и резерви.**

IAS 1

67. **Допълнителни балансови позиции, групи и раздели и междинни сборове следва да бъдат представени на лицевата страна на баланса, когато това се изисква от IAS или когато това е необходимо за честното представяне на финансовото състояние на предприятието.**
68. Настоящият стандарт не предписва определен ред или формат за представянето на позициите. Параграф 66 предоставя само списък на позициите, които се различават по характер и функция до такава степен, че е уместно да бъдат представени отделно на лицевата страна на баланса. Примерни формати са дадени в приложението към този стандарт. Корекции към посочените позиции се извършват при следните обстоятелства:
- a) позиции се добавят, когато друг IAS изисква отделно представяне на лицевата страна на баланса или когато размерът, характерът или функцията на обекта са такива, че отделното му представяне би допринесло за честното представяне на финансовото състояние на предприятието, и
 - b) използваните описания и последователността на позициите могат да бъдат променени в зависимост от особеностите на предприятието и неговите операции, за да се осигури информацията, необходима за цялостното разбиране на финансовото състояние на предприятието. Например една банка изменя изброените описания с цел да приложи по-специфичните изисквания в параграфи 18—25 от IAS 30 „Оповестявания в счетоводните отчети на банки и сходни финансови институции“.
69. Позициите, изброени в параграф 66, са широки по обхват и не е необходимо да бъдат ограничавани до обхвата на позициите, които попадат в обхвата на други стандарти. Например позицията на нематериалните активи включва репутация и активи, възникващи от разходи за развойна дейност.
70. Преценката за това дали допълнителните позиции се представят отделно се основава на оценката на:
- a) характера и ликвидността на активите и тяхната същественост, което в повечето случаи води до отделно представяне на репутацията и активите, възникващи от развойна дейност, парични и непарични активи и текущи и нетекущи активи;
 - b) тяхната функция в предприятието, която например води до отделното представяне на опериращи и финансови активи, материални запаси, вземания, активи под формата на пари и парични еквиваленти, и
 - v) сумата, характера и времевите условия на задълженията, които водят до отделно представяне на лихвоносни и нелихвоносни задължения и провизии, класифицирани като текущи и нетекущи, ако това е уместно.
71. Активите и пасивите, които се различават по характер или функция, понякога са предмет на различни бази за оценяване. Например определени класове имоти, машини, съоръжения и оборудване могат да бъдат отчетени по себестойност или преоценена стойност в съответствие с изискванията на IAS 16. Използването на различни бази за оценяване на различните класове активи предполага, че те се различават по характер или функция и следователно това следва да бъдат представени в отделни позиции.

Информация, която може да се представи или на лицевата страна на баланса, или в бележките

72. **Дадено предприятие следва да оповести или на лицевата страна на баланса, или в бележките към него допълнителни подкласификации на представените балансови позиции, класифицирани по начин, подходящ за дейността на предприятието. Всяка позиция трябва да има допълнителна подкласификация, когато това е уместно, съгласно нейния характер, като вземанията и задълженията от и към предприятието майка, дъщерни дружества и асоциирани предприятия, и с други свързани лица следва да бъдат оповестени отделно.**

73. Подробностите, предоставени в допълнителната субкласификация на лицевата страна на баланса или в бележките към него, зависят от изискванията на IAS и от размера, характера и функциите на включените позиции. Факторите, установени в параграф 70, също се използват при определянето на базата за допълнителна субкласификация. Оповестяванията биха могли да варират за всяка позиция, например:
- а) дълготрайните материални активи се класифицират по групи, както е описано в IAS 16 „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“;
 - б) вземанията се анализират като вземания от търговски клиенти, други членове на групата, вземания от свързани лица, предплащания и други суми;
 - в) материалните запаси се класифицират допълнително в съответствие с изискванията на IAS 2 „Материални запаси като стоки, суровини и материали, незавършено производство и готова продукция“;
 - г) провизиите се анализират, като се представят отделно провизиите за доходи на заети лица и други позиции, групирани по начин, подходящ за дейността на предприятието, и
 - д) капиталът и резервите се анализират, като се показват отделно различните класове внесен капитал, премиен резерв и други резерви.
74. *Предприятието следва да оповести следната информация или на лицевата страна на баланса, или в бележките към него:*
- а) **за всеки клас дялов/акционерен капитал:**
 - i) *броя на оторизираните акции;*
 - ii) *броя на емитираните акции, включително които са напълно платени, и на тези, които са емитирани, но не са платени напълно;*
 - iii) *номинална стойност на една акция или акциите без номинална стойност;*
 - iv) *равнение на броя на държаните от акционерите акции към началото и края на годината;*
 - v) *правата, преференциите и ограниченията, присъщи на съответния клас, включително ограничения при разпределението на дивидентите и обратното плащане на капитала;*
 - vi) *акциите на предприятието, държани от самото предприятие или от дъщерните предприятия или асоциирани предприятия; и*
 - vii) *акции, запазени за издаване под опция или по договори за продажба, включително условията и сумата;*
 - б) *описание на характера и целта на всеки резерв в рамките на собствения капитал;*
 - в) *сумата на дивидентите, които са предложени или декларирани след датата на баланса, но преди финансовите отчети да са одобрени за издаване, и*
 - г) *непризнатият размер на натрупаните преференциални дивиденди, ако има такива.*

Предприятие без дялов капитал, като например събирателно дружество, следва да оповести информация, която е еквивалентна на тази, изложена по-горе, като покаже движението за периода на всяка категория капиталови дялове, както и правата, преференциите и ограниченията.

Отчет за доходите

Информация, която трябва да бъде представена на лицевата страна на отчета за доходите

75. *Като минимум лицевата страна на отчета за доходите следва да включва позициите, които представляват следните суми:*
- а) *приходи;*
 - б) *резултатите от оперативна дейност;*
 - в) *финансови разходи;*

IAS 1

- г) *дал от печалбите и загубите на асоциирани и съвместни предприятия, осчетоводен по метода на участието в собствения капитал;*
- д) *разходи за данъци;*
- е) *печалба или загуба от обичайна дейност;*
- ж) *извънредни позиции;*
- з) *малцинствено участие; и*
- и) *нетна печалба или загуба за периода.*

Допълнителни позиции, групи и раздели, и междинни сборове следва да се представят на лицевата страна на отчета за доходите, когато това се изисква от IAS или когато това е необходимо за честното представяне на резултатите от дейността на предприятието.

76. Ефектите от различните дейности, операции и събития в предприятието се различават по стабилност, риск и предсказуемост и оповестяването на елементите на дейността улеснява разбирането на резултатите от тази дейност и оценката на бъдещите резултати. Допълнителни позиции се представят на лицевата страна на отчета за доходите и такива описания се използват и промени в поредността на позициите се правят, когато това е необходимо, за да се обяснят елементите на дейността. Факторите, които трябва да се вземат предвид, включват същественост, характер и функция на различните компоненти на приходите и разходите. Например една банка може да промени описанията с цел да приложи по-специфичните изисквания в параграфи 9—17 от IAS 30. Приходите и разходите се компенсират само ако отговарят на критериите, посочени в параграф 34.

Информация, която може да се представи или на лицевата страна на отчета за доходите, или в поясненията

77. *Предприятието следва да представи или на лицевата страна на отчета за доходите, или в бележките към него анализ на разходите, използвайки класификация, която се основава или на характера на разходите, или на тяхната функция в рамките на предприятието.*
78. Предприятията се насърчават да представят анализа от параграф 77 на лицевата страна на отчета за доходите.
79. Разходните позиции се класифицират допълнително с цел да се посочи обхватът на компонентите на финансовата дейност, които могат да се различават по отношение на стабилност, потенциал за печалба или загуба и предвидимост. Тази информация се предоставя по един от възможните два начина.
80. Първият анализ на разходите е познат като метода „същност на разходите“. Разходите се обобщават в отчета за доходите според съдържанието им (например амортизации, разходи за материали, транспортни разходи, наднищи и заплати, разходи за реклама) и не се преразпределят по различни функции в предприятието. Този метод е лесен за използване основно в по-малките предприятия, тъй като не е необходимо преразпределяне на разходите за дейността по функционални групи. Пример за класификация съгласно метода на същността на разходите:

Приходи		X
Други оперативни приходи от дейността		X
Промени в наличностите на готовата продукция и незавършеното производство	X	
Суровини, материали и консумативи	X	
Разходи за персонала	X	
Разходи за амортизация	X	
Други опериращи разходи за дейността	X	
		<hr/>
Общо опериращи разходи за дейността		(X)
		<hr/>
Печалба от оперативна дейност		X
		<hr/> <hr/>

81. Промяната в наличностите на готовата продукция и незавършеното производство през периода представят корекция на производствените разходи с цел да се отрази фактът, че или увеличаването на производството е довело до увеличение на запасите от готова продукция и незавършени продукти, или че продажбите са в повече спрямо неговото ниво и това е довело до намаляването на запасите. При някои законодателства увеличението на готовата продукция и незавършеното производство през периода се представят непосредствено след приходите в схемата на посочения анализ. Въпреки това прилаганото представяне следва да не създава впечатлението, че тези суми представляват приход.
82. Вторият начин на анализ е познат като метод на разходи по функционално предназначение или като метод себестойност на продажбите и групира разходите според тяхната функция като част от себестойността на продажбите, реализацията или административната дейност. Този вид представяне предоставя повече информация на потребителите отколкото класифицирането по същност на разходите, но преразпределянето на разходите по функции винаги има условност и предполага значителна субективна преценка. Пример за класификация по метода на функционалното предназначение на разходите е, както следва:

Приходи	X
Себестойност на продажбите	(X)
	<hr/>
Брутна печалба	X
Други опериращи приходи от дейността	X
Разходи за реализация	(X)
Административни разходи	(X)
Други опериращи разходи	(X)
	<hr/>
Печалба от оперираща дейност	X
	<hr/> <hr/>

83. **Предприятията, които класифицират разходите си по функционално предназначение, следва да оповестяват допълнителна информация за същността на разходите, включително авторизационните разходи и разходите за персонала.**
84. Изборът на подход за анализ зависи както от историческите и производствени фактори, така и от вида на организацията. И двата метода предоставят индикация за онези разходи, за които се очаква да варират, директно или индиректно, спрямо нивото на продажбите или производството на предприятието. Тъй като всеки от двата начина на представяне има своите предимства за различните видове предприятия, този стандарт изисква избор на начин, на базата на това кой от тях може да извърши най-честно представяне на елементите на дейността на предприятието. Въпреки това, тъй като информацията за същността на разходите на предприятието е полезна при прогнозирането на бъдещите парични потоци, допълнителното оповестяване се изисква, когато се използва класификацията със „себестойност на продажбите“.
85. **Предприятието следва да оповести или на лицевата страна на отчета за доходите, или в бележките към него сумата на дивидентите за акция, декларирани или предложени, за периода, за който се отнасят финансовите отчети.**

ИЗМЕНЕНИЯ В СОБСТВЕНИЯ КАПИТАЛ

86. **Предприятието следва да представи като отделен компонент на финансовите отчети отчет, показващ:**
- нетната печалба или загуба за периода;**
 - всяка позиция за приход или разход, печалба или загуба, които са признати директно в собствения капитал, съгласно изискванията на други стандарти, както и общата сума на тези позиции, и**
 - кумулативния ефект на измененията в счетоводната политика и корекциите на фундаментални грешки съгласно най-разпространеното третиране в IAS 8.**

IAS 1

Освен това дадено предприятие следва да представи или в този отчет, или в бележките към него:

- г) *капиталовите операции със собствениците и разпределението между собствениците;*
 - д) *салдото на натрупаната печалба или загуба в началото на периода и към датата на баланса и движенията за периода, и*
 - е) *изравняване на балансовата стойност на всеки клас от капитала, премийния резерв и всеки друг резерв в началото и в края на периода, като се оповестява отделно всяко движение.*
87. Измененията в собствения капитал на предприятието между датите на два баланса отразява увеличението или намалението в неговите нетни активи или богатството през периода съгласно определени принципи на оценяване, възприети и оповестени във финансовите отчети. Освен промените в резултат от операции със собствениците като увеличения на капитала и плащане на дивиденди, цялостното изменение в собствения капитал представя всички печалби или загуби, генерирани от дейността на предприятието през периода.
88. IAS 8 „Нетна печалба или загуба за периода, основни грешки и промени в счетоводната политика“ изисква всички позиции на приходи и разходи, признати през периода, да бъдат включени в определянето на нетната печалба или загуба за същия период, освен ако друг IAS изисква или позволява друго третиране. Другите IAS изискват печалби и загуби под формата на увеличение или намаление от преоценка и определени разлики от валутни операции да се признават директно като изменения на собствения капитал заедно с капиталовите операции и с разпределенията между собствениците на предприятието. Тъй като при оценката на измененията във финансовото състояние на предприятието между две дати на баланса е важно да се вземат предвид всички печалби и загуби, този стандарт изисква да се обособи отделен компонент на финансовите отчети, който да отразява всички печалби и загуби на предприятието, включително онези, които се признават директно в собствения капитал.
89. Изискванията в параграф 86 могат да се спазят по няколко начина. Подходът, възприет в много правосъдия, следва колонен формат, при който се осъществява равнение на началните и крайните салда за всеки елемент от собствения капитал, включително позициите от букви а)—е). Алтернативна възможност е да се представят като отделен компонент във финансовите отчети само позициите от букви а)—в). При този подход позициите, описани в букви г)—е), се представят в поясненията към финансовите отчети. И двата подхода са илюстрирани в приложението към този стандарт. Независимо от избория подход параграф 86 изисква междинен сбор на позициите в буква б), за да могат потребителите на отчета да получат представа за общата сума на печалбите и загубите, възникващи от дейността на предприятието през отчетния период.

Отчет за паричните потоци

90. IAS 7 определя изисквания за представянето на паричните потоци и свързаните с тях оповестявания. Според неговите предписания информацията за паричните потоци е полезна за потребителите на финансовите отчети, осигурявайки им база за оценка на способността на предприятието да генерира пари и парични еквиваленти, както и на потребностите на предприятието да оползотвори тези парични потоци.

Бележки към финансовите отчети

Структура

91. **Бележките към финансовите отчети следва да:**
- а) *представят информацията относно базата, на която са изготвени финансовите отчети и специфичните счетоводни политики, избрани и приложени по отношение на съществените операции и събития;*
 - б) *оповестяват информацията, изисквана от IAS, която не е представена на друго място във финансовите отчети, и*
 - в) *предоставят допълнителна информация, която не е представена на лицевата страна на финансовите отчети, но чието оповестяване е необходимо за честно представяне ⁽¹⁾.*
92. **Бележките към финансовите отчети следва да бъдат представени по систематичен начин. Всяка позиция на лицевата страна на баланса, отчета за доходите и отчета за паричните потоци следва да има преграждаща референция към съответната информация, представена в бележките.**

⁽¹⁾ Виж също SIC-29 Оповестяване — споразумения за концесионна услуга

93. Бележките към финансовите отчети включват нарративни описания или по-подробни анализи на сумите, показани на лицевата страна на баланса, отчета за доходите, отчета за паричните потоци и отчета за промените в собствения капитал, както и допълнителна информация, като условни задължения и поети ангажменти. Те включват информацията, която се изисква или чието оповестяване се поощрява от IAS, както и други оповестявания, необходими за постигане на честно представяне.
94. Бележките обикновено се представят в следния ред, който допринася за по-доброто разбиране на финансовите отчети и сравняването им с отчетите на други предприятия:
- твърдение за съответствие с IAS (виж параграф 11);
 - изложение на базата (базите) за оценяване и приложените счетоводни политики;
 - допълнителна информация за представените на лицевата страна на всеки финансов отчет позиции по реда, по който всяка позиция и всеки финансов отчет е представен; и
 - други оповестявания, включително:
 - условни задължения, поети ангажменти и други финансови оповестявания; и
 - нефинансови оповестявания.
95. В някои случаи може да бъде необходимо или желателно редът на представяне на специфични позиции да бъде променен в бележките. Например информацията за лихвени проценти и преизчисленият до справедливата стойност може да се комбинира с информацията за паежите на финансови инструменти, въпреки че първите се отнасят до отчета за доходите, а вторите се отнасят до баланса. Независимо от това остава изискването за систематична структура на поясненията, доколкото това е практически възможно.
96. Информацията за базата, на която са изготвени финансовите отчети и специфичните счетоводни политики, може да се представи като отделен елемент на финансовите отчети.

Представяне на счетоводната политика

97. *Разделът за счетоводната политика към бележките на финансовите отчети следва да описва следното:*
- базата/базите за оценяване, използвана/и при изготвянето на финансовите отчети, и*
 - всяка специфична счетоводна политика, необходима за правилното разбиране на финансовите отчети.*
98. Освен специфичните счетоводни политики, използвани във финансовите отчети, важно за потребителите е да знаят използваната база/базы за оценяване (историческа цена, текуща стойност, реализуема стойност, справедлива стойност или сегашна стойност), тъй като те формират базата, на която се изготвя цялостният комплект финансови отчети. Когато са използвани повече от една оценъчни бази във финансовите отчети, например когато определени нетекущи активи се преоценяват, необходимо е да са видни отделните категории активи и пасиви, към които е приложена всяка база за оценяване.
99. При вземането на решение дали да се оповести конкретна счетоводна политика ръководството следва да прецени дали оповестяването ще подпомогне потребителите в разбирането на начина, по който операциите и събитията са отразени в отчетените резултати от дейността и финансовото състояние. Счетоводните политики, които едно предприятие може да сче за нужно да оповести, включват, но не се ограничават до следното:
- признаване на приходите;
 - принципи на консолидация, включително за дъщерни дружества и асоциирани предприятия;
 - бизнес комбинации;
 - съвместни предприятия;
 - признаване и амортизация на дълготрайни материални и нематериални активи;
 - капитализация на разходи по заеми и други разходи;

IAS 1

- ж) договори за строителство;
- з) инвестиционни имоти;
- и) финансови инструменти и инвестиции;
- й) лизинг;
- к) разходи за изследвания и развитие;
- л) материални запаси;
- м) данъци, включително отсрочени данъци;
- н) провизии;
- о) разходи, свързани с доходи на заети лица;
- п) операции с чуждестранна валута и хеджиране;
- р) определение за бизнес и географски сегменти и базата, на която са разпределени разходите между сегментите;
- с) определение за пари и парични еквиваленти;
- т) счетоводство при инфлация; и
- у) правителствени дарения.

Други IAS изискват специфично оповестяване на счетоводни политики за много от тези области.

100. Всяко предприятие преценява самостоятелно същността на своите операции и политиките, които потребителят би очаквал да бъдат оповестени за този тип предприятие. Например от всички предприятия от частния сектор би се очаквало да оповестяват счетоводната политика за данъците върху дохода, включително отсрочени данъци и данъчни активи. Когато предприятието има съществени чуждестранни дейности или операции в чужда валута, се очаква то да оповести счетоводните политики за признаване на печалбите и загубите от сделки с чужда валута и хеджирането на тези печалби и загуби. При консолидираните финансови отчети политиката, използвана за определяне на репутацията и малцинственото участие, се оповестява.
101. Една счетоводна политика може да бъде от съществено значение дори когато сумите, представени за текущия и предходните периоди не са съществени. Освен това е подходящо да се оповести и счетоводната политика, която не е покрита от съществуващите IAS, но е избрана и приложена в съответствие с параграф 20.

Други оповестявания

102. **Предприятието следва да оповести следната информация, ако тя не е оповестена никъде другаде в публикуваната информация с финансовите отчети:**
- а) **седалището и правният статус на предприятието, 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 предприятието и неговите основни дейности;**
 - в) **името на предприятието майка и на крайното предприятие майка от групата, и**
 - г) **броят на зетите лица или към края на периода, или средно за периода.**

ВЛИЗАНЕ В СИЛА

103. **Настоящият стандарт влиза в сила за финансови отчети, когато обхващат периоди, започващи на или след 1 юли 1998 г. По-ранното прилагане се насърчава.**
104. Настоящият стандарт заменя IAS 1 „Оповестяване на счетоводната политика“, IAS 5 „Информация, която трябва да бъде оповестена във финансовите отчети“ и IAS 13 „Представяне на текущи активи и текущи пасиви“, одобрени от съвета в преформатирана версия през 1994 г.

**МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ IAS 2
(ПРЕРАБОТЕН 1993 Г.)**

IAS 2

Материални запаси

Настоящият преработен IAS заменя Международен счетоводен стандарт 2 „Оценка и отчитане на материалните запаси в контекста на системата за историческата цена“, одобрен от Съвета през м. октомври 1975 г. Преработеният стандарт влиза в сила за финансовите отчети, обхващащи периоди, започващи на или след 1 януари 1995 г.

През м. май 1999 г. IAS 10 (преработен 1999) „Събития след датата на баланса“, измени параграф 28. Измененият текст влезе в сила за годишните финансови отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 2000 г.

През декември 2000 г. IAS 41 „Земеделие“, измени параграф 1 и добави параграф 16А. Измененият текст влиза в сила за годишните финансови отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 2003 г.

Едно разяснение на SIC се отнася за IAS 2:

— SIC-1: Последователност — различни формули за изчисляване себестойността на материалните запаси.

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	
Обхват	1—3
Дефиниции	4—5
Оценка на материалните запаси	6
Себестойност на материалните запаси	7—18
Покупна стойност	8—9
Разходи за преработка	10—12
Други разходи	13—15
Стойност на материалните запаси при доставчик на услуги	16
Себестойност на земеделската продукция, добита от биологични активи	16А
Техники за оценка на себестойността	17—18
Формули за определяне на разходите	19—24
Най-разпространето третиране	21—22
Допустимо алтернативно третиране	23—24
Нетна реализируема стойност	25—30
Признаване за разход	31—33
Оповестяване	34—40
Дата на влизане в сила	41

IAS 2

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 международните счетоводни стандарти. Международните счетоводни стандарти не се прилагат за несъществени позиции (виж: параграф 12 от предговора).

ЦЕЛ

Целта на настоящия стандарт е да определи счетоводно третиране на материалните запаси в системата за отчитане по историческата цена. Основен проблем при осчетоводяването на материалните запаси е тяхната себестойност да бъде призната за актив и пренесена за бъдещи периоди, докато бъдат признати съответните приходи. Този стандарт дава практическо указание за определянето на тази себестойност и последващото е признаване за разход, включително и всяко намаление на стойността до нетната е реализуема стойност и също така дава насоки за използването на методите за изписване на себестойността, съгласно които се определят разходите за материални запаси.

ОБХВАТ

1. **Настоящият стандарт следва да се прилага за финансови отчети, изготвени в съответствие със системата на историческата цена при отчитането на материални запаси, с изключение на:**
 - a) **незавършеното производство, възникнало по договори за строителство, включително и пряко свързани с тях договори за предоставяне на преки услуги (виж IAS 11 „Договори за строителство“);**
 - b) **финансови инструменти, и**
 - b) **материални запаси на производители от областта на земеделието, горското стопанство, полезните изкопаеми и земеделските продукти дотолкова, доколкото те се оценяват по нетна реализуема стойност в съответствие с утвърдената практика в тези отрасли на индустрията;**
 - г) **биологични активи, свързани със земеделска дейност (виж IAS 41 „Земеделие“).**
2. Настоящият стандарт заменя IAS 2 „Оценка и представяне на материални запаси в контекста на системата за отчитане по историческата цена“, одобрен през 1975 г.
3. Материалните запаси, посочени в параграф 1, буква в), се оценяват по нетна реализуема стойност на определени етапи на производство. 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 хомогенен пазар и съществува незначителен риск стоката да не може да бъде продадена. Тези материални запаси не се включват в обхвата на настоящия стандарт.

ДЕФИНИЦИИ

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

Материалните запаси са активи:

- a) **държани за продажба в обичайния ход на стопанската дейност;**
- b) **налиращи се в процес на производството за такава продажба или**
- b) **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.

5. Материалните запаси обхващат закупените и предназначените за продажба стоки, включително стоките, закупени от търговци на дребно и предназначени за продажба, или земя и друга собственост за продажба. Материалните запаси обхващат също така и напълно завършената продукция или продукция, която е в процес на производство в предприятието, 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 според параграф 1б, за които предприятието все още не е признало свързаните с тях приходи (виж IAS 18 „Приходи“).

ОЦЕНКА НА МАТЕРИАЛНИТЕ ЗАПАСИ

IAS 2

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

Себестойност на материалните запаси

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

Покупна стойност

8. Разходите по закупуване на материалните запаси съставляват сборът от покупната цена, вносните мита и други данъци (различни от тези, които впоследствие предприятието може да си възстановява от данъчните власти), транспортните разходи и други, които могат директно да се припишат на придобиването на стоките, материалите и услугите. Търговските отстъпки, рабати и други подобни компоненти се приспадат при определяне на покупната стойност.
9. Покупната стойност може да включва валутни разлики, директно отнасящи се до придобиването на материални запаси, фактурирани във валута, в редките случаи, разрешени в допустимото алтернативно счетоводно третиране в IAS 21 „Ефекти от промените в обменните курсове“. Валутните разлики се ограничават до тези, които са резултат от рязка девалвация или обезценка на една от валутите, срещу което няма практически начини за хеджиране, и отнасящи се до задълженията, които не могат да бъдат уредени и които са се появявали при наскоро придобити материални запаси.

Разходи за преработката

10. 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 производство, 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.
11. 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 произвеждан продукт, не се увеличава в резултат от нисък обем на производство или когато предприятието е в застой. Неразпределените общи разходи се признават за разходи в периода, в който те възникват. В периоди на необичайно високо производство размерът на постоянните общи разходи, който се начислява за всяка производствена единица, се намалява, така че материалните запаси да не се оценяват над себестойността. Променливите общи разходи се разпределят за всеки произведен продукт на базата на реалното използване на производствените мощности.
12. Производственият процес може да даде като резултат едновременното производство на повече от един продукт. Такъв е случаят например при производството на свързани продукти или когато се произвежда основен продукт и страничен продукт. Когато разходите за преработката на всеки продукт не са ясно разграничими, те се разпределят между продуктите на рационална и последователна основа. Така например разпределението може да се базира на относителната стойност на продажбите на всеки продукт или на всеки етап от производствения процес, на който продуктите могат да бъдат разграничавани помежду си, или при завършване на производството. Повечето странични продукти 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.

IAS 2

Други разходи

13. Други разходи се включват в себестойността на материалните запаси само 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.
14. Примери за разходи, изключени от себестойността на материалните запаси и признаващи се за разходи за периода, в който те са възникнали:
 - a) наднормени количества отпадъчни материали, вложеният за тях труд или други производствени разходи;
 - b) складови разходи, освен в случаите, когато те са необходими за производствения процес, предхождащ един следващ производствен етап;
 - v) административни разходи, които не са свързани с довеждането на материалните запаси до сегашното им място и състояние; и
 - г) разходи за продажба.
15. В ограничен брой случаи разходи по ползвани кредити се включват в стойността на материалните запаси. Тези случаи са определени в допустимата алтернативна трактовка на IAS 23 „Разходи по заеми“.

Себестойност на материалните запаси при предоставяни услуги

16. Себестойността на материалните запаси при предоставяне на услуги се състои главно от разходите за труд и другите разходи за персонала, зает в предоставянето на услугата, включително служителите, изпълняващи надзорна дейност, и съответната част от общите разходи за тях. Трудът и други разходи, свързани с продажбите и общия административен персонал, не се включват, а се признават за разходи в периода, в който са възникнали.

Себестойност на земеделска продукция, добита от биологични активи

- 16A. Съгласно IAS 41 „Земеделие“, материалните запаси, които представляват предимно земеделска продукция, която е добита от биологични активи, се оценяват при първоначалното им признаване по справедлива стойност, намалени 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

17. 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 капацитета. Те се преразглеждат редовно и ако е необходимо, се преизчисляват съобразно новите условия.
18. Методът „цени на дребно“ често се използва в търговията на дребно за оценяването на големи количества материални запаси от бързообръщаеми позиции, които имат еднакви надценки, и за които е неуместно използването на други методи. Стойността на материалните запаси се определя, като продажната цена на запасите се намалява с подходящия процент на брутната надценка. 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

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

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

Най-разпространено третиране

21. **Разходите за материалните запаси, които не се уредени с параграф 19, следва да се определят чрез използването на формулите първа входяща, първа изходяща (FIFO) или средната претеглена стойност⁽¹⁾.**
22. Според формулата FIFO позициите от материалните запаси, които са закупени 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 средната претеглена стойност разходите за всяка позиция се определят от средната претеглена 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 постъпване на всяка допълнителна доставка в зависимост от условията в предприятието.

Допустимо алтернативно третиране

23. **Разходите за материалните запаси, различни от тези в параграф 19, следва да се определя чрез използването на формулата последна входяща, първа изходяща (LIFO)⁽¹⁾.**
24. Същността на формулата LIFO е, че позициите от материални запаси, закупени или произведени последни, се продават първи и следователно позициите, оставащи в запасите в края на периода, са тези, които са закупени или произведени първи.

Нетна реализуема стойност

25. Себестойността на материалните запаси може да не е възстановяема, 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 възстановяема, 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 следва да не се отчитат със стойности, превишаващи очакваните суми от продажба или използване.
26. Материалните запаси се намаляват до нетната реализуема стойност на базата на отделни позиции. Въпреки това при някои обстоятелства 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 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, участващи в производството на един и същ продукт. Не е уместно да се намаляват материални запаси на основа на класификационни групи, например стоки или всички стокови запаси в даден отрасъл или географски район. Доставкащите на услуги обикновено 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.
27. Приблизителното оценяване на нетната реализуема стойност се базира на най-сигурните съществуващи данни по време на съставянето на тази оценка според обема на стоките запаси, който се очаква да бъде реализиран. Тези оценки отчитат колебанията в цените и себестойността, които са в пряка връзка със събития, станали след приключване на периода дотолкова, доколкото тези събития потвърждават условията, съществуващи в края на периода.

⁽¹⁾ Виж също SIC-1: Последователност — различни формули за изчисляване на себестойността на материалните запаси.

IAS 2

28. 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 превишаването има като база основните цени на продажба. Провизии или условни задължения, които могат да възникнат от фирмените договори за продажба, превишаващи по количество стоките запаси, и от фирмени договори за покупка, се разглеждат съгласно IAS 37 „Провизии, условни задължения и условни активи“.
29. Материали и други придобити доставки, 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 нетна реализуема стойност. При тези условия възможно най-добрата мярка за нетната реализуема стойност на стоките запаси да е цената, на която могат да се набавят новите материали.
30. Към всеки следващ период се прави нова оценка на нетната реализуема стойност. Когато условията, довели до снижаване на материалните запаси под тяхната себестойност, вече не са налице, възприема се отново предишната стойност на преоценените материали така че новата балансова сума е по-ниската от себестойността и преразгледаната нетна реализуема стойност. Това се случва, 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

31. *Когато материални запаси са продадени, балансовата сума 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 и/или реализуема стойност, както и всички загуби от материални запаси следва да се признаят като разходи за периода на обезценката или на възникването на загубите. Сумата на евентуалното обратно възстановяване на стойността на обезценката на материалните запаси, възникнала в резултат на увеличението на нетната реализуема стойност, следва да бъде призната като намаляване на сумата на признатите разходи за материални запаси през периода, през който възстановяването е възникнало.*
32. Процесът на признаване за разход на балансовата сума на продадените материални запаси следва да води до съпоставяне на разходите и приходите за периода.
33. Някои материални запаси могат да бъдат отнесени по сметките на други активи, като например материални запаси, които се използват като компонент на създадените от самото предприятие собствени сгради, съоръжения и оборудване. Материалните запаси, отнесени към друг актив, се признават за разход в продължение полезния живот на актива.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

34. **Финансовите отчети следва да оповестяват:**
- a) *счетоводната политика, приета при оценката на материалните запаси, включително и използваните формули за определяне на разходите;*
 - b) *общата балансова сума на материалните запаси и балансовата сума по класификационни групи, подходящи за предприятието;*
 - b) *балансиовата сума на материалните запаси, отчитани по нетната реализуема стойност;*
 - г) *сумата на всяка обратно възстановена обезценка, която е призната за приход за отчетния период в съответствие с параграф 31;*
 - д) *обстоятелствата или събитията, довели до възстановяване на обезценката на материални запаси в съответствие с параграф 31, и*
 - e) *балансиовата сума на материалните запаси, които са дадени в залог за обезпечаване на пасиви.*

35. В помощ на потребителите на финансовите отчети е информацията, касаеща балансовите суми 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 предприятия, произвеждащи услуги, могат да бъдат представени просто като незавършено производство.
36. **Когато разходите за материални запаси се определят по формулата LIFO в съответствие с допустимото алтернативно третиране на параграф 23, финансовите отчети следва да оповестяват разликата между сумата на материалните запаси, представена в баланса, и една от следните суми:**
- по-ниската сума от сумата, изчислена в съответствие с параграф 21 и нетната реализуема стойност, или*
 - по-ниската от текущата себестойност към датата на баланса и нетната реализуема стойност.*
37. **Финансовите отчети следва да оповестяват или:**
- себестойността на материалните запаси, признати за разход през отчетния период, или*
 - опериращите разходи, признати за разходи за отчетния период, които са съответни на приходите, класифицирани според техния характер.*
38. Себестойността на материалните запаси, признати за разход за отчетния период, включва разходите, предварително включени при оценката на продадените материални запаси и неразпределените общи разходи, както и стойността на производствените разходи, които са извън нормалните граници. Конкретни обстоятелства за дадено предприятие може също да изискват включването на други разходи, като например разходи за пласмент.
39. Някои предприятия 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 различен формат предприятието отчита стойностите на разходите за дейността, приложими към приходите за периода, класифицирани според техния характер. В този случай предприятието отчита стойностите, признати като разходи за суровини и консумативи, разходи за труд и други опериращи разходи, заедно със сумата на нетната промяна в материалните запаси за отчетния период.
40. Обезценката до нетната реализуема стойност може да бъде в такъв размер, обхват или характер, че да налага оповестяване според IAS 8 „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

41. **Настоящият IAS влиза в сила за финансовите отчети, обхващащи периоди, започващи на или след 1 януари 1995 г.**

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.

IAS 7

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
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

- 1. 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.**
2. Настоящият стандарт замества досегашния IAS 7 „Отчет на измененията на финансовото състояние“, приет през юли 1977 г.
3. 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 инвестиции. Следователно стандартът изисква всички предприятия да представят отчет за паричните потоци.

ПОЛЗАТА ОТ ИНФОРМАЦИЯТА ЗА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ

4. 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.
5. 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 парични потоци и при проучването на взаимоотношението между рентабилността и нетния паричен поток и влиянието на променящите се цени.

IAS 7

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 обрращаеми 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 обрращаема в определена сума пари и да съдържа незначителен риск от промени на 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 привилегирани 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.
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 зетите 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;
 - 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)

IAS 7

- 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.*
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:
- промените на материалните запаси и търговските вземания и задължения по време на отчетния период;
 - 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;
 - 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:**
- паричните постъпления и плащания от страна на клиентите, когато паричните потоци отразяват по-скоро дейностите на клиента, отколкото тези на предприятието, и**
 - паричните постъпления и плащания за позиции, при които обратимостта е бърза, сумите са големи и надежите са краткосрочни.**

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

- приемането и изплащането на безсрочни депозити в банки;
- фондовете от инвестиционно предприятие, държани за клиенти, и
- наеми, събирани от името на и плащани на собствениците на имотите.

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

- сумите на главницата за клиенти с кредитни карти;
- закупуването и продажбата на инвестиции;
- 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:**

- паричните постъпления и плащания за приемането и изплащането на депозити с определен падеж;**
- вносянето на депозити и тегленето на депозити от други финансови институции;**
- паричните аванси и кредити, отпускани на клиенти, и погасяване на тези аванси и кредити.**

IAS 7

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.

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 разрешените 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

IAS 7

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.

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.

IAS 7

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 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:
- 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;
 - свкупната 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;
 - свкупната 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 ошетенява 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.**

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 8 (ПРЕРАБОТЕН 1993 г.)

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

IAS 35, „Преустановяващи се дейности“, заменя параграф 4 и параграфи 19—22 от IAS 8. IAS 35 също заменя дефиницията за преустановени дейности в параграф 6 от IAS 8. IAS 35 е в сила за финансови отчети, които обхващат периодите, започващи на или след 1 януари 1999 г.

IAS 40, „Инвестиционни имоти“, измени параграф 44, който сега също е представен в учебен курсив. IAS е в сила за годишните финансови отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 2001 г.

Едно разяснение на SIC се отнася до IAS 8:

— SIC-8: Прилагане за първи път на IAS като основна счетоводна база.

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Цел	
Обхват	1—5
Дефиниции	6
Нетна печалба или загуба за периода	7—30
Извънредни позиции	11—15
Печалба или загуба от обичайната дейност	16—18
(изтрити параграфи)	19—22
Промени в приблизителните счетоводни оценки	23—30
Фундаментални грешки	31—40

IAS 8

Най-разпространено третиране	34—37
Допустим алтернативен подход	38—40
Промени в счетоводната политика	41—57
Приемане на международен счетоводен стандарт	46—48
Други промени в счетоводната политика-най-разпространено третиране	49—53
Други промени в счетоводната политика-допустим алтернативен подход	54—57
Дата на влизане в сила	58

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 IAS. Международните счетоводни стандарти не се прилагат за несъществени позиции (виж параграф 12 от предговора).

ЦЕЛ

Целта на настоящия стандарт е да предпише класификацията, оповестяването и счетоводното третиране на определени позиции от отчета за доходите, така че всички предприятия да подготвят и представят отчетите си за доходите на една съпоставима база. Това ще подобри сравнимостта им както с финансовите отчети за предходни периоди, така и с финансовите отчети на други предприятия. Съответно този стандарт изисква класификацията и отчитането на извънредните позиции и отчитането на определени позиции от отчета за доходите от обичайната дейност. Той установява също и счетоводното третиране на промените в счетоводните приблизителни оценки, промените в счетоводната политика и коригирането на фундаменталните грешки.

ОБХВАТ

- 1. Настоящият стандарт следва да се прилага при представянето на печалбата или загубата от обичайната дейност и извънредните позиции в отчета за доходите, отчитането в отчета на промените в приблизителните счетоводни оценки, фундаменталните грешки и промените в счетоводната политика.**
2. Настоящият стандарт замества IAS 8, „Несвойствени позиции, позиции от минали периоди и промени в счетоводната политика“, одобрен през 1977 г.
3. Наред с всичко останало, стандартът разглежда отчитането на някои позиции от нетната печалба или загуба за отчетния период. Такова отчитане се прави в допълнение на всяко друго отчитане, изисквано по други IAS, включително и Международен счетоводен стандарт IAS 5, „Информация, която следва да бъде оповестена във финансовите отчети“.
4. (Заличена)
5. Данъчните ефекти на извънредните позиции, фундаменталните грешки и промените в счетоводната политика се отчитат и оповестяват в съответствие с IAS 12, „Данъци върху дохода“. Където IAS 12 се отнася за необичайни позиции, това следва да се разбира като извънредни позиции, така както са дефинирани в настоящия стандарт.

ДЕФИНИЦИИ

- 6. В настоящия стандарт се използват следните термини с посоченото им значение:**

Извънредни позиции са приходите или разходите, които са резултат от събития или операции, които са ясно разграничени от обичайната дейност на предприятието, поради което не се очаква те да се повтарят често или постоянно.

Обичайни дейности са дейностите, които се предприемат от едно предприятие като част от неговия бизнес, и такива свързани дейности, които предприятието предприема за напредъка на, възникват за или произтичат от тези дейности.

Фундаментални грешки са грешките, установени през текущия отчетен период, които са от такова значение, че финансовите отчети за един или повече предходни периоди вече не могат да се считат за достоверни към датата на тяхното издаване.

Счетоводни политики представлява конкретни принципи, бази, конвенции, правила и практики, приети от едно предприятие при изготвянето и представянето на финансовите отчети.

НЕТНА ПЕЧАЛБА ИЛИ ЗАГУБА ЗА ОТЧЕТНИЯ ПЕРИОД

7. **Всички признати за периода доходни и разходни позиции следва да бъдат включени при определянето на нетната печалба или загуба за периода, освен ако някой IAS не изисква или не позволява друго.**
8. Обикновено всички признати за даден период доходни и разходни позиции се включват при определянето на нетната печалба или загуба за периода. Това включва извънредните позиции и резултатите от промени в счетоводните приблизителни оценки. Могат обаче да съществуват обстоятелства, при които дадени позиции могат да се изключат от нетната печалба или загуба за текущия период. Настоящият стандарт разглежда две такива обстоятелства: коригиране на фундаментални грешки и ефекта от промени в счетоводната политика.
9. Други IAS разглеждат позиции, които може да отговарят на дефинициите за доходите и разходите, дадени в общите положения, но които обикновено се изключват при определянето на нетната печалба или загуба. Такива примери включват преоценен излишък (виж IAS 16, „Имоти, заводи и оборудване“), печалби и загуби, произтичащи от преизчисляване на финансовите отчети на чужди икономически субекти (виж IAS 21, „Ефекти от промените в обмените курсове“).
10. **Нетната печалба или загуба за отчетния период включва следните елементи, всеки от които следва да бъде оповестен на лицевата страна на отчета за доходите:**
 - а) *печалба или загуба от обичайната дейност, и*
 - б) *извънредни позиции.*

Извънредни позиции

11. **Естеството и размерът на всяка извънредна позиция следва да бъдат оповестени отделно.**
12. На практика всички доходни и разходни позиции, включени при определянето на нетната печалба или загуба за периода, са резултат от обичайната дейност на предприятието. Ето защо само в редки случаи дадено събитие или сделка водят до извънредна позиция.
13. Дали едно събитие или сделка може да се разграничи ясно от обичайната дейност на предприятието, се определя по-скоро от естеството на събитието или сделката в сравнение с дейността, извършвана обичайно от предприятието, отколкото от честотата, с която се очаква да възникват такива събития. Ето защо едно събитие или сделка могат да бъдат извънредни за едно предприятие, но да не бъдат извънредни за друго предприятие поради разликите между техните обичайни дейности. Например загубите, понесени вследствие на земетресение, могат да се приемат за извънредна позиция за много предприятия. Въпреки това исконите от собствениците на застрахователни полици вследствие на земетресение не се определят като извънредни позиции при едно застрахователно предприятие, което прави застраховки за такива рискове.
14. Примери за събития и сделки, които обикновено пораждат извънредни позиции за повечето предприятия, са:
 - а) загуба на активи или
 - б) земетресение или друго природно бедствие.
15. Оповестяване на естеството и сумата на всяка извънредна позиция може да се направи на лицевата страна на отчета за доходите, или когато това се оповестява в поясненията към финансовите отчети. Само общата сума на всички извънредни позиции се оповестява на лицевата страна на отчета за доходите.

IAS 8

Печалба или загуба от обичайната дейност

16. **Когато доходните и разходните позиции на доходите и разходите от обичайната дейност са с такива размери, естество или обхват, че тяхното разкриване е важно за обясняване на резултатите от дейността на предприятието за отчетния период, естеството и сумата на такива позиции следва да се оповести поотделно.**
17. Въпреки че доходните и разходни позиции, описани в параграф 16, не са извънредни позиции, естеството и размерът на такива позиции могат да бъдат от значение за потребителите на финансови отчети при запознаването с финансовото състояние и резултати на предприятието и при изготвянето на прогнози за финансовото състояние и резултати. Оповестяването на такава информация обикновено се прави в бележките към финансовите отчети.
18. обстоятелствата, които могат да доведат до отделно представяне на доходни и разходни позиции съгласно параграф 16, включват:
- а) намаляване стойността на материалните запаси до нетната им реализуема стойност, стойността на имотите, машините и съоръженията до възстановимата им стойност, както и обратното възстановяване на такива намаления;
 - б) реструктурирането на дейността на предприятието и обратното възстановяване на всякакви провизии, направени за разходите по реструктурирането;
 - в) освобождаване от имотите, машините и съоръженията;
 - г) освобождаване от дългосрочните инвестиции;
 - д) прекратени дейности;
 - е) уреждане на съдебни спорове и
 - ж) други обръщания на провизии.
- 19—22. (Заличени — виж IAS 35, „Преустановяващи се дейности“)

Промени в счетоводните приблизителни оценки

23. В резултат на несигурността, присъща на стопанската дейност, много позиции от финансовите отчети не подлежат на прецизна оценка, а само на приблизителна оценка. Процесът на приблизително оценяване е свързан с преценки, основани на последната налична информация. Приблизителни оценки може да се изискват например за лошите вземания, негодност на материалните запаси или срока на годност, или очаквания срок на икономическите ползи от амортизируемите активи. Използването на разумни приблизителни стойности представлява основен елемент на изготвянето на финансовите отчети и не намалява тяхната достоверност.
24. Една приблизителна стойност подлежи на преразглеждане, ако настъпят промени в обстоятелствата, на които се базира, или в резултат от получена нова информация, допълнително натрупан опит или последващо развитие. По своята същност преразглеждането на приблизителната стойност не води до попадането на коригираната стойност в рамките на дефиницията за извънредна позиция или фундаментална грешка.
25. Понякога е трудно да се направи разграничение между промяна в счетоводната политика и промяна на счетоводна приблизителна оценка. При тези случаи промяната се приема като промяна на счетоводна приблизителна оценка, придружена от съответното оповестяване.
26. **Ефектът от промяната на счетоводна приблизителна оценка следва да бъде включен при определянето на нетната печалба или загуба за:**
- а) *периода на промяната, ако промяната засяга само този период, или*
 - б) *периода на промяната и бъдещи периоди, ако промяната засяга и двата.*
27. Една промяна на счетоводна приблизителна оценка може да окаже влияние само върху текущия период или върху текущия период и бъдещи такива. Например приблизителната стойност на размера на лошите вземания засяга само текущия период, поради което се признава незабавно. Въпреки това промяна в приблизителната оценка на срока на годност или на очаквания модел на потребление на икономическите ползи от един амортизируем актив засяга амортизационните разходи както за текущия период, така и за всеки период през останалия срок на годност на актива. И в двата случая ефектът от промяната, свързана с текущия период, се признава като приход или разход за текущия период. Ефектът върху бъдещи периоди, ако има такъв, се признава за бъдещите периоди.

28. **Ефектът от промяната на една счетоводна приблизителна оценка следва да се включи в същата класификация на отчета за доходите, която е била използвана за приблизителната стойност преди това.**
29. За да гарантира съпоставимостта на финансовите отчети за различни периоди, ефектът от промяната на една счетоводна приблизителна оценка по отношение на приблизителните оценки, които са били включени тогава в отчета за доходите от обичайната дейност, се включва в този елемент от нетната печалба или загуба. Ефектът от промяната на една счетоводна приблизителна оценка за приблизителна оценка, която е била включена като извънредна позиция, се отчита като извънредна позиция.
30. **Естеството и размерът на промяната на счетоводната приблизителна оценка, която оказва значителен ефект през текущия отчетен период или която се очаква да окаже значителен ефект през последващите периоди, следва да бъде оповестена. Ако е практически неизпълнимо да се даде количествено изражение на размера ѝ, този факт следва също да бъде оповестен.**

ФУНДАМЕНТАЛНИ ГРЕШКИ

31. През текущия период могат да бъдат открити грешки при изготвянето на финансовите отчети за един или повече отчетни периоди. Грешките могат да възникнат в резултат от математически грешки, грешки при прилагането на счетоводната политика, неправилно тълкуване на факти, измама или пропуск. Коригирането на тези грешки нормално се включва при определянето на нетната печалба и загуба за текущия период.
32. В редки случаи някоя грешка има толкова значителен ефект върху финансовите отчети за един или повече периоди, че тези финансови отчети вече не могат да се приемат за достоверни към датата на тяхното публикуване. Тези грешки се наричат фундаментални грешки. Пример за фундаментална грешка е включването във финансов отчет за предишен период на значителни по размер незавършено производство и вземания, свързани с подправени договори, които не могат да бъдат изпълнени. Коригирането на фундаментални грешки, свързани с предходни периоди, изисква преизчисляване на сравнителната информация или на представянето на проформа информация.
33. Коригирането на фундаменталните грешки може да се разграничи от промените на счетоводните приблизителни оценки. Счетоводните приблизителни оценки по своята същност са преценки, които могат да се нуждаят от преразглеждане, когато стане известна допълнителна информация. Например печалбата или загубата, признати в резултат от непредвидено обстоятелство, което не е могло да бъде надеждно оценено преди това, не представлява коригиране на фундаментална грешка.

Най-разпространено третиране

34. **Сумата на корекцията на дадена фундаментална грешка, свързана с предходни периоди, следва да се отчита чрез коригиране на салдото на неразпределената печалба в началото на отчетния период. Сравнителната информация следва да бъде преизчислена, освен ако това е невъзможно.**
35. Финансовите отчети, включително и сравнителната информация за предходни периоди, се представят, като че ли фундаменталната грешка е била коригирана през периода, през който е била направена. Ето защо сумата на корекцията, която се отнася за всеки представян период, се включва в нетната печалба и загуба за съответния период. Сумата на корекцията, свързана с периоди, предхождащи тези, включени в сравнителната информация във финансовите отчети, се коригира за сметка на неразпределената печалба в началото на предходния представен период. Всяка друга информация, представена във връзка с предходни периоди като историческо обобщаване на финансови данни, също се преизчислява.
36. Не е задължително преизчисляването на сравнителната информация да води до промени във финансовите отчети, които са били одобрени от акционерите, регистрирани или представени пред регулаторните органи. Националното законодателство обаче може да изисква изменение на такива финансови отчети.
37. **Предприятието следва да оповести следното:**
- естеството на фундаменталната грешка;**
 - сумата на корекцията за текущия период и за всеки представен предходен период;**
 - сумата на корекцията, свързана с периоди, предхождащи тези, включени в сравнителната информация, и**
 - факта, че сравнителната информация е била преизчислена или че това е било невъзможно.**

IAS 8

Допустим алтернативен подход

38. **Сумата на корекцията на фундаменталната грешка следва да се включи при определянето на нетната печалба или загуба за текущия период. Сравнителната информация следва да се представи, както е оповестена във финансовите отчети за предходния период. Допълнителната проформа информация, подготвена съгласно параграф 34, следва да се представи, освен ако това е практически неизпълнено.**
39. Корекцията на фундаменталната грешка се включва при определянето на нетната печалба и загуба за текущия период. Въпреки това допълнителната информация се представя под формата на отделни колони, така че нетната печалба и загуба за текущия период и за всеки друг предходен период да се покаже в такъв вид, сякаш фундаменталната грешка е била коригирана през периода, когато е била направена. Това счетоводно третиране може да се прилага в страни, където се изисква финансовите отчети да включват сравнителна информация, която да бъде в съответствие с финансовите отчети, представени през предходни периоди.
40. **Предприятието следва да оповестява следното:**
- естеството на фундаменталната грешка;*
 - сумата на корекцията, призната по отношение на нетната печалба и загуба за текущия период, и*
 - сумата на корекцията, включена за всеки период, за който е представена проформа информация, и размера на корекцията по отношение на периоди, предхождащи тези, включени в проформа информацията. Ако е практически неизпълнено да се представи проформа информация, този факт следва да бъде оповестен.*

ПРОМЕНИ В СЧЕТОВОДНАТА ПОЛИТИКА

41. Трябва да се осигури възможност на потребителите да сравняват финансовите отчети на дадено предприятие за по-дълъг период от време, за да могат да установят тенденциите в неговото финансово състояние, дейност и парични потоци. Ето защо за всеки период се прилага една и съща счетоводна политика.
42. **Промяна в счетоводната политика следва да се прави само ако се изисква по закон или от орган, регулиращ счетоводните стандарти, или ако промяната ще доведе до по-подходящо представяне на събитията или сделките във финансовите отчети на предприятието.**
43. По-подходящо представяне във финансовите отчети на събития или сделки има, когато новата счетоводна политика води до по-съответстваща или достоверна информация относно финансовото състояние, резултатите или паричните потоци на предприятието.
44. **Следното не представлява промяна в счетоводната политика:**
- възприемането на счетоводна политика за събития и сделки, които се различават по същество от случилите се преди това събития или сделки, и*
 - приемането на нова счетоводна политика за събития и сделки, които не са се случвали преди това или са били незначителни.*

Първоначалното възприемане на една политика за отчитане на активи по преоценени суми в съответствие с допустимия алтернативен подход в IAS 16, „Имоти, заводи и оборудване“ или IAS 38, „Нематериални активи“, е промяна в счетоводната политика, но тя се третира като преоценка в съответствие с IAS 16 или IAS 38, а не в съответствие с настоящия стандарт. Ето защо параграфи 49—57 от настоящия стандарт не са приложими за подобни промени в счетоводната политика.

45. Една промяна в счетоводната политика се прилага с обратна сила в съответствие с изискванията на настоящия стандарт. Прилагането с обратна сила води до прилагане на новата счетоводна политика по отношение на събития и сделки по начин, все едно новата счетоводна политика винаги е била прилагана. Ето защо счетоводната политика се прилага по отношение на събития и сделки от датата на произхода на тези позиции. Прилагането за бъдещи периоди означава, че новата счетоводна политика се прилага по отношение на събития и сделки, възникващи след датата на промяната. Не се правят никакви корекции по отношение на преходни периоди нито на салдото на неразпределената печалба в началото на отчетния период, нито при отчитането на нетната печалба или загуба за текущия период, защото съществуващите салда не се преизчисляват. Новата счетоводна политика обаче се прилага по отношение на съществуващите салда, считано от датата на промяната. Например едно предприятие може да реши да направи промяна в счетоводната си политика относно разходите по заеми и да капитализира тези разходи в съответствие с допустимия алтернативен подход в IAS 23, „Разходи по заеми“. При бъдещо прилагане новата политика се прилага само по отношение на разходите по заеми, които са направени след датата на промяната на счетоводната политика.

Приемане на международен счетоводен стандарт

46. **Промяната в счетоводната политика, която се прави при приемането на IAS, следва да се оповестява в отчетите в съответствие с конкретните преходни разпоредби, ако има такива, на същата IAS. При липса на преходни разпоредби промяната в счетоводната политика следва да се прилага в съответствие с най-разпространеното третиране съгласно параграфи 49, 52 и 53 или допустимия алтернативен подход съгласно параграфи 54, 56 и 57.**
47. Преходните разпоредби на IAS могат да изискват прилагане с обратна сила или бъдещо прилагане на промяната в счетоводната политика.
48. Когато едно предприятие не е приело някой нов IAS, който е бил публикуван от IASC, но който все още не е влязъл в сила, предприятието се насърчава да оповести естеството на бъдещата промяна в счетоводната политика и да оцени ефекта от промяната върху неговата нетна печалба или загуба и финансово състояние.

Други промени в счетоводната политика — най-разпространено третиране

49. **Една промяна в счетоводната политика следва да се прилага с обратна сила, освен ако сумата на свързаните с това корекции за преходни периоди не може да бъде разумно определена. Всяка корекция вследствие промяната следва да бъде отчетена като корекция на салдото на неразпределената печалба в началото на отчетния период. Сравнителната информация следва да бъде преизчислена, освен ако това е практически неизпълнимо ⁽¹⁾.**
50. Финансовите отчети, включително и сравнителната информация за преходни периоди, се представят, като че ли винаги е прилагана новата счетоводна политика. Ето защо сравнителната информация се преизчислява, за да отразява новата счетоводна политика. Сумата на корекцията за периоди, предхождащи тези, включени във финансовите отчети, се коригира за сметка на салдото на неразпределената печалба в началото на най-ранния представен период. Всяка друга информация относно преходни периоди, като исторически обобщени финансови данни, също се преизчислява.
51. Не е задължително преизчисляването на сравнителната информация да води до изменение във финансовите отчети, които са били одобрени от акционерите или регистрирани или представени пред регулативните органи. Въпреки това националното законодателство може да изисква промяната на такива финансови отчети.
52. **Промяната в счетоводната политика следва да се прилага без обратна сила, когато сумата на корекцията на салдото на неразпределената печалба в началото на периода, изисквано в параграф 49, не може да бъде основателно определена.**
53. **Когато дадена промяна в счетоводната политика има съществен ефект върху текущия период или върху някой друг представен преходен период, или може да има съществен ефект върху следващите периоди, предприятието следва да оповести следното:**
- причините за промяната;**
 - сумата на корекцията за текущия период и за всеки представен период;**
 - сумата на корекцията, отнасяща се за периоди, предхождащи тези, включени в сравнителната информация;**
 - фактът, че сравнителната информация е била преизчислена или че това е било практически неизпълнимо.**

⁽¹⁾ SIC-8: Прилагане на първи път на IAS като основа на счетоводна база. В него се посочва, че не е подходящо в отчета за доходите да се признава съвкупният ефект от промените, произтичащи от преминаването от национални стандарти към IAS (т.е. позволеното алтернативно третиране, установено в IAS 8.54 не е приложимо по отношение на приложението на IAS за първи път като основна база за финансова отчетност).

IAS 10

Други промени в счетоводната политика — допустим алтернативен подход

54. **Промяната в счетоводната политика следва да бъде прилагана с обратна сила, освен ако сумата на която и да е корекция вследствие на промяната, която се отнася до предходните периоди, не е определена в разумни граници. Всяка корекция вследствие промяната следва да бъде включена при определянето на нетната печалба и загуба за текущия период. Следва да бъде представена сравнителна информация, така както е била отчетена във финансовите отчети за предходния период. Следва да бъде представена и допълнителна проформа сравнителна информация, изготвена в съответствие с параграф 49, освен ако това е практически неизпълнимо ⁽¹⁾.**
55. Корекциите вследствие промяна в счетоводната политика се включват при определянето на печалбата и загубата за отчетния период. Често обаче се представя допълнителна сравнителна информация под формата на отделни колони, за да се покаже нетната печалба или загуба и финансовото състояние за текущия период и за всеки предходен период, представен така, като че ли новата счетоводна политика е била прилагана винаги. Това счетоводно третиране може да се прилага в страни, където финансовите отчети е задължително да включват сравнителна информация, която да се равнява с финансовите отчети, представени за предходни периоди.
56. **Промяната в счетоводната политика следва да се прилага без обратна сила, когато сумата, която трябва да се включи в нетната печалба и загуба за текущия период съгласно изискванията на параграф 54, не може да бъде разумно определена.**
57. **Когато една промяна в счетоводната политика има значителен ефект върху текущия период или върху всеки представен предходен период или може да има значителен ефект върху последващи периоди, предприятието следва да оповести:**
- причините за промяната;
 - сумата на корекцията, призната в нетната печалба и загуба за текущия период, и
 - сумата на корекцията, включена за всеки период, за който се представя проформа информация, и сумата на корекцията, свързана с периоди, предхождащи тези, включени във финансовите отчети. Ако представянето на проформа информация е практически неизпълнимо, този факт следва да се оповести.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

58. **Настоящият международен счетоводен стандарт влиза в сила за финансовите отчети, обхващащи периоди, започващи на и след 1 януари 1995 г.**

**МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 10
(ПРЕРАБОТЕН 1999 г.)**

Събития след датата на баланса

Настоящият международен счетоводен стандарт беше одобрен от Съвета на IASC през март 1999 г. и влезе в сила за финансовите отчети, които обхващат периоди, започващи на и след 1 януари 2000 г.

ВЪВЕДЕНИЕ

IAS 10, „Събития след датата на баланса“ заменя онези части от IAS 10, „Непредвидими обстоятелства и събития, настъпили след датата на баланса“, които не са вече заменени от IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“. Новият стандарт прави следните ограничени промени:

- нови оповестявания относно датата на официалното утвърждаване на финансовите отчети за издаване;
- премахване на възможността да се признае задължението за дивиденди, които са обявени, че се отнасят за периода, обхванат от финансовите отчети, и са предложени или декларирани след датата на баланса, но преди финансовите отчети да са официално оторизирани за издаване. Предприятието може да направи изискваното оповестяване на такива дивиденди или на лицевата страна на баланса като отделен елемент на собствения капитал, или в бележките към финансови отчети;

⁽¹⁾ SIC-8: Прилагане на първи път на IAS като основа на счетоводна база. В него се посочва, че не е подходящо в отчета за доходите да се признава съвкупният ефект от промените, произтичащи от преминаването от национални стандарти към IAS (т.е. позволеното алтернативно третиране, установено в IAS 8.54 не е приложимо по отношение на приложението на IAS за първи път като основна база за финансова отчетност).

- в) потвърждение, че предприятието следва да актуализира оповестяванията, които се отнасят до условия, съществували към датата на баланса, в светлината на всяка нова информация относно тези условия, която то получава след датата на баланса;
- г) премахване на изискването да се коригират финансовите отчети, когато събитие след датата на баланса показва, че принципът за действащо предприятие не е спазен за част от предприятието. Съгласно IAS 1, „Представяне на финансови отчети“, принципът за действащо предприятие се прилага за предприятието като цяло;
- д) уточнения към примерите за коригиращи и некоригиращи събития, и
- е) различни подобрения на проекта.

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Цел	
Обхват	1
Определения	2—6
Признаване и оценяване	7—12
Коригиращи събития след датата на баланса	7—8
Некоригиращи събития след датата на баланса	9—10
Дивиденди	11—12
Действащо предприятие	13—15
Оповестяване	16—21
Дата на утвърждаване за издаване	16—17
Актуализиране на оповестяванията относно условията към датата на баланса	18—19
Некоригиращи събития след датата на баланса	20—21
Дата на влизане в сила	22—23

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 определи:

- а) кога едно предприятие следва да коригира финансовите си отчети заради събития след датата на баланса и
- б) оповестяванията, които предприятието следва да направи относно датата, когато финансовите отчети са утвърдени за издаване, и относно събитията след датата на баланса.

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

IAS 10

ОБХВАТ

1. **Настоящият стандарт следва да бъде прилаган при отчитане и оповестяване на събития след датата на баланса.**

ДЕФИНИЦИИ

2. **В настоящия 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 оторизирани за издаване. Два вида събития могат да бъдат идентифицирани:

- a) *тези, които предоставят условия, съществували към датата на баланса (коригиращи събития след датата на баланса), и*
 - b) *тези, които са показателни за условия, възникнали след датата на баланса (некоригиращи събития след датата на баланса).*
3. Процесът по оторизиране на финансовите отчети за издаване ще варира в зависимост от структурата на управление, законовите изисквания и процедурите по изготвянето и приключването на финансовите отчети.
 4. В някои случаи от предприятието се изисква да предаде на акционерите финансови отчети на предприятието за одобрение, след като вече финансовите отчети са издадени. В такива случаи финансовите отчети са считат за утвърдени за издаване на датата на първоначалното им издаване, а не на датата, на която акционерите одобряват финансови отчети.

Пример

Управлението на предприятието 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 разглежда финансовите отчети и официално ги утвърждава за издаване. Предприятието обявява своята печалба и друга финансова информация на 19 март 20X2 г. Финансовите отчети са предоставени на разположение на акционерите и други лица на 1 април 20X2 г. Годишното събрание на акционерите одобрява финансовите отчети на 15 май 20X2 г. и одобрените финансови отчети след това са представени пред регулаторния орган на 17 май 20X2 г.

Финансовите отчети са оторизирани за издаване на 18 март 20x2 г. (датата на оторизиране за издаване от съвета на директорите).

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

Пример

На 18 март 20X2 г. ръководството на едно предприятие оторизира 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 зетите лица 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 регулаторния орган на 17 май 20X2 г.

Финансовите отчети са оторизирани за издаване на 18 май 20X2 г. (датата на утвърждаването им за издаване от ръководството пред надзорния съвет).

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

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

IAS 10

Коригиращи събития след датата на баланса

7. **Предприятието следва да коригира сумите, признати във финансовите отчети, за да отрази коригиращите събития след датата на баланса.**
8. Следните събития са примери на коригиращи събития след датата на баланса, които изискват предприятието да коригира сумите, признати във финансовите отчети, или да признае позиции, които не са били признати преди:
 - a) решение след датата на баланса на съдебно дело, което потвърждава, че предприятието вече има съществуващо задължение към датата на баланса и поради това изисква предприятието да коригира вече признатата провизия или да признае провизия, вместо просто да оповести условно задължение;
 - b) 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:
 - i) банкрут 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 предприятието трябва да коригира балансовата сума на сметката за търговските вземания, и
 - ii) продажба на материални запаси след датата на баланса може да предостави доказателство относно тяхната нетна реализуема стойност към датата на баланса;
 - в) установяване след датата на баланса на себестойността на активи, закупени преди датата на баланса, или постъпленията от активи, продадени преди датата на баланса;
 - г) установяване след датата на баланса на сумата за разпределяне от печалбата или изплащането на бонуси, ако предприятието е имало съществуващо юридическо или конструктивно задължение към датата на баланса да направи такива плащания в резултат на събития преди тази дата (виж IAS 19, „Доходи на заети лица“); и
 - д) разкриване на измама или грешки, които показват, че финансовите отчети са неверни.

Некоригиращи събития след датата на баланса

9. **Предприятието следва да не коригира сумите, признати във финансови отчети, за да отрази некоригиращите събития след датата на баланса.**
10. 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 издаване. Спадът на пазарната стойност обикновено не се свързва със състоянието на инвестициите към датата на баланса, но отразява обстоятелства, които са възникнали в следващия период. Следователно предприятието не коригира сумите за инвестициите, признати във финансовите отчети. По подобен начин предприятието не осъвременява сумите, оповестени за инвестиции, каквито са на датата на баланса, въпреки че предприятието може да е длъжно да даде допълнителни оповестявания съгласно параграф 20.

Дивиденди

11. **Ако дивидендите за притежателите на капиталови инструменти (така както са определени в IAS 32, „Финансови инструменти: оповестяване и представяне“) са предложени или декларирани след датата на баланса, предприятието не следва да признава тези дивиденди като задължение към датата на баланса.**

IAS 10

12. IAS 1, „Представяне на финансови отчети“, изисква предприятието да оповести сумата на дивидентите, които са били предложени или декларирани след датата на баланса, но преди финансовите отчети да са утвърдени за издаване. IAS 1 позволява предприятието да направи тези оповестявания или:
- на лицевата страна на баланса като отделен елемент на собствения капитал, или
 - в бележките към финансовите отчети.

ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

13. **Дадено предприятието следва да не изготвя финансовите си отчети на основата на принципа за действащо предприятие, ако ръководството прецени след датата на баланса, че възна.терява да ликвидира предприятието или да преустанови дейността му, или че няма никаква друга реалистична алтернатива, освен да направи това.**
14. Влошаването на оперативните резултати и финансовото състояние след датата на баланса може да покаже необходимост да се обмисли дали принципът за действащото предприятие е все още спазен. Ако принципът за действащо предприятие вече не е валиден, ефектът е толкова проникващ, че този стандарт изисква фундаментална промяна на базата на осчетоводяване, а не коригиране на сумите, признати в рамките на първоначалната база на осчетоводяване.
15. IAS 1, „Представяне на финансови отчети“, изисква определени оповестявания, ако:
- финансовите отчети не са изготвени на принципа на действащо предприятие или
 - управлението съзнава съществената несигурност, свързани със събития или условия, които могат да породят значително съмнение относно способността на предприятието да продължи като действащо предприятие. Събитията или условията, изискващи оповестяване, може да възникнат след датата на баланса.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Дата на оторизиране за издаване

16. **Дадено предприятието следва да оповести датата, когато финансовите отчети са утвърдени за издаване и кой е извършил това утвърждаване. Ако собствениците на предприятието или други лица имат правото да изменят финансовите отчети след издаването, предприятието следва да оповести този факт.**
17. За потребителите е важно да знаят кога финансовите отчети са били оторизирани за издаване, тъй като финансовите отчети не отразяват събития след тази дата.

Актуализиране на оповестяванията относно условия към датата на баланса

18. **Ако предприятието получи информация след датата на баланса относно условия, които са съществували към датата на баланса, предприятието следва да актуализира оповестяванията, които се отнасят до тези условия, в светлината на тази нова информация.**
19. В някои случаи предприятието трябва да осъвремени оповестяванията в своите финансови отчети, за да отрази информация, получена след датата на баланса, дори когато информацията не влияе на сумите, които предприятието признава в своите финансови отчети. Един пример за необходимостта да се осъвременят 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 разпоредба съгласно IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“, предприятието осъвременява своите оповестявания относно условните задължения в светлината на това доказателство.

Некоригиращи събития след датата на баланса

IAS 10

20. **Там, където некоригиращите събития след датата на баланса са от такава важност, че неоповестяването би повлияло на способността на потребителите на финансовите отчети да направят правилни преценки и вземат правилни решения, предприятието следва да оповести следната информация за всяка значителна категория на некоригиращото събитие след датата на баланса:**
- a) **естеството на събитието и**
 - b) **оценката на финансовия му ефект или изявление, че такава оценка не може да бъде направена.**
21. Следните събития са примери на некоригиращи събития след датата на баланса, които може да са от такава важност, че неоповестяването би повлияло на способността на потребителите на финансовите отчети да направят правилни оценки и решения:
- a) важни бизнес комбинации след датата на баланса (IAS 22, „Бизнес комбинации“, изисква специални оповестявания в такива случаи) или извеждане от главно дъщерно дружество;
 - b) разгласяване на план да се преустанови дейност, извеждане на активи или уреждане на задължения, приписвани на преустановяваните дейности, или влизане в обвързващо споразумение да се продадат такива активи или уреждат такива задължения (виж IAS 35, „Преустановяващи се дейности“);
 - в) важни покупки или освобождавания на 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 важно реструктуриране (виж IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“);
 - е) важни сделки с обикновени акции и сделки с потенциални обикновени акции след датата на баланса (IAS 33, „Доходи на акция“, насърчава предприятието да оповести описанието на такива сделки, различни от капиталови емисии и разделяне на акции);
 - 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 съществен ефект върху текущите и отсрочените данъчни активи и задължения (виж IAS 121, „Данъци върху дохода“);
 - и) влизане в значителни ангажименти или условни задължения, например чрез издаване на значителни гаранции, и
 - й) започване на важен съдебен спор, произлизащ единствено от събития, възникнали след датата на баланса.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

22. **Настоящият международен счетоводен стандарт влиза в сила за годишните финансови отчети, които обхващат периоди, започващи на и след 1 януари 2000 г.**
23. През 1998 г. IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“, замени части от IAS 10, „Непредвидими обстоятелства и събития, настъпили след датата на баланса“, които разглеждат непредвидимите обстоятелства. Настоящият стандарт заменя останалото от този стандарт.

IAS 11

**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

IAS 11

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

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:
- 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
 - 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, третиранни 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:**
- за всеки актив са били представени отделни предложения;
 - 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
 - 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 третираны като един договор за строителна дейност, когато:**
- група от договори се договаря като един пакет;
 - договорите са толкова тясно взаимно свързани, че всъщност са част от един проект с общ марж на печалбата, и

IAS 11

- 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 икове и материални стимули:*
 - и) *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 икове, 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. Рекламацията 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 рекламацията може да възникне вследствие забавяне по 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:
- изпълнението на договора е на достатъчно напреднал етап, на който е вероятно да бъдат постигнати или преизпълнени определените показатели за изпълнението;
 - сумата на премийните плащания може да бъде надеждно изчислена.

РАЗХОДИ ПО ДОГОВОРА

16. *Разходите по договора следва да включват:*
- разходи, които са пряко свързани с конкретния договор;*
 - разходи, които се отнасят към договорната дейност изобщо и могат да бъдат начислени по договора;*
 - 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:
- разходи за труд на обекта, включително надзор на обекта;
 - разходи за материали, използвани при строителството;
 - амортизация на заводи и оборудване, използвани по договора;
 - разходи за придвижването на заводите и оборудването и материалите до и от площадката на изпълнението на договора;
 - разходи за наемане на заводи и оборудване;
 - разходи за проектиране и техническа помощ, които са пряко свързани с договора;
 - приблизителни разходи за работи по извършването на корекции и работи по гаранционната поддръжка, включително и очакваните гаранционни разходи, и
 - 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:
- застраховки;
 - разходи за проектиране и техническа помощ, които не са пряко свързани с конкретен договор, и
 - 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 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.

IAS 11

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;*
 - 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 примери за разходи по договора, които се изключват, могат да бъдат посочени:
- 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
 - 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:**
- приходите следва да бъдат признати само дотолкова, доколкото е вероятно направените разходи по договора да бъдат възстановени;**
 - 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 дотолкова, 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.

IAS 11

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 висящо 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;
 - б) етапа на изпълнение на дейността по договора, или;
 - в) сумата на очакваните повишения на печалбите по други договори, които не се третират 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) съвкупната 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
- 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“.

IAS 12

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

- a) дъщерни дружества, асоциирани или съвместни предприятия, които не са разпределили напълно печалбата си към предприятието майка или инвеститора;
- b) преоценени активи, на които не е направено съответно преизчисление за данъчни цели, и
- v) 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 временни, например онези временни разлики, които възникват, когато:

- a) непаричните активи и пасиви на чуждестранна дейност, която представлява неразделна част от дейността на отчиташото се предприятие, са преобразувани по исторически валутни курсове;
- b) непаричните активи и пасиви са преизчислени съгласно изискванията на IAS 29, „Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики“, или
- v) 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 времените 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:
 - а) 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.
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.

IAS 12

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) 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 равнение между данъчните разходи (приходи) и резултата от умножаването на счетоводната печалба по приложимите данъчни ставки, или
 - ii) числово равнение между средните 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:
- а) за всеки тип временни разлики — неопозотворените 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;

- б) 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
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

IAS 12

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:

- а) бъдещо възстановяване (уреждане) на балансовите суми на активите (пасивите), отчетени в баланса на предприятието, и
- б) 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.

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

IAS 12

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 отчиташото 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 (възстановилите) 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 възстановилите 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.

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

IAS 12

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 текущите 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 ⁽¹⁾.
 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 не се признават за данъчни цели. Данъчната основа на начислените глоби и наказателни лихви е 100 единици ⁽²⁾.
5. Задължение по заем има балансова сума 100 единици. Изплащането на заема няма да има данъчни последици. Данъчната основа на заема е 100 единици.

⁽¹⁾ 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.

⁽²⁾ 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.

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 степеня, 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:**
- положителна репутация, за която амортизацията не е призната за данъчни цели, или**
 - първоначалното признаване на актива или пасива при сделка, която:**
 - не представлява бизнес комбинация и**
 - 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.

IAS 12

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:
- a) 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;
 - b) 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 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
 - v) 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:
- a) 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);
 - b) 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 отчетени 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:
- а) 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.

IAS 12

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:
- 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);
 - 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);
 - 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 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)

Предприятие възнамерява да използва актив, който струва 1000 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 1000 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.

Приспадащи временни разлики

24. **Един актив по отсрочени данъци следва да се признава за всички приспадащи временни разлики до степеня, до която е вероятно да съществува облагаема печалба, срещу която да могат да се използват приспадащите временни разлики, освен ако активът по отсрочени данъци произтича от:**
- отрицателна репутация, която се третира като приход за бъдещи периоди в съответствие с IAS 22, „Бизнес комбинации“, или**

- б) 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 попобен 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

Предприятието 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 икове по гаранции. Данъчната ставка е 25 %.

Данъчната основа на задължението е нула (балансирана 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 балансовата му стойност предприятието ще намали бъдещите си данъчни плащания с 25 единици (25 % от 100 единици). Разликата между балансовата 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:
- а) 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 балансовата 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;
 - б) 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 приспадат 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 балансовата сума от нула единици е приспадаема временна разлика, която има за резултат актив по отсрочени данъци;
 - в) при бизнескомбинация, която представлява придобиване, цената на придобиване е разпределена върху признатите разграничими 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 6б), и

IAS 12

- 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:
- а) през същия период, през който се очаква възстановяването на намаляемата временна разлика, или
- б) 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:
- а) 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
- б) 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:
- а) като се избере приходите от лихви да се облагат на база действително получен приход или на база на възникнали вземания;
- б) с отлагане на претенциите за приспадане на определени намаления от облагаемата печалба;
- в) 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.

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 приспаднало 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 степеня, до която е вероятно да ила 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 използвани данъчни загуби или кредити само до степеня, 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 използваните данъчни загуби или кредити:
- а) 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 използваните данъчни загуби или кредити преди изтичането на срока им;
 - б) дали има вероятност предприятието да реализира облагаема печалба, преди да е изтекъл срокът на използваните данъчни загуби или кредити;
 - в) дали използваните данъчни загуби са в резултат на определени причини, за които няма голяма вероятност да се проявят отново, и
 - г) 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 използваните данъчни загуби или кредити.

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

IAS 12

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 степеня, до която се е появила вероятност да бъде реализирана достатъчна бъдеща облагаема печалба, която да позволи оползотворяването 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:
- a) съществуването на неразпределена печалба на дъщерни дружества, клонове, асоциирани или съвместни предприятия;
 - b) промени във валутните курсове, когато предприятието майка и неговите дъщерни предприятия се намират в различни държави, и
 - b) 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:***
- a) ***предприятието майка, инвеститорът или търговецът в съвместно предприятие е в състояние да контролира времето на възстановяване на временната разлика и***
 - b) ***и/та вероятност временната разлика да не бъде възстановена в предвидилото 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 определя 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, „Последници 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, отчетното 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).

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 приспадаели временни разлики, възникващи от инвестиции в дъщерни дружества, клонове или асоциирани предприятия и дялови участия в съвместни предприятия, само доколкото има вероятност:**
- а) **временната разлика да се възстанови в предвидимо бъдеще и**
 - б) **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.**

IAS 12

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	—
Общо	<u>80</u>		<u>9</u>

Бележка: В съответствие с параграф 61 допълнителният отсрочен данък, възникващ в резултат на преоценката, се дебитира 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 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 дебитира 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 степеня, 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 разпределената 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 1500 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.**
54. Надеждното определяне на активите и пасиви по отсрочени данъци на база дисконтови методи изисква подробно прогнозиране на времето за дисконтирането на всяка временна 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.

IAS 12

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 зети 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:*
- a) *сделки или събития, които са признати през същия или различен отчетен период директно в капитала (виж параграфи 61—65), или*
 - b) *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:
- a) 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
 - b) 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:
- a) промени в данъчните ставки или данъчното законодателство;
 - b) промени в преценката за възстановимостта на отсрочените данъчни активи, или
 - в) промени в очаквания начин за възстановяване на актива.

Получените в резултат отсрочени данъци се признават в отчета за доходите, освен до степеня, 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:
- промяна в балансовата сума, произтичаща от преценка на имоти, заводи и оборудване (виж IAS 16, „Имоти, заводи и оборудване“);
 - 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“);
 - разлики във валутните курсове при преизчислението на финансовите отчети на чуждестранно предприятие (виж IAS 21, „Последствия от промените в обменните курсове“), и
 - 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:
- 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);
 - 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 дебитирана или кредитирана директно в капитала, или
 - 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 дебитирана 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 преценка от предходен период или с преценка, 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 преценка от предходен период или с преоценката, която се очаква да бъде извършена в бъдещ период, данъчните ефекти от преизчислението на данъчната основа се признават в отчета за доходите.
- 65А. 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.

IAS 12

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 придобивашото предприятие може да сметне, че съществува вероятност да възстанови своите собствени отсрочени данъчни активи, които не са били признати преди бизнес комбинацията. Например придобивашото предприятие може да е в състояние да оползотвори непозлзвани данъчни загуби срещу бъдещата облагаема печалба на придобитото предприятие. В такива случаи придобивашото предприятие признава отсрочен данъчен актив и взема това предвид при определянето на положителната или отрицателната репутация, възникваща в резултат на придобиването.
68. Когато придобивашото 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 придобивашото предприятие, възникналият приход от отсрочени данъци се признава в отчета за доходите. Освен това придобивашото 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 придобивашото предприятие не признава отрицателна репутация, нито увеличението на отчетната ѝ стойност.

Пример

Предприятието 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 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

IAS 12

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 пасиви едновременно за всеки бъдещ период, през който се очаква да бъдат признати значителни по размер отсрочени данъчни активи или пасиви.**
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 напълно дали отсроченият данъчен актив на едно данъчно задължено предприятие ще породи увеличени данъчни плащания за същия период, за който отложените данъчен актив на друго данъчно задължено предприятие ще породи намалени данъчни плащания за второто предприятие.

IAS 12

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:

- a) текущ данъчен разход (приход);
- b) преизчисления на текущи данъци от предходни периоди, признати през периода;
- v) сумата на разхода (прихода) по отсрочени данъци, отнасяща се до възникването и възстановяването на временни разлики;
- г) сумата на разхода (прихода), отнасящ се до промени в данъчните ставки или въвеждането на нови данъци;
- д) сумата на приходите, възникващи от непризнати данъчни загуби, кредити или временни разлики за предходен период, използвани, за да се намали разходът по текущи данъци;
- e) сумата на приходите, възникващи от непризнати данъчни загуби, кредити или временни разлики за предходен период, използвани, за да се намали разходът по отсрочени данъци;
- ж) разхода по отсрочени данъци, възникващ в резултат на отписването или възстановяването на предишно отписване на отсрочен данъчен актив в съответствие с параграф 56, и
- з) сумата на данъчния разход (приход), отнасяща се до онези промени в счетоводната политика и 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.

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;**
- b) **данъчният разход (приход), отнасящ се до извънредни позиции, признати през периода;**
- v) **обяснение на връзката между данъчния разход (приход) и счетоводната печалба в едната или и двете от формите:**
 - i) **числово равенство 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 ил, ако ила 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 ил, когато:*
- а) *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 отложенят данъчен актив.*
- 82A. *При обстоятелствата, описани в параграф 52A, 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 определени, и дали ила потенциални данъчни последици, които са практически неопределени.*
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.*

IAS 12

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 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 1500 единици (19X1: 2000) и печалба в размер 1500 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>2500</u>	<u>3000</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>2500</u>	<u>3000</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⁽¹⁾, 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.**

⁽¹⁾ 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“.

IAS 14

**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-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 отраслови, и по географски сектори. IAS 14 (преработен) постановява, че една база за разпределяне 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 амортизирианият 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:
- продажби или други оперативни приходи с разграничаване на приходите, получавани от клиенти извън предприятието, и приходи, произлизащи от други сектори;
 - секторен резултат;
 - принадлежащите на сектора активи и
 - 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:
- секторни пасиви;
 - разходите за имущество, заводи и оборудване и нематериални активи, придобити през периода;
 - разходите за амортизации;
 - непарични разходи, различни от амортизационните;
 - 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.

IAS 14

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

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

IAS 14

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 собствено 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 отчети на определено по метода на собствения капитал асоциирано или смесено предприятие, в което предприятието има финансов интерес, секторната информация трябва да бъде представена само на базата на финансовите отчети на предприятието. Ако определеното 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 разграничил 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:

IAS 14

- 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 разграничил 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;*
- b) *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;*
- e) *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.

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:
 - a) местоположение на производството на предприятието или материалната база за оказване на услуги и други активи, или
 - b) 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:

- a) *извънредните позиции;*
- b) *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*
- v) *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:

- a) *извънредните позиции;*
- b) *лихви, включително лихви, възникнали по аванси или кредити от други сектори, освен ако секторните операции са основно от финансово естество;*
- v) *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;*
- e) *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 илето 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.

IAS 14

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 консолидираните или самостоятелните отчети на предприятието.

Секторен резултат е секторният приход минус секторния 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, заети, инвестиции или други генериращи доход активи.

Секторните активи не включват активи за данъци върху дохода.

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 сметена 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 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 стоково-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 предприятието 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.**

IAS 14

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 необичновени случаи вътрешно отчитаната секторна информация няма да изпълни целта на този стандарт. Съответно параграф 27, буква б) 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 информацията 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 по-нататък 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 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:
- а) показват сходни дългосрочни финансови резултати и
 - б) 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:
- а) 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

IAS 14

- б) *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*
- в) *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:**
- а) *този сектор може да бъде определен като подлежащ на отчитане сектор независимо от неговия размер;*
- б) *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*
- в) *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 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 отчетат като отделни бизнес сектори, дори и те да не генерират значителен приход от външни продажби. Например много международни нефтени компании отчетат 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

IAS 14

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 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.**

IAS 14

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.
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 стокково-материалните запаси и имотите, машините, съоръженията и оборудването, провизии за реструктуриране, освобождаване от имущество, заводи и оборудване и дългосрочни инвестиции, преустановявани 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 уместно, 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 оповестява и алортизационните 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 сравнителна 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) **секторния 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;**
- б) **общата балансова стойност на секторните активи по географско местоположение на активите за всеки географски сектор, чийто секторни активи са 10 % или повече от общите активи на всички географски сектори, и**

IAS 14

- 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, чиито 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, чиито 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, чиито 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 предприятието следва да оповести този факт и сумата на прихода от: 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 изтервани 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, отчетана 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 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 второстепенен, 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 познаят 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.

IAS 15

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 приетане 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.*

**МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 15
(ПРЕФОРМАТИРАН 1994 г.)**

Информация, отразяваща влиянието на промените в цените

Настоящият преформатиран международен счетоводен стандарт заменя стандарта, одобрен първоначално от съвета през юни 1981 г. Той е представен в преработения формат, приет за международните счетоводни стандарти след 1991 г. В първоначално одобрения текст не са направени никакви съществени изменения. Някои термини са променени, за да се приведе стандартът в съответствие с практиката на IASC.

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Изявление на съвета от октомври 1989 г.	
Обхват	1—5
Обяснение	6—7
Реагиране на промените в цените	8—18
Подход на общата покупателна способност	11
Подход на текущата стойност	12—18
Настоящ статут	19—20
Минимално оповестяване	21—25
Оповестяване на друга информация	26
Дата на влизане в сила	27

ИЗЯВЛЕНИЕ НА СЪВЕТА ОТ ОКТОМВРИ 1989 г.

На заседанието си през октомври 1989 г. съветът на IASC одобри следното изявление, което трябва да се прибави към IAS 15, „Информация, отразяваща влиянието на промените в цените“:

„Международният консенсус по въпроса за оповестяването на информация, отразяваща влиянието на промените в цените, който се очакваше при издаването на IAS 15, не са били постигнати. В резултат на това съветът на IASC реши, че предприятията не са длъжни да оповестяват информацията, изисквана от IAS 15, за да се счита, че счетоводните им отчети отговарят на международните счетоводни стандарти. Въпреки това съветът насърчава предприятията да представят такава информация и настоява тези, които представят такава информация, да оповестяват позициите, изисквани от IAS 15.“

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 се прилагат за несъществени позиции (виж параграф 12 от предговора).

ОБХВАТ

1. **Настоящият стандарт следва да се прилага при отчитането на последиците от промените в цените върху измерителите, използвани за определяне на резултатите от дейността и финансовото състояние на предприятието.**
2. Настоящият международен счетоводен стандарт заменя IAS 6, „Счетоводни реакции на промените в цените“.
3. Настоящият стандарт се прилага за предприятията, чието ниво на приходи, печалба, активи или заетост е значително за икономическата среда, в която те оперират. Когато се представят както счетоводни отчети на предприятието майка, така и консолидирани счетоводни отчети, изискваната от този стандарт информация трябва да се представя само въз основа на консолидираната информация.
4. Информацията, изисквана от настоящия стандарт, не е задължителна за дъщерно дружество, опериращо в страната на своята майка, ако консолидираната на тази основа информация се представя от предприятието майка. За дъщерните дружества, опериращи в страни, различни от страната на предприятието майка, информацията, изисквана от настоящия стандарт, е задължителна само когато е възприета практиката подобна информация да се представя от предприятията с икономическо значение в тази страна.
5. Другите стопански субекти се насърчават да представят информация, отразяваща ефекта от промените в цените, с цел да се насърчава по-информативно счетоводно отчитане.

ОБЯСНЕНИЕ

6. Цените се променят с времето в резултат на различни специфични или общи икономически и социални фактори. Специфичните фактори, като например промените в предлагането и търсенето и промените в технологиите, може да накарат отделни цени да нарастват или спадат значително и независимо една от друга. Освен това общите фактори може да доведат до промяна на общото ниво на цените, а следователно и на общата покупателна способност на парите.
7. В повечето страни счетоводните отчети се изготвят въз основа на историческата стойност, без да се отчитат нито промените в общото ниво на цените, нито промените в конкретните цени на притежаваните активи, освен доколкото тези имоти заводи и оборудване може да са преоценени или запаси или други текущи активи да са намалени до нетната реализуема стойност. Информацията, изисквана от настоящия стандарт, цели да информира потребителите на счетоводните отчети на едно предприятие за ефекта от промените в цените върху резултатите от дейността му. Въпреки това счетоводните отчети, независимо дали са изготвени по метода на историческата цена или по метод, отразяващ ефекта от промените в цените, не са предназначени да посочват директно стойността на предприятието като цяло.

РЕАГИРАНЕ НА ПРОМЕНИТЕ В ЦЕНИТЕ

8. **Предприятията, за които се прилага настоящият стандарт, следва да представят информация, оповестяваща позициите, установена в параграфи 21—23, като използват счетоводен метод, отчитащ влиянието на промените в цените.**

IAS 15

9. Финансовата информация, предвидена като ответна реакция на влиянието на промените в цените, се изготвя по няколко начина. Един начин показва финансовата информация от гледна точка на общата покупателна способност. Друг начин показва текущата стойност вместо историческата цена, като се отразяват промените в цените на конкретни активи. Трети начин комбинира характеристики на предишните два метода.
10. Тези ответни реакции се основават на два главни подхода при определянето на дохода. Единият признава дохода като коректив на подържането на общата покупателна способност на собствения капитал на предприятието. Другият признава дохода като поддръжане оперативната способност на предприятието и може да включва или да не включва коректив за общото ниво на цените.

Подход на общата покупателна способност

11. Подходът на общата покупателна способност е свързан с преразглеждането на някои или всички балансови позиции в счетоводните отчети поради промени в общото ниво на цените. Предложенията по този въпрос подчертават, че промяната на общата покупателна способност променя отчетната единица, но не променя основните измерители. При този подход доходът обикновено отчита ефекта, като се използва подходящ индекс на промените в общото ценово ниво на цените върху амортизацията, стойността на продажбите и нетните парични балансови позиции, и се отчита като коректив на поддръжане на общата покупателна способност на собствения капитал на предприятието.

Подход на текущата стойност

12. Подходът на текущата стойност може да се открие в няколко различни метода. Най-общо те използват възстановителната стойност като основен измерител. Въпреки това, ако възстановителната стойност е по-висока както от нетната реализуема стойност, така и от сегашната стойност, по-високата от нетната реализуема стойност и сегашната стойност обикновено се използва като оценъчна база.
13. Възстановителната стойност на конкретен актив обикновено се получава от текущата цена за придобиването на подобен актив, нов или използван, или с еквивалентна производителност или възможно предназначение. Нетната реализуема стойност обикновено представлява нетната текуща продажна цена на актива. Сегашната стойност представлява текуща оценка на подходящо дисконтиране бъдещи нетни постъпления от актива.
14. Специфични ценови индекси често се използват, за да се определи текущата стойност на балансовите позиции, особено ако скоро не е извършвана сделка, засягаща тези балансови позиции, липсват списъци на цените или използването на списъци на цените не е възможно.
15. Методите на текущата стойност обикновено изискват да се признае ефектът от промените в цените върху амортизацията и стойността на продажбите за конкретно предприятие. Повечето подобни методи изискват и прилагането на някакъв вид корективи, общото в които е, че признават взаимната връзка между промените в цените и финансирането на дадено предприятие. Както е упоменато в параграфи 16—18, съществуват различни становища относно вида на тези корективи.
16. Някои методи на текущата стойност изискват коректив, отразяващ влиянието на промените в цените върху всички нетни парични балансови позиции, включително дълготрайните пасиви, които водят до загуба от притежаването на нетни парични активи или до печалба от държането на нетни парични пасиви, когато цените се повишават, и обратното. Други методи ограничават този коректив само за паричните активи и пасиви, включени в оборотния капитал на предприятието. И двата вида корективи признават, че не само непаричните активи, но и паричните балансови позиции са важни елементи на оперативната способност на предприятието. Естествена характеристика на методите на текущата стойност, описани по-горе, е че те признават дохода, след като се запази оперативната способност на предприятието.
17. Друга гледна точка посочва, че не е необходимо да се признава в отчета за приходите и разходите допълнителната възстановителна стойност на активите, доколкото те се финансират с привлечени средства. Методите, които се основават на тази гледна точка, отчитат дохода, след като се запази онази част от оперативната способност на предприятието, която се финансира от акционерите му. Това например може да се постигне, като се намали общата сума на коректива за амортизацията, стойността на продажбите и — ако методът го изисква — паричния оборотен капитал пропорционално на частта, която финансирането с привлечени средства представлява от финансирането общо с привлечени средства и собствен капитал.

18. Някои методи на текущата стойност използват индекс на общото ценово ниво спрямо сумата на акционерните дялове. Този индекс посочва степента, в която собственият капитал на предприятието се запазва от гледна точка на общата покупателна способност, когато увеличението на възстановителната стойност на активите, създадено през периода, е по-малко от намалението на покупателната способност на акционерните дялове през същия период. Понякога това изчисление само се отбелязва, за да се даде възможност за сравнение между нетните активи от гледна точка на общата покупателна способност и нетните активи от гледна точка на текущата стойност. При други методи, които признават дохода, след като се запази общата покупателна способност на собствения капитал на предприятието, разликата между двете стойности на нетните активи се разглежда като печалба или загуба, натрупваща се в полза на акционерите.

Настоящ статут

19. Макар че понякога финансовата информация се представя в основния счетоводен отчет или като приложение, като се използват различните методи за отразяване на описаните промени в цените, все още не е постигнат международен консенсус по този въпрос. Затова IASC счита, че са необходими допълнителни експерименти, преди да се обсъди въпросът дали предприятията да изготвят основните счетоводни отчети, като използват цялостна и единна система за отразяване на промените в цените. Междувременно ще се постигне напредък по този въпрос, ако предприятията, които представят основните счетоводни отчети въз основа на историческата цена, предоставят и допълнителна информация, отразяваща последствията от ценовите промени.
20. Съществуват различни промени относно позициите, които тази информация трябва да включва, вариращи от няколко позиции от отчета за приходите и разходите до включването на всички балансови позиции от отчетите за приходите и разходите и счетоводните баланси. Желателно е да се постигне международно съгласие относно минималния брой позиции, които тази информация трябва да включва.

МИНИМАЛНО ОПОВЕСТЯВАНЕ

21. **Позициите, които трябва да бъдат представени, са следните:**
- а) *сумата на корективна или коригираната сума на амортизацията на имотите, заводите и оборудването;*
 - б) *сумата на корективна или коригираната сума на стойността на продажбите;*
 - в) *корективите, свързани с паричните балансови позиции, ефекта от привлечените средства или акционерните дялове, когато такива корективи са взети под внимание при определянето на дохода по приетия счетоводен метод, и*
 - г) *цялостният ефект върху резултатите от корективите, описани в букви а) и б) и ако е необходимо — във в), както и всички други позиции, отразяващи влиянието на промените в цените, които се отчитат по приетия счетоводен метод.*
22. **Когато е възприет метод на текущата стойност, следва да се оповести текущата стойност на имотите, заводите и оборудването, и на запасите.**
23. **Предприятията следва да описват методите, които са приели за изчисляване на информацията, изисквана в параграфи 21 и 22, включително същността на всички използвани индекси.**
24. **Информацията, изисквана в параграфи 21—23, следва да се предостави като допълнителна, освен ако тази информация се представя в основните счетоводни отчети.**
25. В повечето страни тази информация е допълнителна към, но не и част от основните счетоводни отчети. Настоящият стандарт не се прилага за счетоводните и отчетните процедури, които предприятието е задължено да използва при изготвянето на основните си счетоводни отчети, освен ако тези счетоводни отчети се представят на основа, която отразява ефекта от промените в цените.

IAS 16

ОПОВЕСТЯВАНЕ НА ДРУГА ИНФОРМАЦИЯ

26. Предприятията се насърчават да оповестяват допълнителна информация, и по-специално описание на значението на информацията при текущото състояние на предприятието. Оповестяването на всички корективи за данъчните провизии или данъчните салда обикновено е от полза.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

27. **Настоящият международен счетоводен стандарт заменя IAS 6, „Счетоводни реакции на промените в цените“, и влиза в сила за счетоводните отчети за периодите, започващи на или след 1 януари 1983 г.**

**МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 16
(ПРЕРАБОТЕН 1998 г.)**

Имущество, заводи и оборудване

IAS 16, „Отчитане на имущество, заводи и оборудване“, е одобрен през март 1982 г.

През декември 1993 г. текстът на IAS 16 е преработен като част от проекта по сравнимостта и подобряването на финансовите отчети. Той става IAS 16, „Имущество, заводи и оборудване“ (преработен 1993 г.).

През юли 1997 г., когато IAS 1, „Представяне на финансови отчети“, беше одобрен, параграф 66, буква д) от IAS 16 (преработен 1993 г.) (сега параграф 60, буква д) от настоящия стандарт) е изменен.

През април и юли 1998 г. различни параграфи от IAS 16 (преработен 1993 г.) бяха преработени, за да бъдат в съответствие с IAS 22 (преработен 1998 г.), „Бизнес комбинации“, IAS 36, „Обезценка на активи“, и IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“. IAS 16 (преработен през 1998 г.) влиза в сила за годишните финансови отчети за периодите, започващи на или след 1 юли 1999 г. По-ранното прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага този стандарт за годишните финансови отчети за периоди, които започват преди 1 юли 1999 г.

През април 2000 г. параграф 4 беше изменен с IAS 40, „Инвестиционни имоти“. IAS 40 влиза в сила за годишните финансови отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 2001 г.

През януари 2001 г. параграф 2 беше изменен с IAS 41, „Земеделие“. 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 16:

- SIC-14: имущество, заводи и оборудване — компенсация за обезценка или загуба на отделни активи,
- SIC-23: имущество, заводи и оборудване — разходи за основен преглед или основен ремонт.

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	
Обхват	1—5
Определения	6
Признаване на имущество, заводи и оборудване	7—13
Начално оценяване на имущество, заводи и оборудване	14—22
Компоненти на себестойността	15—20

Размяна на активи	21—22
Последващ разход	23—27
Оценяване след първоначалното признаване	28—52
Препоръчителен подход	28
Допустим алтернативен подход	29—40
Преоценки	30—40
Амортизация	41—52
Преглед на полезния живот	49—51
Преглед на метода на амортизация	52
Възстановяемост на балансовата сума — загуба от обезценка	53—54
Бракуване и изваждане от употреба	55—59
Оповестяване	60—66
Дата на влизане в сила	67—68

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 определи счетоводното третиране на имуществото, заводите и оборудването. Основните въпроси при осчетоводяването на имуществото, заводите и оборудването са определяне на момента за признаването на активите, определянето на балансовите им суми и амортизационните отчисления, свързани с тях.

Настоящият стандарт изисква всяко отделно имущество, завод и оборудване да се признава за актив, когато отговаря на дефиницията и критериите за признаване на актив, в рамката на общите положения за изготвянето и представянето на финансовите отчети.

ОБХВАТ

- Настоящият стандарт следва да се прилага при отчитането на имущество, заводи и оборудване, освен когато друг IAS изисква или разрешава различно счетоводно третиране.**
- Настоящият стандарт не се прилага за:
 - биологични активи, свързани със земеделска дейност (виж IAS 41, „Земеделие“), и
 - права върху минерални находища, проучване и добиване на полезни изкопаеми, нефт, природен газ и подобни невъзстановими ресурси.

Въпреки това настоящият стандарт се прилага за имущество, заводи и оборудване, използвани за разработване или поддържане на дейности или активи, попадащи под букви а) и б), но които могат да бъдат отделени от тези дейности или активи.

- При някои обстоятелства IAS позволяват при първоначалното признаване балансовата сума на имуществото, заводите и оборудването да се определя, като се използва различен подход от предвидения в настоящия стандарт. Например IAS 22 (преработен 1998 г.), „Бизнес комбинации“, изисква имуществото, заводите и оборудването, придобивани при бизнес комбинации, да се оценяват първоначално по справедливата стойност, дори когато тя надвишава себестойността. Въпреки това в подобни случаи всички други аспекти на счетоводното третиране на тези активи, включително амортизацията, се определят от изискванията на настоящия стандарт.

IAS 16

4. За своите инвестиционни имоти предприятието по-скоро прилага IAS 40, „Инвестиционно имущество“, отколкото настоящия стандарт. Дадено предприятие прилага настоящия стандарт за имущество, което е било изградено или разработено за бъдещо ползуване като инвестиционни имоти. След като изграждането или разработването е завършено, предприятието прилага IAS 40. IAS 40 се прилага също и за съществуващото инвестиционно имущество, което е било преобразувано за продължителна употреба като инвестиционни имущества.
5. Настоящият стандарт не разглежда някои аспекти от прилагането на цялостна система, отразяваща ефекта от промените в цените (виж IAS 15, „Информация, отразяваща влиянието на промените в цените“, и IAS 29, „Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики“). Въпреки това предприятията, които прилагат такава система, са задължени да спазват всички аспекти на настоящия стандарт, освен онези, които засягат оценяването на имуществото, заводите и оборудването след първоначалното им признаване.

ДЕФИНИЦИИ

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

Имущество, заводи и оборудване са материални активи, които:

- a) *се държат от предприятието, за да се използват за производството или доставката на стоки или услуги, за отдаване под наем на други лица или за административни цели, и*
- b) *се очаква да бъдат използвани през повече от един период.*

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

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

Полезен живот е:

- a) *срокът, през който един актив се очаква да бъде използван от предприятието, или*
- b) *броят на произведените или подобни единици, които се очаква предприятието да получи от актива.*

Себестойност е сумата от заплатените парични средства или парични еквиваленти, или справедливата стойност на друго вложение за придобиването на един актив към момента на придобиването или създаването му.

Остатъчна стойност е нетната сума, която предприятието очаква да получи за един актив в края на неговия полезен живот, след като се приспадат очакваните разходи по изваждането му от употреба.

Справедлива стойност е сумата, за която даден актив може да бъде разменен между информирани и желаети страни в пряка сделка помежду им.

Загуба от обезценка е сумата, с която балансовата сума на актива надвишава неговата възстановяема стойност.

Балансова сума е сумата, с която един актив се признава в баланса, след като се приспадат всички натрупани за него амортизации, както и натрупаната загуба от обезценка.

ПРИЗНАВАНЕ НА ИМУЩЕСТВО, ЗАВОДИ И ОБОРУДВАНЕ

7. **Всяко отделно имущество, заводи и оборудване следва да се признава за актив, когато:**
- a) *е вероятно предприятието да получи в бъдеще икономически ползи, свързани с актива, и*
- b) *себестойността на актива за предприятието може надеждно да бъде оценена.*
8. Имущество, заводи и оборудване често представляват основната част от общите активи на предприятието, поради което са съществени за представянето на финансовото му състояние. Освен това определянето дали дадена изразходвана сума представлява актив или разход, може да се отрази съществено върху отчетените резултати от дейността на предприятието.

9. При определянето дали даден актив удовлетворява първия критерий за признаване предприятието трябва да преценява степента на сигурност на потока от бъдещите икономически ползи въз основа на наличните доказателства в момента на първоначалното признаване. Съществуването на достатъчна сигурност, че предприятието ще има бъдещи икономически ползи, изисква да се потвърди, че предприятието ще извлича материални ползи, свързани с актива, и ще поема съответните рискове. Това потвърждение обикновено е налице само когато рисковете и изгоците са прехвърлени на предприятието. Преди това да стане, сделката за придобиването на актива обикновено може да бъде анулирана без съществени санкции и затова активът не се признава.
10. Вторият критерий за признаване обикновено се удовлетворява лесно, защото сделката за размяна, удостоверяваща покупката на актива, посочва и неговата стойност. В случай на актив, създаден от самото предприятие, надеждно оценяване на себестойността може да се направи от сделките с външни за предприятието страни за придобиването на материали, труд и други средства на производството, използвани в процеса на изграждането.
11. При определяне какво представлява отделно имот, завод или оборудване, се изисква преценка при прилагането на критериите, посочени в дефиницията, към конкретните обстоятелства и конкретните видове предприятия. Може да е целесъобразно да се групират незначителни поотделно активи от рода на матрици, инструменти и критериите да се прилагат за агрегираната стойност. Повечето резервни части и сервизно оборудване обикновено се отчитат като стоково-материални запаси и се признават за разход в момента на консумирането им. Въпреки това основните резервни части и резервно оборудване се считат за имущество, заводи и оборудване, когато предприятието очаква да ги използва през повече от един период. По същия начин, ако резервните части и сервизното оборудване могат да се използват само във връзка с отделен имуществен, завод или оборудване и използването им се очаква да бъде нередовно, те се отчитождат като имущество, завод или оборудване и се амортизират за период, не по-дълъг от полезния живот на съответния актив.
12. При някои обстоятелства е уместно да се разпределят всички разходи по актива между съставните му компоненти и всеки компонент да се отчита поотделно. Такъв е случаят, когато съставните активи имат различни полезни срокове на живот или по различен начин осигуряват ползи за предприятието, което налага да се използват различни методи и норми на амортизация. Например един самолет и двигателите му трябва да се разглеждат като отделни амортизируеми активи, ако имат различни срокове на полезен живот.
13. Имущество, заводи и оборудване може да се придобиват по причини за сигурност или за опазване на околната среда. Придобиването на такова имущество, заводи и оборудване, макар и пряко да не увеличава бъдещите икономически ползи от всяко конкретно съществуващо имущество, завод или оборудване, може да е необходимо, за да може предприятието да получава бъдещите икономически ползи от другите си активи. В такива случаи такова придобиване на имущество, заводи и оборудване се признава за актив, доколкото то създава възможност за бъдещи икономически ползи от съответните активи, които предприятието трябва извлече над това, което то би могло да извлече, ако тези активи не бяха придобити. Въпреки това такива активи се признават само доколкото резултатната балансова сума на такъв актив и свързаните с него активи не надвишава общата възстановяема стойност на този актив и свързаните с него активи. Например един химически производител може да трябва да въведе нови процеси на химическа обработка, за да спазва изискванията за опазване на околната среда при производството и съхранението на опасни химикали; свързаните с това подобрения на машините и съоръженията се признават за актив, доколкото те са възстановими, защото без тях предприятието не може да произвежда и продава химикали.

НАЧАЛНО ОЦЕНЯВАНЕ НА ИМУЩЕСТВО, ЗАВОДИ И ОБОРУДВАНЕ

14. **Всяко имущество, заводи или оборудване, които се признава за актив, следва първоначално да бъде оценен по себестойност.**

Компоненти на себестойността

15. Себестойността на дадено имущество, завод или оборудване включва покупната цена, включително вносните мита и невъзстановимите данъци върху покупката, както и всички преки разходи за привеждането на актива в работно състояние за предвидената му употреба. Всички търговски отстъпки и възстановени суми се приспадат при изчисляване на покупната цена. Примери за преки разходи са:
 - а) разходи за подготовката на обекта;
 - б) разходи за първоначална доставка и обработка;

IAS 16

- в) разходи за монтаж;
 - г) професионални хонорари, например на архитекти и инженери, и
 - д) предполагаемите разходи за демонтаж и отвеждане на актива и възстановяване на терена до размера на начислената провизия според IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“.
16. Когато плащането за имущество, завод или оборудване се разсрочва след нормалните кредитни срокове, себестойността на актива е еквивалентна на цената в брой, а разликата между тази сума и общата сума на плащанията се признава за лихвен разход през периода на кредита, освен ако тя се капитализира в съответствие с разрешените алтернативен счетоводен метод, предвиден в IAS 23, „Разходи по заеми“.
17. Административните и другите общи разходи не са компонент на себестойността на имота, машините, съоръженията или оборудването, освен ако са пряко свързани с придобиването на актива или привеждането на актива в работно състояние. Също така начални и подобни предпроизводствени разходи не представляват част от себестойността на актива, освен ако са необходими за привеждането на актива в работно състояние. Началните оперативни загуби, понесени преди даден актив да достигне планираната производителност, се признават за разход.
18. Себестойността на създаден от самото предприятие актив се определя, като се следват същите принципи както за един придобит актив. Ако предприятието изработва подобни активи за продажба в хода на нормалната си дейност, себестойността на актива обикновено е същата както разходите за производството на актива за продажба (виж IAS 2, „Материални запаси“). Следователно всяка вътрешна печалба се елиминира при изчисляването на тези стойности. Също така стойността на необичайни количества бракуван материал, труд или други ресурси, използвани за производството на създаден от самото предприятие актив, не се включва в себестойността на актива. IAS 23 установява критериите, които трябва да се спазват, преди лихвените разходи да бъдат признати за компонент на себестойността на имуществото, заводите и оборудването.
19. Себестойността на актив, държан от наемател по финансов лизингов договор, се определя, като се следват принципите, установени в IAS 17, „Лизинг“.
20. Балансовата сума на имуществото, заводите и оборудването може да се намалява с отпуснатите правителствени дарения в съответствие с IAS 20, „Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ“.

Размяна на активи

21. Дадено имущество, завод или оборудване може да се придобива в замяна или частична замяна на несходно имущество, завод или оборудване, или друг актив. Себестойността на такъв актив се определя по справедливата стойност на получения актив, която е еквивалентна на справедливата стойност на отдадения актив, коригирана с всички преведени парични средства или парични еквиваленти.
22. Всяко имущество, завод или оборудване може да се придобива в замяна на подобен актив, който има сходна употреба в същата сфера на стопанската дейност и сходна справедлива стойност. Всяко имущество, завод или оборудване може също да се продава и в замяна на акционерен дял в сходен актив. И в двата случая, тъй като процесът на получаването на доходи е незавършен, не се признава никаква печалба или загуба за съответната сделка. Вместо това себестойността на новия актив е балансовата сума на отдадения актив. Въпреки това справедливата стойност на получения актив може да предостави доказателство за обезценка на отдадения актив. При тези обстоятелства стойността на отдадения актив се намалява и тази намалена стойност се приписва за новия актив. Примери за размяна на подобни активи включват размяната на самолети, хотели, ремонтни бази и други недвижими имоти. Ако други активи, например парични средства, бъдат включени като част от разменната сделка, това може да показва, че разменените активи нямат сходни стойности.

ПОСЛЕДВАЩ РАЗХОД

23. **Последващите разходи, свързани с отделно имущество, завод и оборудване, които вече са признати, следва да се прибавят към балансовата сума на актива, когато е вероятно предприятието да ита икономически ползи над тези от първоначално оценената стандартна ефективност на съществуващия актив. Всички други последващи разходи следва да се признават за разход в периода, през който са направени.**

24. Последващият разход по имущество, заводи и оборудване се признава за актив само когато разходът подобрява състоянието на актива над първоначално оценената стандартна ефективност. Примерите на подобрения, които водят до увеличаване на бъдещите икономически ползи, включват:
- а) изменение на отделен елемент на завод, за да се удължи полезният живот на актива, включително увеличение на производителността;
 - б) осъвременяване на машинни части, за да се постигне значително подобрение на качеството на продукцията, и
 - в) въвеждането на нови производствени процеси, които дават възможност за значително съкращение на оценените преди това оперативни разходи.
25. Разходът за ремонти или поддръжка на имущество, заводи и оборудване се извършва за възстановяване или поддръжка на бъдещите икономически ползи, които предприятието може да очаква от първоначално оценената стандартна ефективност на актива. Като такъв разходът обикновено се признава за разход, когато бъде направен. Например стойността на обслужването или на основния ремонт на машини, съоръжения и оборудване обикновено е разход, тъй като възстановява, а не увеличава първоначално оценената стандартна ефективност.
26. Правилното счетоводно третиране на разхода, направен след придобиването на отделен имот, машина, съоръжение или оборудване, зависи от обстоятелствата, които са взети предвид при първоначалното оценяване и признаване на съответното имущество, завод или оборудване и дали последващият разход е възстановим. Например когато балансовата сума на отделно имущество, завод или оборудване вече отчита загуба на икономическите ползи, последващият разход за възстановяване на бъдещите икономически ползи, очаквани от актива, се капитализира, при условие че балансовата сума не надвишава възстановимата стойност на актива. Такъв е случаят, когато покупната цена на актива вече отразява задължението на предприятието да направи разходи в бъдеще, необходими за приввеждането на актива в работно състояние. Пример за това е придобиването на сграда, която изисква ремонт. При такива обстоятелства последващият разход се добавя към балансовата сума на актива, доколкото тя може да бъде възстановена от бъдещото използване на актива.
27. Основните компоненти на някои имущества, заводи или оборудване може да е необходимо да се подменят на редовни интервали. Например една пеш може да изисква преоблицоване, след като е използвана конкретен брой часове, или вътрешността на самолет, като седалки и кухни, трябва да се подменя няколко пъти през живота на корпуса на самолета. Компонентите се осчетоводяват като самостоятелни активи, защото техният полезен живот се различава от този на отделното имущество, завод и оборудване, с които са свързани. Следователно, при условие че са удовлетворени критериите за признаване, посочени в параграф 7, направеният разход за подмяна или подновяване на компонента се осчетоводява като придобиване на отделен актив, а замененият актив се отписва.

ОЦЕНЯВАНЕ СЛЕД ПЪРВОНАЧАЛНОТО ПРИЗНАВАНЕ

Препоръчителен подход

28. **След първоначалното признаване за актив всяко отделно имущество, завод или оборудване следва да се отчита по себестойността на актива без всички натрупани амортизации, както и натрупаните загуби от обезценка.**

Допустим алтернативен подход

29. **След първоначалното признаване за актив всяко имущество, завод или оборудване трябва да се отчита по преоценена стойност, която е справедливата стойност на актива към датата на преоценката без всички последвали натрупани амортизации, както и последвалите натрупани загуби от обезценка. Преоценките следва да се правят достатъчно редовно, така че балансовата сума да не се различава съществено от тази, която би била определена при използването на справедливата стойност към датата на счетоводния баланс.**

Преоценки

30. Справедливата стойност на земя и сгради обикновено е пазарната им стойност. Тази стойност се определя чрез оценка, която обичайно се извършва от професионални квалифицирани оценители.

IAS 16

31. Справедливата стойност на завод и оборудване обикновено е пазарната им стойност, определена чрез оценка. Когато липсват доказателства за пазарната стойност поради специализирания характер на заводите и оборудването и тъй като тези активи рядко се продават, освен като част от продължаващ функционирането си бизнес, те се оценяват по амортизираната им възстановителна стойност.
32. Честотата на преоценките зависи от промените в справедливите стойности на отделните имуществото, заводи и оборудване, които се преоценяват. Когато справедливата стойност на преоценяван актив значително се различава от балансовата му сума, необходима е допълнителна преоценка. Някои имущества, заводи 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 имущество, заводи и оборудване, чиито справедливи стойности търпят само незначителни промени. За тях преоценката на всеки три или пет години може да е достатъчна.
33. Когато се преоценява отделно имущество, завод и оборудване, цялата натрупана амортизация към датата на преоценката:
- се преизчислява пропорционално на промяната в брунтната балансова сума на актива, така че балансовата сума на актива след преоценката да е равна на преоценената му стойност; този метод се използва често, когато активът се преоценява посредством индекс спрямо амортизираната му възстановителна стойност, или
 - се отписва за сметка на брунтната балансова сума на актива, а нетната стойност се преизчислява спрямо преоценената стойност на актива; например този метод се използва за сгради, които се преоценяват според пазарната им стойност.
- Сумата на корекцията, която е резултат от преизчисляването или отписването на натрупаната амортизация, съставлява част от увеличението или намалението на балансовата сума, което се разглежда в съответствие с параграфи 37 и 38.
34. **Когато се преоценява имущество, завод или оборудване, целият клас имущества, заводи и оборудване, към който този актив принадлежи, следва да бъде преоценен.**
35. Всеки клас имущество, заводи и оборудване представлява групиране на активи със сходен характер и употреба в дейностите на предприятието. Следват примери на отделните класове:
- земя;
 - земя и сгради;
 - машини;
 - кораби;
 - самолети;
 - моторни превозни средства;
 - обзавеждане и оборудване, и
 - офис оборудване.
36. Активите във всеки клас имущество, заводи и оборудване се преоценяват едновременно, за да се избегне селективната преоценка на активи и отчитането на суми във финансовите отчети, които представляват смесица от себестойности и оценки към различни дати. Въпреки това всеки клас активи може да се преоценява на цикличен принцип, при условие че преоценката на класа активи се извършва за кратък срок и че преоценките се актуализират.
37. **Когато балансовата сума на един актив се увеличава в резултат на преоценка, увеличението следва да се отчита в раздела за собствения капитал в позицията „Излишък от преоценки“. В някои случаи увеличението от преоценка следва да се признава за приход, доколкото съответства на намаление от преоценка на същия актив, което преди това е признато за разход.**

38. **Когато балансовата сума на един актив се намалява в резултат на преоценка, намалението следва да се признава за разход. Въпреки това намалението от преоценка следва да се отчислява директно от излишъка от преоценки, доколкото намалението не надвишава сумата, показана в излишъка от преоценка във връзка със същия този актив.**
39. Излишъкът от преоценки, включен в собствения капитал, може да се прехвърля директно към неразпределената печалба, когато преоценката бъде реализирана. Цялата преоценка може да се реализира при бракуване или изваждане от употреба на актива. Въпреки това част от излишъка може да се реализира при използването на актива от предприятието. В такива случаи сумата на реализирания излишък представлява разликата между амортизацията основан на преоценената балансова сума на актива и амортизацията въз основа на себестойността. Прехвърлянето от преоценка в неразпределената печалба не се извършва през отчета за приходите и разходите.
40. Ефектът върху подоходните данъци, ако има такъв, който е резултат от преоценката на имущество, заводи и оборудване, се разглежда в IAS 12, „Данъци върху дохода“.

АМОРТИЗАЦИЯ

41. **Амортизируемата сума на имущество, завод или оборудване следва да се разпределя системно през целия полезен живот на актива. Използваният метод на амортизация следва да отразява модела, по който предприятието консултира икономическите ползи от актива. Амортизацията за всеки период следва да се признава за разход, освен ако е включена в балансовата сума на друг актив.**
42. Тъй като икономическите ползи, възпътени в един актив, се консумират от предприятието, балансовата сума на актива се намалява, за да отразява тази консумация, обикновено като се начислява разход за амортизация. Амортизационно отчисление се прави дори ако стойността на актива надвишава неговата балансова сума.
43. Предприятието консумира икономическите ползи, възпътени в отделно имущество, завод и оборудване, главно чрез използването на актива. Въпреки това други фактори, например техническото остаряване и износване, докато активът стои неизползван, често водят до намаляване на икономическите ползи, които може да са били очаквани от актива. Следователно всички следващи фактори трябва да се отчитат при определянето на полезния живот на актива:
- а) очакваното използване на актива от предприятието; използването се оценява според очаквания капацитет или физическа продукция от актива;
 - б) очакваното физическо износване и повреждане, което зависи от експлоатационните фактори, например броя на смените, за които активът ще се използва, и програмата на предприятието за ремонт и поддръжка, както и грижите за и поддръжката на актива, докато не е в употреба;
 - в) техническото остаряване поради промени или усъвършенстване на производството или поради промяна в пазарното търсене на продукта или услугата, получавани от актива, и
 - г) правни или други подобни ограничения върху използването на актива, например датите, на които изтичат сроковете на съответните лизингови договори.
44. Полезният живот на даден актив се определя от гледна точка на очакваната полезност на актива за предприятието. Политиката по управлението на активите на предприятието може да включва извеждане от употреба на активите след конкретен период от време или след консумирането на определена част от икономическите ползи, възпътени в актива. Следователно полезният живот на актива може да бъде по-кратък от икономическия му живот. Оценката на полезния живот на имущество, завод или оборудване е въпрос за преценка въз основа на опита на предприятието с подобни активи.
45. Земята и сградите са делими активи и за целите на счетоводството се разглеждат отделно, дори когато са придобити заедно. Обикновено земята има неограничен живот и следователно не се амортизира. Сградите имат ограничен живот и следователно са амортизируеми активи. Увеличението на стойността на земята, върху която е построена дадена сграда, не се отразява върху определянето на полезния живот на сградата.

IAS 16

46. Амортизируемата сума на всеки актив се определя след приспадане на остатъчната стойност на актива. На практика остатъчната стойност на даден актив често е незначителна и затова не е съществена за изчисляването на амортизируемата сума. Когато се прилага препоръчителният подход и остатъчната стойност може да е значителна, остатъчната стойност се оценява към датата на придобиването и впоследствие не се увеличава поради промени в цените. Когато се прилага разрешеният алтернативен подход, се прави нова оценка към датата на всяка последваща преоценка на актива. Оценката се основава на остатъчната стойност, доминираща към датата на оценката на сходни активи, които са достигнали края на полезния си живот и са работили при сходни условия на тези, при които активът ще се използва.
47. Различни методи за амортизация могат да се използват за системното разпределяне на амортизируемата сума на актива през полезния му живот. Тези методи включват линейния метод, метода на снижавания се остатък и метода на сумата от числата. Линейната 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 сумата от числата води до отчисление въз основа на очакваното използване или очакваната продукция от актива. Методът, използван за всеки актив, се избира въз основа на очаквания модел на икономическите ползи и се прилага последователно през отделните периоди, освен ако има промяна в очаквания модел на икономическите ползи от този актив.
48. Амортизационното отчисление за отчетен период обикновено се признава за разход. Въпреки това при някои обстоятелства икономическите ползи, възпътени в актива, се усвояват от предприятието при производството на други активи, а не при възникването на разход. В този случай амортизационното отчисление съдържа част от себестойността на другия актив и се включва в неговата балансова сума. Например амортизацията на производствени заводи и оборудване се включва в разходите за преработка на стоково-материалните запаси (виж IAS 2, „Материални запаси“). По същия начин амортизацията на имущество, заводи и оборудване, използвани за развойни дейности, може да бъде включена в стойността на нематериалните активи, както е прието според IAS 38, „Нематериални активи“.

Преглед на полезния живот

49. ***Полезният живот на имущество, завод или оборудване следва периодично да се преглежда и ако очакванията се различават значително от предишните оценки, амортизационните отчисления за текущия и бъдещите периоди следва да се коригират.***
50. По време на живота на актива може да стане очевидно, че оценката на полезния живот е неточна. Например полезният живот може да бъде удължен с последвали разходи по актива, които подобряват състоянието на актива над първоначално оценената стандартна ефективност. От друга страна технологичните промени или промените на пазара за съответните продукти могат да намалят полезния живот на актива. В такива случаи полезният живот, а следователно и нормата на амортизация, се коригират за текущия и бъдещите периоди.
51. Политиката на предприятието по отношение на ремонтите и поддръжката също може да има влияние върху полезния живот на актива. Политиката може да предизвика удължаване на полезния живот на актива или увеличение на остатъчната му стойност. Въпреки това приемането на такава политика не премахва необходимостта от начисляване на амортизацията.

Преглед на метода на амортизация

52. ***Методът на амортизация, прилаган за имущество, завод и оборудване, следва периодично да се преглежда и ако е настъпила значителна промяна в очаквания модел на икономическите ползи от тези активи, методът следва да се променя, за да отразява променения модел. Когато е необходима такава промяна на метода на амортизация, промяната следва да се осчетоводява като промяна в приблизителна счетоводна оценка, а амортизационните отчисления за текущия и бъдещите периоди трябва да се коригират.***

ВЪЗСТАНОВИМОСТ НА БАЛАНСОВАТА СУМА — ЗАГУБА ОТ ОБЕЗЦЕНКА

53. За да определи дали дадено имущество, завод или оборудване са обезценени, предприятието прилага IAS 36, „Обезценка на активи“. Този стандарт пояснява начина, по който предприятието преразглежда балансовата сума на своите активи и по който определя възстановяемата стойност на актива, и кога се признава или реинтегрира на загуба от обезценка ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Виж също SIC-14: имущество, заводи и оборудване — компенсации за обезценка или загуба на отделни активи.

54. IAS 22, „Бизнес комбинации“, пояснява как да се процедира със загуба от обезценка, призната преди края на първия годишен отчетен период, започващ след бизнескомбинация, която представлява придобиване.

IAS 16

БРАКУВАНЕ И ИЗВЕЖДАНЕ ОТ УПОТРЕБА

55. *Дадено и мущество, завод или оборудване следва да се отписва от счетоводния баланс при продажба или когато активът окончателно бъде изваден от употреба и не се очакват никакви други икономически ползи от това.*
56. *Печалбите или загубите, произтичащи от бракуването или извеждането от употреба на и мущество, завод или оборудване, следва да се определят като разлика между приблизително изчислените нетни постъпления от продажбата и балансовата сума на актива и следва да се признават за приход или разход в отчета за приходите и разходите.*
57. Когато имущество, завод или оборудване се разменя за сходен актив при обстоятелствата, описани в параграф 22, себестойността на придобития актив е равна на балансовата сума на отдадения актив и не се отчита никаква печалба или загуба.
58. Сделките за продажба с обратен лизинг се осчетоводяват в съответствие с IAS 17, „Лизинг“.
59. Имуществото, заводите и оборудването, които са изведени от активна употреба и се държат за продажба, се отчитат по тяхната балансова сума към датата, на която активът е изведен от активна употреба. Поне в края на всеки отчетен период предприятието проверява активите си за възникнала обезценка според IAS 36, „Обезценка на активи“, и признава съответната загуба от обезценка.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

60. **Финансовите отчети следва да оповестяват данни за всеки клас и мущество, заводи и оборудване:**
- a) *базите за оценяване, използвани за определяне на брутната балансова сума; когато се използва повече от една база за оценяване, следва да се оповестява брутната балансова сума по тази база във всяка една категория;*
 - b) *използваните методи на амортизация;*
 - в) *полезния живот или използваните норми на амортизация;*
 - г) *брутната балансова сума и натрупаната амортизация (събрана с натрупаната загуба от обезценка) към началото и края на отчетния период;*
 - д) *равнение на балансовата сума към началото и края на отчетния период, като се показват:*
 - i) *увеличенията;*
 - ii) *намаленията;*
 - iii) *придобиванията чрез бизнескомбинации;*
 - iv) *увеличения или намаления през периода, които са резултат от преоценки според параграфи 29, 37 и 38, и от загуби от обезценка, които са признати или реинтегрирани директно в собствения капитал според IAS 36, „Обезценка на активи“ (ако ила такива);*
 - v) *загуби от обезценка, които са признати в отчета за приходите и разходите през периода според IAS 36 (ако ила такива);*
 - vi) *загуби от обезценка, които са реинтегрирани в отчета за приходите и разходите през периода според IAS 36 (ако ила такива);*
 - vii) *амортизацията;*
 - viii) *нетните обленни разлики, които възникват от преизчислението на финансовите отчети на чуждестранно образувание, и*
 - ix) *други промени.*

IAS 16

Не се изисква сравнителна информация за равнието в буква д).

61. **Финансовите отчети следва да оповестяват и:**
- съществуването и сумите на ограниченията върху правото на собственост, както и илушество, заводи и оборудване, заложи като обезпечения по задължения;*
 - счетоводната политика по определяне приблизителните разходи за възстановяване на терена на отделни илоти, машини, съоръжения или оборудване;*
 - сумата на разходите за сметка на илушество, заводи и оборудване в хода на създаването, и*
 - сумата на ангажиментите за придобиването на илушество, заводи и оборудване.*
62. 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 проверят политиката, избрана от ръководството, и да правят сравнения с други предприятия. По тези причини е необходимо да се оповестява амортизацията, разпределена през отчетния период, както и натрупаната амортизация в края на този период.
63. Дадено предприятие оповестява характера и ефекта от всяка промяна в приблизителните счетоводни оценки, която има съществен ефект през текущия период или която се очаква да има съществен ефект през следващите периоди в съответствие с IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“. Такова оповестяване може да се налага поради промени в оценката на:
- остатъчни стойности;
 - приблизително изчислените разходи за демонтаж и преместване на имоти, машини, съоръжения или оборудване и възстановяване на терена;
 - полезен живот;
 - метод на амортизация.
64. **Когато отделно илушество, заводи и оборудване се посочват по преоценени стойности, трябва да се оповести следното:**
- използваната база за преценка на активите;*
 - ефективната дата на преценката;*
 - дали е участвал независим оценител;*
 - стойността на всички индекси, използвани за определяне на възстановителната стойност;*
 - балансовата сума на всеки клас илоти, машини, съоръжения и оборудване, която би била вписана във финансовите отчети, ако активите се отчитаха според препоръчителния подход в параграф 28, и*
 - излишъкът от преценки, посочващ движенията през отчетния период и всички ограничения върху разпределянето на излишъка между акционерите.*
65. Дадено предприятие оповестява информация за обезценката на илушество, заводи и оборудване според IAS 36, „Обезценка на активи“, в допълнение към информацията, изисквана в параграф 60, буква ц), i) и ii).
66. Потребителите на финансовите отчети желаят по получават и следната информация, свързана с потребностите им:
- балансовата сума на временно неизползвани илушество, заводи и оборудване;
 - брутната балансова сума на всички напълно амортизирани илушество, заводи и оборудване, които все още са в употреба;
 - балансовата сума на имоти, машини, съоръжения и оборудване, които са извадени от активна употреба и се държат за продажба, и
 - когато се използва препоръчителният подход — справедливата стойност на илушеството, заводите и оборудването, ако тя съществено се различава от балансовата сума.
- Следователно предприятията се насърчават да оповестяват тези стойности.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

IAS 17

67. **Настоящият международен счетоводен стандарт влиза в сила за годишните финансови отчети, обхващащи периодите, започващи на или след 1 юли 1999 г. По-ранното прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага този стандарт за годишните финансови отчети за периоди, започващи преди 1 юли 1999 г., то следва да:**
- оповести този факт и**
 - прилага IAS 22 (преработен през 1998 г.), „Бизнес комбинации“, IAS 36, „Обезценка на активи“, и IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“ в същото време.**
68. Настоящият стандарт отменя IAS 16, „Имущество, заводи и оборудване“, одобрен през 1993 г.

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 17 (ПРЕРАБОТЕН 1997 г.)

Лизинг

Настоящият преработен международен счетоводен стандарт заменя IAS 17, „Отчитане на лизинг“, одобрен от съвета в променен формат от 1994 г. Преработеният стандарт влиза в сила за финансови отчети за периоди, започващи на или след 1 януари 1999 г.

През април 2000 г. параграфи 1, 19, 24, 45 и 48 бяха изменени и беше включен нов параграф 48А в резултат на IAS 40, „Инвестиционни имоти“. IAS 40 влиза в сила за годишни финансови отчети за периоди, започващи на или след 1 януари 2001 г.

През януари 2001 г. параграфи 1, 24 и 48А бяха изменени в резултат на IAS 41, „Земеделие“. IAS 41 влиза в сила за годишни финансови отчети за периоди, започващи на или след 1 януари 2003 г.

Следните разяснения на SIC се отнасят до IAS 17:

- SIC 15: експлоатационен лизинг — стимули
- SIC 27: оценяване същността на сделките по юридическата форма на лизинга.

ВЪВЕДЕНИЕ

Настоящият стандарт („IAS 17 (преработен)“) заменя IAS 17, „Отчитане на лизинг“ („първоначалния IAS 17“). IAS 17 (преработен) влиза в сила за отчетни периоди, започващи на или след 1 януари 1999 г.

Настоящият стандарт въвежда подобрения в първоначалния текст на IAS 17 и го заменя на основата на преразглеждането, проведено в контекста на ограничената му преработка, която установи измененията, считани за съществени за завършването на основното ядро от стандарти, приемливи за целите на трансграничното финансиране и регистрация на фондовите борси. Съветът на IASC се съгласи да претприеме по-съществена реформа в областта на стандартите за отчитане на лизинга.

Главните изменения в сравнение с първоначалния IAS 17 са, както следва:

1. Първоначалният IAS 17 определи лизинговия договор като споразумение, по силата на който лизингодателят прехвърля своето право на използване на даден актив срещу наем, заплащан от лизингополучателя. IAS 17 (преработен) модифицира дефиницията, като заменя термина „наем“ с „плащане или серия от плащания“.

IAS 17

2. При поставянето на условието, че класификацията на лизингите следва да се основава на това до каква степен рисковете и възнагражденията от собствеността върху наетия актив се отнасят към лизингодателя или лизингополучателя, което се оправдава от прилагането на принципа за предимство на съдържанието над формата, оригиналният IAS 17 привеждаше примери за ситуации, показателни за това, че лизинговият договор представлява финансов лизинг. IAS 17 (преработен) възприема употребата на допълнителни показатели, за да се улесни още повече процеса на класификация.
3. Първоначалният IAS 17 използва термина „полезен живот“ в примерите, посочени по-горе, с цел сравнение със срока на лизинговия договор при процеса на класификация. IAS (преработен) използва термина „икономически живот“, отчитайки че активите могат да бъдат използвани от един или повече потребители.
4. Първоначалният IAS 17 изискваше оповестяване на условия наем, но не засягаше въпроса дали условните наеми следва да се включват или изключват от изчисляването на минималните лизингови плащания. IAS 17 (преработен) изисква условните наеми да бъдат изключвани от минималните лизингови плащания.
5. Първоначалният IAS 17 не изясняваше въпроса за счетоводното третиране на началните преки разходи, поети от лизингополучателя при договарянето и обезпечаването на лизинговите условия. IAS 17 дава насоки, като изисква разходите, отнасящи се директно към дейностите на лизингополучателя за обезпечаване на финансов лизинг, да бъдат включвани в размера на наетия актив.
6. Първоначалният IAS 17 осигуряваше свободен избор на метод за разпределяне на финансов доход от страна на лизингодателя, а именно признаването на доход, базиращ се на модел, който отразява един постоянен периодичен размер на възвръщаемост на базата на:
 - а) остатъчната нетна инвестиция на лизингодателя, свързана с финансов лизинг, или
 - б) остатъчната нетна парична инвестиция на лизингодателя, свързана с финансов лизинг.

IAS 17 (преработен) изисква признаването на финансов доход да следва да се основава на отразяването на постоянен периодичен размер на възвръщаемост на базата на един метод, а именно остатъчната нетна инвестиция на лизингодателя, свързана с финансов лизинг.

7. IAS 17 (преработен) препраща към IAS, занимаващ се с обезценка на активи, като осигурява насоки за необходимостта от оценка на вероятността от обезценка на активи. Оригиналният IAS 17 не третираше този въпрос.
8. IAS 17 (преработен) определя подчертано по-високи изисквания за оповестяване както от лизингополучателите, така и от лизингодателите по експлоатационните и финансовите лизинги в сравнение с оповестяваните позиции, изисквани съгласно оригиналния IAS 17.

Новото оповестяване, изисквано от IAS 17 (преработен), включва:

- а) общата сума на минималните лизингови плащания, изравнена със сегашните стойности на лизинговите пасиви в три периодични обхвата: не по-късно от една година; по-късно от една година и не по-късно от пет години; по-късно от пет години (изисква се от лизингополучателя);
- б) общата брутна инвестиция в лизинговия договор, изравнена с настоящата стойност на минималните лизингови плащания за получаване, в три периодични обхвата: по-късно от една година; по-късно от една година, но не по-късно от пет години; по-късно от пет години (изисква се от лизингодателя);
- в) съответните финансови разходи по букви а) и б) по-горе;
- г) очакваните бъдещи минимални сублизингови плащания, получени по силата на неотменими сублизингови договори към датата на баланса;
- д) натрупаните провизии за несъбираеми минимални лизингови плащания, които имат да се получават, и
- е) условни наеми, признати като доход на лизингодателя.

9. Първоначалният IAS 17 включваше допълнения 1—3, които представляваха примери за ситуации, при които принципно лизинговият договор се класифицира като финансов лизинг. Допълненията са изпуснати в IAS 17 (преработен) предвид допълнителните показатели, включени в него за по-нататъшно изясняване на процеса за класифициране на лизингови договори.
10. Отбелязва се, че разпоредбите относно продажбите с обратен лизинг, и по-специално изискванията относно обратния лизинг, който представлява опериращ лизинг, съдържат правила, които предписват широк кръг от обстоятелства, базиращи се на относителните размери на справедливата стойност, балансовата сума и продажната цена. IAS 17 (преработен) включва приложение като по-нататъшни указания за тълкуване на изискванията.

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	
Обхват	1—2
Дефиниции	3—4
Класификация на лизинга	5—11
Лизинг във финансовите отчети на лизингополучателите	12—27
Финансови лизинги	12—24
Оперативни лизингови договори	25—27
Лизинг във финансовите отчети на лизингополучателите	28—48
Финансови лизинги	28—40
Оперативни лизингови договори	41—48
Продажба и сделки с обратен лизинг	49—57
Преходни разпоредби	58
Дата на влизане в сила	59—60

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 определи за лизингополучателите и лизингодателите подходяща политика за отчитане и оповестяване, която да важи по отношение на финансовите и опериращите лизингови договори.

ОБХВАТ

1. **Настоящият стандарт следва да се прилага при отчитането на всички лизингови договори, с изключение на:**
- лизингови договори за проучване или използване на минерали, петрол, природен газ и други подобни невъзобновими ресурси, и**
 - лицензионни договори за продукти като кинофилми, видеозаписи, пиеси, ръкописи, патенти и авторски права.**

IAS 17

Въпреки това настоящият стандарт следва да не се прилага при оценяването от:

- а) лизингополучатели на инвестиционни илоти при финансов лизинг (виж IAS 40, „Инвестиционни илоти“);
 - б) лизингодатели на инвестиционни илоти при експлоатационен лизинг (виж IAS 40, „Инвестиционни илоти“);
 - в) лизингополучатели на биологични активи, държани при финансов лизинг (виж IAS 41, „Земеделие“), или
 - г) лизингодатели на биологични активи, отдадени при експлоатационен лизинг (виж IAS 41, „Земеделие“).
2. Настоящият стандарт важи за договори, прехвърлящи правото на използване на активи, въпреки че има вероятност от изискване на значителни услуги от лизингодателя във връзка с оперирането или експлоатацията на подобни активи. От друга страна той не важи за споразумения, които представляват договори за услуги, които не прехвърлят право на използване на активи от едната страна по договора на другата.

ДЕФИНИЦИИ

3. В настоящия 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 актив за договорен срок.

Финансов лизинг е лизингов договор, който прехвърля в значителна степен всички рискове и изгоди, от собствеността върху актив. В крайна сметка правото на собственост може да бъде или да не бъде прехвърлено.

Опериращ лизинг е лизингов договор, различен от финансовия лизинг.

Неотменил лизинг е лизингов договор, който е отменил само в следните случаи:

- а) при настъпването на някаква непредвидима случайност;
- б) с разрешението на лизингодателя;
- в) ако лизингополучателят сключи нов лизингов договор за същия или равностоен актив със същия лизингодател; или
- г) при изплащане от страна на лизингополучателя на такава допълнителна сума, която от самото начало осигурява в голяма степен продължаването на лизинговия договор.

Начало на лизинговия договор е по-ранната от двете дати — на лизинговото споразумение или на ангажирането на страните с основните условия на лизинговия договор.

Срок 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, със или без допълнително заплащане, като от самото начало до голяма степен е сигурно, че лизингополучателят ще упражни това право.

Минимални лизингови плащания са плащанията по време на срока на лизинговия договор, които лизингополучателят ще или може да бъде задължен да извърши, с изключение на условия наем, разходите за услугите и данъците, дължими и възстановили от страна на лизингодателя, както и:

- а) по отношение на лизингополучателя — всички суми, гарантирани от лизингополучателя или страна, свързана с лизингополучателя; или

- б) по отношение на лизингодателя — всяка остатъчна стойност, гарантирана на лизингодателя от страна на:
- i) лизингополучателя;
 - ii) страна, свързана с лизингополучателя;
 - iii) независима трета страна, която и/та финансова възможност да обезпечи тази гаранция.

Въпреки това, ако лизингополучателят притежава опция за закупуване на актива на цена, която се очаква да бъде значително по-ниска от справедливата стойност към датата на упражняване на тази опция и която от самото начало на лизинговия договор е сигурно в голяма степен, че ще бъде упражнена, минималните лизингови плащания съставляват минималните плащания, дължими през целия срок на лизинговия договор, и плащането, необходимо за упражняването на тази опция за закупуване.

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

Икономически живот е:

- а) периодът, в който се очаква даден актив да бъде икономически използван от едно или повече предприятия, или
- б) количеството продукция или сходни единици, които се очаква едно или повече предприятия да придобие 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 усвоени от предприятието.

Гарантирана остатъчна стойност е:

- а) по отношение на лизингополучателя — онази част от остатъчната стойност, която е гарантирана от лизингополучателя или от страна, свързана с лизингополучателя (като размерът на гаранцията е максималната сума, която при всички случаи би могла да бъде платена), и
- б) по отношение на лизингодателя — онази част от остатъчната стойност, която е гарантирана от лизингополучателя или от трета страна, несвързана с лизингодателя, която и/та финансова възможност да изпълни задълженията на 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.

Брутна инвестиция в лизингов договор е сборът от минималните лизингови плащания по силата на един финансов лизинг от гледна точка на лизингодателя и негарантираната остатъчна стойност, начислена за лизингодателя.

Незаработен финансов доход е разликата между:

- а) сбора от минималните лизингови плащания по силата на един финансов лизинг от гледна точка на лизингодателя и негарантираната остатъчна стойност, начислена за лизингодателя, и
- б) сегашната стойност на буква а) при лихвен процент, посочен в лизинговия договор.

Нетна инвестиция в лизинговия договор е брутната инвестиция в лизинговия договор, намалена с незаработения финансов доход.

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 справедливата стойност на наетия актив.

Диференциален лихвен процент по задължението на лизингополучателя е лихвеният процент, който лизингополучателят би трябвало да плаща по подобен лизингов договор, или ако той не може да бъде определен — процентът, който в началото на лизинговия договор лизингополучателят би поел, за да вземе за сходен срок и с подобно обезпечение необходимите средства за закупуване на актива.

IAS 17

Условен наем е онази част от лизинговите плащания, която не е определена като сума, а се основава на друг фактор, с изключение на времето (например процент от продажбите, степен на експлоатация, ценови индекси, пазарни лихвени проценти).

4. Дефиницията на лизинговия договор обхваща също и договори за наемане на актив, които съдържат клауза, даваща на наемателя опция за придобиване на правото на собственост върху актива при изпълнението на договорените условия. Тези договори понякога се наричат договори за покупка на изплащане.

КЛАСИФИКАЦИЯ НА ЛИЗИНГОВИТЕ ДОГОВОРИ

5. Класификацията на лизинговите договори, възприета в настоящия 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.
6. 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 експлоатационен лизинг, ако не прехвърля в значителна степен всички рискове и изгоди от собствеността върху актива.
7. Тъй като сделката между лизингодателя и лизингополучателя се основава на лизингов договор, общ и за 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.
8. Дали един лизингов договор е финансов лизинг или експлоатационен лизинг, зависи от същността на сделката, а не от формата на договора ⁽¹⁾. Примери за ситуации, при които по принцип лизинговият договор се класифицира като финансов лизинг, са:
 - а) лизинговият договор прехвърля собствеността върху актива на лизингополучателя към края на срока на лизинговия договор;
 - б) лизингополучателят притежава опция за закупуване на актива на цена, която се очаква да бъде 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 сегашната стойност на минималните лизингови плащания се равняват почти изцяло на справедливата стойност на наетия актив и
 - д) наетите активи имат специфичен характер, като само лизингополучателят може да ги експлоатира без извършването на съществени модификации.
9. 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.

⁽¹⁾ Виж също SIC -27 оценка на същността на сделките под правната форма на лизинг.

10. Класификацията на лизинговите договори се осъществява в началото на лизинга. Ако по което и да е време лизингополучателят и лизингодателят се договорят за друга промяна в 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 5—9, при условие че промените в условията са били в сила в началото на лизинговия договор, по време на неговия срок преработеното споразумение се счита за нов договор. Промените в оценките (например промени в оценките за икономическата трайност или в остатъчната стойност на наетата собственост) обаче не предизвикват нова класификация на лизинговия договор за счетоводни цели.
11. Лизинговите договори за земя и сгради се класифицират като експлоатационни или финансови лизингови договори по същия начин, както лизинговите договори за други активи. Въпреки това характерна черта на земята 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, лизингополучателят не получава значителна част от всички рискове и изгоди от собствеността. Премията, заплащана върху подобен нает имот, представлява предплатени лизингови плащания, които се амортизират през целия срок на лизинговия договор, съгласно осигурения модел за изгодите.

ЛИЗИНГ ВЪВ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ НА ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛИТЕ

Финансови лизинги

12. **Финансовият лизинг следва да се признава като актив и пасив в баланса на лизингополучателя с размер, който в началото на лизинговия договор е равен на справедливата стойност на наетата собственост или ако е по-нисък — по сегашната стойност на минималните лизингови плащания. При изчисляването на сегашната стойност на минималните лизингови плащания дисконтовият фактор е лихвеният процент, заложен в лизинговия договор, ако той практически може да бъде определен; ако не може, използва се диференциалният лихвен процент за задължението на лизингополучателя.**
13. Сделките и другите събития се отчитат и представят в съответствие с тяхната същност и финансова реалност, а не само според юридическата им форма. Според юридическата форма на лизинговия договор лизингополучателят не придобива юридическо право на собственост върху наетия актив, но в случая на финансов лизинг според същността и финансовата реалност лизингополучателят придобива икономическите ползи от експлоатацията на наетия актив през по-голямата част от икономическия му живот в замяна на поетото задължение да заплаща за това право сума, приблизително равна на справедливата стойност на актива и съответния финансов разход.
14. Ако такива лизингови сделки не се отразят в баланса на лизингополучателя, икономическите ресурси и нивото на задлъжнялост на предприятието се представят с понижена стойност, като по този начин се изкривяват финансовите показатели. Затова е целесъобразно финансовият лизинг да бъде вписан 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.
15. Не е целесъобразно задълженията за наети активи да бъдат представяни във финансовите отчети като намаление на стойността на наетите активи. Ако в баланса текущите активи и пасиви се представят отделно, същата разлика се прави и за пасивите по лизинг.
16. Често възникват първоначални преки разходи във връзка със специфични лизингови дейности при договарянето и обезпечаването на лизинговите договори. Разходите, определени като пряко свързани с дейности, извършени от лизингополучателя по финансовия лизинг, се включват като част от сумата, призната като актив съгласно лизинговия договор.
17. **Лизинговите плащания следва да се разпределят между финансовия разход и намалението на неплатеното задължение. Финансовият разход следва да се разпределя по периоди през срока на лизинговия договор, така че да се получи постоянен периодичен лихвен процент по остатъчното салдо на задължението за всеки период.**
18. На практика при разпределението на финансовия разход по периоди през срока на лизинговия договор може да се използва някакъв вид приблизителна оценка, за да се улеснят изчисленията.

IAS 17

19. **Финансовият лизинг предизвиква амортизационен разход за амортизируемите активи, както и финансов разход за всеки отчетен период. Амортизационната политика по отношение на амортизируемите наети активи трябва да бъде съобразена с тази по отношение на собствените амортизируеми активи, а признатата амортизация трябва да се изчисли на базата, определена в IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“, и IAS 38, „Нематериални активи“. Ако не е сигурно в голяма степен, че лизингополучателят ще придобие собственост до края на срока на лизинговия договор, активът следва да бъде изцяло амортизиран през по-краткия от двата срока — срока на лизинговия договор или полезния живот на актива.**
20. 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 голяма 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.
21. Сумата от амортизационните разходи за актива и финансовия разход за периода обикновено не е равна на лизинговите плащания, дължими за периода, и затова не е правилно дължимите лизингови плащания да бъдат просто признавани като разход в отчета за доходите. Съответно активът и свързаният с него пасив вероятно няма да бъдат с равни суми след началото на лизинговия договор.
22. За да се определи дали наетият актив се е обезценил, т.е. когато очакваните бъдещи икономически ползи от този актив са по-ниски от неговата балансова сума, предприятието прилага международния счетоводен стандарт, засягащ обезценяването на активи, който определя изискванията за това как предприятието трябва да прецени балансовата сума на своите активи, как трябва да определи възстановилата стойност на даден актив и кога трябва да впише или възстанови загуба от обезценка.
23. **В допълнение към разпоредбите на IAS 32, „Финансови инструменти: оповестяване и представяне“, лизингополучателят следва да оповестят следното във връзка с финансовите лизинги:**
- a) **по отношение на всеки клас активи — нетната балансова сума към датата на баланса;**
 - b) **изравняване между общата стойност на минималните лизингови плащания към датата на баланса и тяхната сегашна стойност; в допълнение предприятието следва да оповести общата сума на минималните лизингови плащания към датата на баланса и тяхната сегашна 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) **условни наети, признати като доход за отчетния период;**
 - г) **общата сума на очакваните бъдещи минимални сублизингови плащания, получени по силата на неотменили сублизингови договори към датата на баланса;**
 - д) **общо описание на значителните лизингови ангажименти на лизингополучателя, включително, но не единствено, следните:**
 - i) **базата, на която се определят условните наемни плащания;**
 - ii) **наличието на опции за подновяване или за закупуване и „пълзящи клаузи“ и техните условия, и**
 - iii) **ограничения, наложени от условията на лизинговия договор, например такива за получаване на дивиденди, допълнителни дългове и нови лизингови договори.**
24. Освен това по отношение на сумите на активи, наети по силата на финансови лизинги, които се отчитат от лизингополучателя като придобиване на активи, вадат изискванията за оповестяване съгласно IAS 16, „Имущество, заводи и оборудване“, IAS 36, „Обезценка на активи“, IAS 38, „Нематериални активи“, IAS 40, „Инвестиционни имоти“, и IAS 41, „Земеделие“.

Експлоатационни лизингови договори

IAS 17

25. **Лизинговите плащания по оперативния лизинг следва да се признават като разход в отчета за доходите по прекия линеен метод за целия срок на лизинговия договор, освен ако друга системна база не е представителна за времето, през което потребителят използва изгодите на наетия актив⁽¹⁾.**
26. По отношение на експлоатационните лизинги лизинговите плащания (с изключение на разходите за услуги, например за застраховка и поддръжка) се признават като разход в отчета за доходите по прекия линеен метод, освен ако друга системна база не е представителна за времето, през което потребителят използва изгодите на наетия актив, дори ако плащанията не се извършват на тази база.
27. В допълнение към изискванията на IAS 32, „Финансови инструменти: оповестяване и представяне“, лизингополучателите следва да оповестят следното във връзка с експлоатационните лизингови договори:
- а) общата сума на бъдещите минимални лизингови плащания по неотменими експлоатационни 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 сублизингови плащания, получени по силата на неотменими сублизингови договори към датата на баланса;
 - в) лизингови и сублизингови плащания, признати като доход за отчетния период, с отделни суми за минимални лизингови плащания, условни наеми и сублизингови плащания;
 - г) общо описание на значителните лизингови ангажименти на лизингополучателя, включително — но не единствено — следните:
 - i) базата, на която се определят условните наемни плащания;
 - ii) наличието на опции за подновяване или опции за закупуване и „пълзящи клаузи“ и техните условия, и
 - iii) ограничения, наложени от условията на лизинговия договор, например онези за получаване на дивиденди, допълнителни дългове и нови лизингови договори.

ЛИЗИНГ ВЪВ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ НА ЛИЗИНГОДАТЕЛИТЕ

Финансови лизинги

28. **Лизингодателите следва 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.**
29. По силата на финансовия лизинг значителна част от всички рискове и изгоди от собствеността върху актива се прехвърлят от лизингодателя, като така дължимото лизингово плащане се разглежда от лизингодателя като погасяване на главница и финансов доход, който се изплаща на лизингодателя и го компенсира за инвестицията и услугите му.
30. **Признаването на финансовия доход трябва да се основава на модел, отразяващ един постоянен периодичен процент на възвръщаемост върху остатъчната нетна инвестиция на лизингодателя, свързана с финансовия лизинг.**
31. Лизингодателят цели да разпредели финансовия доход през целия срок на лизинговия договор на системна и рационална база. Това разпределяне на дохода (прихода) се основава на модел, отразяващ един постоянен процент на възвръщаемост върху остатъчната нетна инвестиция на лизингодателя, свързана с финансовия лизинг. Лизинговите плащания през отчетния период, с изключение на разходите за услуги, се прилагат срещу брутната инвестиция в лизинговия договор, за да се намали както главницата, така и незаработеният финансов доход.

(¹) Виж също SIC - 15: опериращи лизинги - стимули.

IAS 17

32. Приблизително изчислените негарантирани остатъчни стойности, използвани при изчисляването на брутната инвестиция на лизингодателя в лизингов договор, периодично се проверяват. Ако е настъпило намаление на приблизително изчислената негарантирана остатъчна стойност, разпределението на дохода (прихода през срока на лизинга се преразглежда и всяко намаление, свързано с вече начислените суми, се признава незабавно.
33. При договарянето и уреждането на лизингов договор често се правят начални преки разходи, например от комисионни и юридически такси, от страна на лизингодателя. При финансовите лизингови договори тези начални преки разходи се правят за получаването на финансов доход и се признават незабавно като приходи или се разпределят срещу този доход през целия срок на лизинговия договор. Последното може да се постигне, като направените разходи се признаят за разход, а за доход през същия период се признае частта от незаработения финансов доход, равна на началните преки разходи.
34. **Лизингодател — производител или търговец следва да включва печалбата или загубата от продажбата в дохода за отчетния период в съответствие с политиката, възприета от предприятието по отношение на преките продажби. Ако бъдат оферирани изкуствено занижени лихвени проценти, печалбата от продажбата трябва да се сведе до тази, която би се получила, ако се начисляваше търговски лихвен процент. Началните преки разходи трябва да се признават като разход в отчета за доходите в началото на лизинговия договор.**
35. 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 доход:
- печалбата или загубата, еквивалентна на печалбата или загубата, получена от пряката продажба на наемания актив по нормални продажни цени, която отразява всеки приложим обем или търговските отстъпки, и
 - финансовия доход за срока на лизинговия договор.
36. Приходът от продажбата, вписан в началото на срока на финансов лизинг от лизингодателя — производител или търговец, представлява справедливата стойност на актива или ако тя е по-ниска — сегашните стойности на минималните лизингови плащания, начислени на лизингодателя, изчислени при търговски лихвен процент. Себестойността на продажбата в началото на срока на лизинговия договор е себестойността или балансовата сума, ако се различават, на наетата собственост, намалена със сегашната стойност на негарантираната остатъчна стойност. Разликата между прихода от продажбата и себестойността на продажбата е печалбата от продажбата, която се признава в съответствие с политиката, следвана от предприятието по отношение на продажбите.
37. 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 на прекалено голяма част от общия доход от сделката. Ако се оферират изкуствено занижени лихвени проценти, печалбата от продажбата ще се сведе до тази, която би се получила, ако се начисляваше търговски лихвен процент.
38. Началните преки разходи се признават като разход в началото на срока на лизинговия договор, тъй като те са свързани главно със заработването на продажната печалба за производителя или търговеца.
39. **В допълнение към разпоредбите на IAS 32, „Финансови инструменти: оповестяване и представяне“, лизингодателите трябва да оповестят следното във връзка с финансовите лизинги:**
- изравняване на общата брутна инвестиция в лизинговия договор към датата на баланса със сегашната стойност на минималните лизингови плащания, за получаване към датата на баланса; в допълнение предприятието трябва да оповести общата сума на брутната инвестиция в лизинговия договор и сегашната стойност на минималните лизингови плащания за получаване към датата на баланса, за всеки от следните периоди:**
 - не по-късно от една година;
 - по-късно от една година и не по-късно от пет години;
 - по-късно от пет години;
 - незаработения финансов доход;
 - негарантираните остатъчни стойности, начислени към дохода на лизингодателя от сделката;
 - натрупаната отстъпка за несъбираемите минимални лизингови плащания за получаване;

- д) *условните наети, признати като доход, и*
 - е) *общо описание на значителните лизингови ангажименти на лизингодателя.*
40. Често е полезно като показател за растеж да се оповестява брутната инвестиция, намалена с незаработения доход в новия бизнес, добавена през отчетния период, след изваждането на съответните суми за отменените лизингови договори.

Експлоатационни лизингови договори

41. *Лизингодателите следва да представят в своите баланси активите, държани за отдаване по експлоатационни лизингови договори, в съответствие със същността на актива.*
42. *Наемният доход от експлоатационни лизингови договори следва да се признава като доход по прекия линеен метод за срока на лизинговия договор, освен ако друга системна база отразява по-точно времевия модел, при чието използване е намалена извлечената полза от наетия актив⁽¹⁾.*
43. Разходите, включително амортизацията, направени за заработването на наемния доход, се признават за разход. Наемният доход (с изключение на извършените услуги от рода на застраховки и поддръжка) се признава за доход по прекия линеен метод за целия срок на лизинговия договор, дори ако постъпленията не са на тази база, освен ако друга системна база отразява по-точно времевия модел, при чието използване е намалена извлечената полза от наетия актив.
44. Началните преки разходи, направени конкретно за получаването на приходи от експлоатационен лизинг, или се разсрочват и начисляват като доход през целия срок на лизинговия договор, пропорционално на признатия наемен доход, или се признават за разход в отчета за доходите през периода, в който са били направени.
45. *Амортизацията на амортизируемите наети активи трябва да се извършва на база, съответстваща на амортизационната политика, възприета от лизингодателя по отношение на подобни активи, а амортизацията трябва да се изчислява на базата, посочена в IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“, и IAS 38, „Нематериални активи“.*
46. За да се определи дали наетият актив се е обезценил, т.е. когато очакваните бъдещи икономически ползи от този актив са по-ниски от неговата балансова сума, предприятието прилага IAS, третиращ обезценката на активи, който определя изискванията за това как предприятието трябва да преразгледа балансовата сума на своите активи, как трябва да определи възстановимата стойност на даден актив и кога трябва да впише или възстанови загуба от обезценка.
47. Лизингодателят — производител или търговец не признава продажна печалба при сключването на експлоатационен лизингов договор, тъй като той не е еквивалентен на продажба.
48. **В допълнение към разпоредбите на IAS 32, „Финансови инструменти: оповестяване и представяне“, лизингодателите трябва да оповестят следното във връзка с експлоатационните лизинги:**
- а) *общата сума на бъдещите минимални лизингови плащания по неотменили експлоатационни 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 условните наети, признати като доход, и*
 - в) *общо описание на значителните лизингови ангажименти на лизингополучателя.*
- 48А. Освен това изискванията за оповестяване съгласно IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“, IAS 36, „Обезценка на активи“, IAS 38, „Нематериални активи“, IAS 40, „Инвестиционни имоти“, и IAS 41, „Земеделие“, се отнасят до активи, отдадени под експлоатационен лизинг.

⁽¹⁾ Виж също SIC-15: опериращи лизинги.

IAS 17

ПРОДАЖБА С ОБРАТЕН ЛИЗИНГ

49. Сделката за продажба с обратен лизинг е свързана с продажбата на актив от доставчик и отдаването под наем на същия актив обратно на доставчика. 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.
50. **Ако резултатът от продажба с обратен лизинг е финансов лизинг, всяко превишение на прихода от продажбата над балансовата сума не трябва да се признава незабавно за доход във финансовите отчети на продавача лизингополучател. Вместо това то трябва да се разсрочва и амортизира през целия срок на лизинговия договор.**
51. Ако обратният лизинг е финансов лизинг, сделката е средство за предоставяне на финансиране от лизингодателя на лизингополучателя, като активът се явява обезпечение. По тази причина не е целесъобразно превишението на прихода от продажбата над балансовата сума да се разглежда като доход. Такова превишение се разсрочва и амортизира през целия срок на лизинговия договор.
52. **Ако резултатът от продажба с обратен лизинг е експлоатационен 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.**
53. Ако обратният лизинг е експлоатационен 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.
54. **При експлоатационните лизингови договори, ако справедливата стойност в момента на сделката за продажба с обратен лизинг е по-ниска от балансовата сума на актива, незабавно се признава загуба, равна на разликата между балансовата сума и справедливата стойност.**
55. При финансовите лизинги не се налага подобна корекция, освен ако не е настъпила обезценка на стойността, в който случай балансовата сума се намалява до възстановима стойност, в съответствие с международния счетоводен стандарт, отнасящ се до обезценка на активи.
56. 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 и необичайни условия на договора или сделките за продажба с обратен лизинг.
57. Възможно е сделките за продажба с обратен лизинг да отговарят на критериите за отделно оповестяване, определени в IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“, точка 16.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

58. **Ретроспективното приложение (т.е. - с обратна сила - Б.Р.) на този стандарт се насърчава, но то не е задължително. Ако стандартът не се прилага ретроспективно, 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.**

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

59. **Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 1999 г. Ако предприятието приложи този стандарт за финансови отчети, които обхващат периоди, започващи преди 1 януари 1999 г., то трябва да оповести факта, че е приложило този стандарт, вместо IAS 17, „Отчитане на лизинг“, одобрен през 1982 г.**
60. Стандартът заменя IAS 17, „Отчитане на лизинг“, одобрен през 1982 г.

**МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 18
(ПРЕРАБОТЕН 1993 г.)**

IAS 18

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).

ЦЕЛ

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 възнаграждения за права. Целта на настоящия стандарт е да определи счетоводното третиране на приходите, получени от определени видове сделки и събития.

IAS 18

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 проектантите 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.

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 потезду ил.

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⁽¹⁾.

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 определените от следните два:

- а) доминиращия лихвен процент за сходен инструмент на емитент със сходен кредитен рейтинг или
- б) 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 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.

⁽¹⁾ Виж също SIC-31: Приходи — бартерни сделки, включващи рекламни услуги.

IAS 18

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
 - 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 съпоставимост 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:**
- а) **сумата на прихода може да бъде надеждно оценена;**
 - б) **вероятно предприятието ще има икономически ползи, свързани със сделката;**
 - в) **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** ⁽¹⁾ ⁽²⁾.
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 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.

⁽¹⁾ Виж също SIC-27: Оценка на същността на сделките по юридическата форма на лизинга.

⁽²⁾ Виж също SIC-31: Приходи –бартерни сделки, включващи рекламни услуги.

IAS 18

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.

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:**
- а) *е възможно предприятието да и/та икономически ползи, свързани със сделката; и*
 - б) *сумата на приходите може надеждно да бъде оценена.*
30. **Приходите трябва да се признават, както следва:**
- а) *лихвата трябва да се признава на пропорционална времева база, която отчита ефективния доход от актива;*
 - б) *възнагражденията за права трябва да се признават, като се начисляват според разпоредбите на съответното споразумение, и*
 - в) *дивидендите 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 дивиденти 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:**
- а) **счетоводната политика, приета по отношение на признаването на приходите, включително методите, приети за определяне на етапа на завършеност на сделката за предоставяне на услуги;**
 - б) **сумата на всяка важна категория приходи, признати през периода, включително приходи от:**
 - i) **продажбата на стоки;**
 - ii) **предоставянето на услуги;**
 - iii) **лихви;**
 - iv) **роялти;**
 - v) **дивиденди и**
 - в) **сумата на прихода, създаден от размяната на стоки или услуги, включен във всяка важна категория приходи.**
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 периоди, 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.

IAS 19

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 изданията 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 наднищи, 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.
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. Планове 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 планове с обезпечени доходи.
5. При планове 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 зетите в по-късните години води до съществено по-високо ниво на доход, отколкото на зетите в по-ранни години;
- д) използва непредубедени и взаимно съвместими актюерски разчети относно демографски променливи (такива като текучество и смъртност на зетите 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;
- 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 зетите 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.

IAS 19

7. Стандартът изисква използването на по-опростен метод за осчетоводяването на други дългосрочни доходи на заети 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 заети лица, платими като резултат от: решението на предприятието да прекрати трудовото правоотношение преди нормалния срок за пенсиониране; или решението на заетото лице за доброволно напускане в замяна на тези доходи. Събитието, което поражда задължението, е по-скоро прекратяването на трудовото правоотношение, отколкото трудовият стаж на заетото лице. Следователно предприятието следва да признава доходите при напускане тогава и само тогава, когато същото явно се е ангажирало със:
 - a) прекратяване на трудовото правоотношение на един или група заети лица преди нормалния срок за пенсиониране, или
 - b) 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 заети 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 заети 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 заети лица зависи от бъдещата цена на капиталови 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 зетите 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
Актюерски метод на оценка	64—66
Приписване на доходи за периодите от трудовия стаж	67—71
Актюерски разчети	72—77
Актюерски разчети. Дисконтов процент	78—82
Актюерски разчети. Заплати, доходи и разходи за медицинско обслужване	83—91
Актюерски печалби и загуби	92—95
Разходи по минал трудов стаж	96—101
Признаване и оценяване. Активи по плана	102—107
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

IAS 19

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 положението на 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 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 компенсации 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 компенсации с акции или дялове от собствения капитал), които стават напълно изискувани 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 компенсации с акции или дялове от собствения капитал), които са платими след приключване на трудовото правоотношение.

Планове за доходи след напускане представляват формални или неформални спогодби, според които предприятието осигурява доходи след напускане за едно или повече заети лица.

IAS 19

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 самотичността 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 платили 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 платили като резултат от или:

- a) решението на предприятието да прекрати трудовото правоотношение на зетия преди нормалния срок за пенсиониране, или
- b) решението на зетото 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 зетите 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 зетите 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 зетите 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.

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 приходи 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 приходи 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 приходи 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 определен 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 приходи 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 приходи 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 платили от салния план данъци.

Актюерски печалби и загуби включват:

- a) наложените 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 приходи, произтичащи от трудовия стаж на заети лица за минали периоди, което увеличение идва като резултат през текущия период вследствие въвеждането на или промяна в доходите след напускане или други дългосрочни приходи на заети лица. Разходите за минал трудов стаж могат да бъдат или положителни (когато доходите биват въведени или подобравани), или отрицателни (когато съществуващите приходи биват редуцирани).

IAS 19

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 повзата 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 напълно 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 програти 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 нетрудоспособност, майчинство или бащинство, участие като съдебен заседател и военен запас. Правото на компенсирана отпуса спада в две категории:
- а) натрупващи се и
 - б) ненадрупващи се.

13. Натрупващите се платени отпуски са тези, които важат и занапред, и могат да бъдат използвани в бъдещи периоди, ако правото на такава отпускателна 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 отпускателна, 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 отпускателна, 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 отпускателна по болест е вероятно да бъде съществено, ако съществува формално или неформално споразумение, според което неизползваният платен отпускателна по болест може да бъде ползван като платен отпускателна.

Пример, поясняващ параграфи 14 и 15

Предприятието има 100 заети лица, всеки от които има право на 5 работни дни платен отпускателна по болест годишно. Неизползваният отпускателна може да бъде прехвърлен напред за една календарна година. Отпускателна по болест първо се изважда от правото на такъв отпускателна за текущата година и после от пренесения от предходната година (по метода LIFO). На 31 декември 20X1 г. средно неизползваното право на такъв отпускателна 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 отпускателна 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 отпускателна 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 отпускателна по болест.

16. Ненатрупващите се платени отпуски не се пренасят в бъдещи периоди: те стават невалидни, ако правото на отпускателна 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 отпускателна по болест в минали периоди не увеличава правото на такъв отпускателна за в бъдещи периоди), отпускателна 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.

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:**
- за предприятието съществува правно или конструктивно задължение за извършването на такива плащания като резултат от минали събития, и**
 - на задължението може да бъде направена надеждна оценка.**

Настоящо задължение е налице, когато и само когато предприятието няма друга алтернатива, освен да извърши плащанията.

IAS 19

18. Съгласно някои планове за разпределение на печалбата заетите лица получават дял от печалбата само ако останат на работа в предприятието за точно определен срок. Такива планове създават конструктивно задължение, понеже заетите 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 заетите 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 заетите лица, които са работили през цялата година. Ако никое от заетите 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 текущото 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 заетите 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:
- а) формалните условия на плана съдържат формула за определяне размера на дохода;
 - б) предприятието определя размера на сумата за изплащане, преди финансовите отчети да бъдат оторизирани за публикация, или
 - в) 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 заетите 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 заетите са положили свързания с тях труд, тези плащания се считат за други дългосрочни доходи на заети лица (виж параграфи 126—131). Ако разпределението на печалбата и изплащането на премии отговарят на определения за доходи под формата на компенсации с акции или дялове от собствения капитал, то предприятието ги третира съгласно изискванията на параграфи 144—152.

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:
- а) пенсионни доходи, такива като пенсии, и
 - б) 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:
- а) 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 заетото лице, се определя от размера на вноските, платени от предприятието (и може би също и от заетия) по плана за доходи след напускане или на застрахователна компания, ведно с доходите от инвестициите, дължими за вноските, и
 - б) като следствие 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 заетото 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:
- а) формула за доходи по плана, който не е свързан единствено с размера на вноските;
 - б) гаранция или индиректно чрез план, или директно като точно определена възвръщаемост върху вноските, и
 - в) онези неформални обичаи, които поражат 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:
- а) задължението на предприятието е да осигури уговорените доходи на настоящите и бившите заети лица, и
 - б) 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.

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:***
- а) ***отговаря за своя съразмерен дял от задължението за изплащане на дефинирани доходи, активите по плана и разностите, свързани с плана, по същия начин, по който отчита всички други планове за дефинирани доходи, и***
 - б) ***оповестява информацията, изисквана съгласно параграф 120.***

IAS 19

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:
- осчетоводи плана според изискванията на параграфи 44—46, както ако това беше план за дефинирани вноски;
 - оповести:
 - факта, че планът е план за дефинирани доходи, и
 - причината, поради която не се разполага с достатъчна информация, която да даде възможност на предприятието да осчетоводи плана като план за дефинирани вноски, и
 - в случай че излишък или дефицит по плана може да се отрази на размера на бъдещите вноски, да оповести допълнително:
 - всяка налична информация относно този излишък или дефицит;
 - базата, която е използвана за определянето на този излишък или дефицит, и
 - въздействието, ако ила такова, за предприятието.
31. Пример за план на множество работодатели за дефинирани доходи е този, при който:
- 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
 - 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:
- предприятието няма достъп до информация относно плана, който да удовлетворява изискванията на настоящия стандарт, или
 - 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.
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).

34. Плановете за дефинирани доходи, които обединяват активите, внесени от различни предприятия под общ контрол, например предприятието майка и нейните дъщерни компании, не са планове на множество работодатели. Следователно предприятието третира всички такива планове като планове за дефинирани доходи.
35. IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“, изисква предприятието да признае или да оповести информацията относно някои условни задължения. В контекста на плана на множество работодатели условно задължение може да възникне например при:
- актюерски загуби, свързани с другите участващи предприятия, понеже всяко предприятие, което участва в плана на множество работодатели, споделя актюерските рискове на всяко от другите участващи предприятия, или
 - всяка отговорност съгласно условията на плана да се финансира всеки дефицит по плана, ако други предприятия прекратят участието си.

Държавни планове

36. Предприятието следва да осчетоводява държавните планове по същия начин като плановете на множество работодатели (виж параграфи 29 и 30).
37. Държавните планове са създадени от законодателството да обхванат 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 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:***
- плаща доходите на зетите лица директно, когато те станат изискуеми, или*
 - плаща допълнителни суми, ако застрахователят не изплаща всички бъдещи доходи на зетите 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 зетите 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.

IAS 19

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:
- отговаря за отговарящата на условията застрахователна полица, която е актив на плана (виж параграф 7), и
 - 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 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 дължилите вноски по плана за дефинирани вноски в замяна на този трудов стаж:**
- като задължение (начислени разходи) след приспадане на всички вече платени вноски; ако размерът на вече платените вноски превишава размера на дължилите вноски за трудовия стаж преди датата на счетоводния баланс, предприятието следва да признае това превишение като актив (предплатен разход), допълкова че това авансово изплащане ще доведе до например намаление на бъдещи плащания или възстановяване на пари в брой, и**
 - 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, „Имуществото, 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. Осчетоводяването 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 отчиташото 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:
- 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 (такива като текучество и смъртност на заетите лица), както и на финансовите променливи (такива като бъдещо нарастване на заплатите и разходите за медицинско обслужване), които ще повлияят върху стойността на доходите (виж параграфи 72—91);
 - 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);
 - определяне на справедливата стойност на всички активи по плана (виж параграфи 102—104);
 - 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);
 - когато планът се въвежда първоначално или е изменен — определяне на резултатните разходи по миналия трудов стаж (виж параграфи 96—101), и
 - 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 противното, за счетоводното отчитане на доходите след напускане се приема, че предприятието, което текущо обещава такива доходи, ще продължи да ги осигурява на оставшите на работа заети лица.

Счетоводен баланс

54. **Сумата, призната като задължение за изплащане на дефинирани доходи, следва да бъде нетният сбор от следните позиции:**
- сегашната стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи към датата на счетоводния баланс (виж параграф 64);

IAS 19

- б) **плюс всички актюерски печалби (напалени с всички актюерски загуби), непризнати поради прилагане разпоредбите на параграфи 92—93;**
- в) **минус всички разходи по линал 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 брутното задължение преди приспадане на справедливата стойност на всички активи по плана.
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:**
- а) **сумата, определена съгласно изискванията на параграф 54, и**
- б) **нетния сбор на:**
- и) **всички непризнати актюерски загуби и разходи по линал трудов стаж (виж параграфи 92, 93 и 96), и**
- ii) **сегашната стойност на всички икономически изгоди, налични под формата на рефинансиране на плана или напаления в бъдещите вноски по плана; сегашната стойност на тези икономически изгоди трябва да бъде определена с помощта на дисконтов процент, посочен в параграф 78.**
- 58А. **Прилагането на параграф 58 следва да не представлява печалба, призната единствено като резултат от актюерска загуба или разход за линали 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):**
- а) **нетните актюерни загуби за текущия период и разходи за линал 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;**
- б) **нетни актюерски печалби за текущия период след отчисляване на разходите за линал 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 линал стаж за текущия период следва да бъдат незабавно признати съгласно параграф 54.**
- 58Б. Параграф 58А се прилага за дадено предприятие само ако в началото или в края на счетоводния период то има излишък ⁽¹⁾ 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 линал 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 за признаване съгласно параграф 58, буква б), ii), ще има увеличаване на нетната обща сума, специфицирана

⁽¹⁾ Излишък е превишаването на справедливата стойност на активите по плана над текущата стойност на задължението за дефиниран доход.

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:
- а) предприятието контролира ресурс, който представлява възможността да се използва превишението за получаване на бъдещи ползи;
 - б) това контролиране е резултат от минали събития (вноски, платени от предприятието, и трудов стаж на заетите), и
 - в) 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). Параграф 120, буква в), vi) 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 рефинансираня 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 рефинансираня 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 параграф 120, буква в), vi).

IAS 19

Отчет за доходите

61. **Предприятието следва да признае нетния сбор на следните суми като разход или (в зависимост от ограничението съгласно параграф 58, буква б) приход, освен в случаите, когато друг IAS изисква или разрешава тяхното включване в стойността на активи:**
- а) **разходи по текущия трудов стаж (виж параграфи 63—91);**
 - б) **нарастване на стойността на дохода (виж параграф 82);**
 - в) **очакваната възвръщаемост от всички активи на план за доходи на заети лица (виж параграфи 105—107) и от всякакви права за възстановяване (параграф 104А);**
 - г) **актюерските печалби и загуби в случаите, когато те са признати съгласно параграфи 92 и 93;**
 - д) **разходите по линал трудов стаж: в случаите, когато параграф 96 изисква предприятието да ги признае, и**
 - е) **последствията от всякакви съкращения или уреждания (виж параграфи 109 и 110).**
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 приложимо — за разходите за тиналия 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 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
Доходи, приписани на:					
— предходни години	0	131	262	393	524
— текуща година (1 % от последната заплата)	131	131	131	131	131
— текуща и предходни години	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
Начално задължение	—	89	196	324	476
Лихва в размер 10 %	—	9	20	33	48
Разходи по текущия трудов стаж	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
Крайно задължение	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

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 приложено — разходите за линалния 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:
- датата, от която трудовият стаж на заетото лице най-напред води до доходи съгласно плана (без значение дали доходите са зависели от по-нататъшния трудов стаж), до
 - 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 предприятието да оцени това задължение с достатъчна надеждност за доказване правото си да признае задължение.

IAS 19

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 и 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 зетото 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 зетото лице не е вече на служба, се създава задължение, когато зетото 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 изгълни 10 години трудов стаж.

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 зетото 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 зетото 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 зетото лице не води до съществено изменение на по-нататъшните доходи. Това е така, защото трудовият стаж на зетото 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 1000 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 (1000 делено на 10) се присписва 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 присписват доходи.

2. План изплаща брутна сума като пенсионно възнаграждение в размер 2000 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 присписва доход в размер на 100 единици (2000 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 присписва доход в размер 100 единици (2000 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 присписва доход в размер 200 единици (2000 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 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 присписва 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 присписват 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 присписва доходи по линеен способ съгласно параграф 68. Трудовият стаж над 20 години не води до съществено изменение на по-нататъшните доходи. Следователно доходът, присписан на всяка от първите 20 години, е равен на 2,5 % от сегашната стойност на очакваните разходи за медицинско обслужване (50 % делено на 20).

IAS 19

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:
- a) 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
 - б) 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:
- 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 третираш 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 исовете по плановете за медицинско обслужване, и
 - б) финансови предположения, третираш 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 исовете 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 първокласови 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 предвиждания 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.
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 съпада 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:**
- предвижданото бъдещо повишение на заплатите;**
 - доходите, заложили в условията на плана (или тези, които са в резултат на конструктивно задължение, което е извън тези условия) към датата на счетоводния баланс, и**

IAS 19

- в) *предвижданите бъдещи изменения в нивото на всякакви държавни доходи, които оказват влияние върху доходите, платили 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 плана за доходи на участниците в същата (виж параграф 98, буква в).
86. Актюерските разчети не отразяват бъдещите изменения на доходите, които не са заложиени във формалните условия на плана (или конструктивно задължение) към датата на счетоводния баланс. Такива изменения ще резултират във:
- a) разходите за миналия трудов стаж, дотолкова че те променят доходите за трудовия стаж преди изменението, и
 - b) 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 здравното състояние на участниците в плана.
90. Нивото и честотата на искове е особено чувствително към възрастта, здравното 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 резултат в разходите за миналия трудов стаж или където е приложимо, съкращения. Разходите по посрещането на искове могат да бъдат намалени поради намаление в държавните приходи или на други медицински учреждения (виж параграф 83, буква в) и параграф 87).

Актьорски печалби и загуби

92. *При оценяването на своето задължение за изплащане на дефинирани доходи съгласно изискванията на параграф 54 предприятието следва да признае част (както е специфицирано в параграф 93) от своите актьорски печалби и загуби като приход или разход, ако нетните натрупани непризнати актьорски печалби и загуби в края на предходния отчетен период са превишавали по-голямото от:*

- a) *10 % от сегашната стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи (преди приспадане на активите по плана) и*
- b) *10 % от справедливата стойност на който и да е актив по плана към тази дата.*

Тези ограничения следва да бъдат изчислени и приложени поотделно за всеки план за дефинирани доходи.

93. *Частта от актьорските печалби и загуби, която следва да се признае 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. Обаче предприятието може да възприеме всеки систематичен метод, който резултира в ускорено признаване на актьорските печалби и загуби, 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. Предприятието може да прилага такива систематични методи по повод на актьорските печалби и загуби дори ако те попадат в ограниченията, посочени в параграф 92.*

94. Актьорските 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 актьорски печалби и загуби включват например:

- a) 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;
- b) 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 дисконтния процент и
- г) разлики между фактическата възвращаемост от активите по плана за доходи на заети лица, и очакваната такава (виж параграфи 105—107).

95. В дългосрочен аспект актьорските печалби и загуби могат да се компенсират взаимно. Следователно оценките на задълженията за изплащане на доходи след напускане най-добре се изобразяват като обхват (или „коридор“) на най-добрата приблизителна оценка. Предприятието може, но не е длъжно да признае актьорски печалби и загуби, които попадат в рамките на този обхват. Този стандарт изисква предприятието да признава като минимум определена част от актьорските печалби и загуби, които попадат извън „коридор“ от плюс или минус 10 %. (Приложение А илюстрира третирането на актьорските 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 актьорски 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 актьорски печалби.

IAS 19

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 положението 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 предходни 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:
- а) ефекта от разликата между фактическото и предварително допуснатото увеличение на заплатите върху задължението да се изплащат доходи за трудов стаж през предходни години (не съществуват разходи по минал трудов стаж, понеже актюерските разчети позволяват допуски в предвижданите заплати);
 - б) отклонения под и над оценката на увеличаване на пенсиите, което е по усмотрение на предприятието, когато същото има конструктивно задължение за отпускане на такива увеличения (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 изискванията 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 полагаането 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 дисконтиране на очакваните бъдещи парични потоци, използвайки коефициент на дисконтиране, 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 непрехвърляеми 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 ако сумите за получаване по застрахователните полици не са възстановяеми 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).

IAS 19

- 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. Параграф 120, буква в), vii) изисква предприятието да оповести кратко описание на връзката между правото на възстановяване и съответното задължение.

Пример, илюстриращ параграфи 104А—104В

Настояща стойност на задължението	1241
Непризнати актюерски печалби	17
Задължение, признато в счетоводния баланс	1258
Права по застрахователни полици, които отговарят точно на размера и предвиждания момент на изплащане на някои доходи, платими съгласно плана. Тези доходи имат сегашна стойност	1092

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 възвращаемост на активите на плана за доходи на заетите лица и фактическата 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 заетите лица отразява промените в справедливата стойност на същите, притежавани през периода, като резултат от фактическите вноски, внесени във фонда, и фактическите доходи, изплатени от последния.
107. При определянето на очакваната и фактическата възвращаемост на активите по плана за доходи на заетите 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 1900 единици и е получила вноски за 4900 единици. На 31 декември 20X1 г. справедливата стойност на активите по плана за доходи на заетите 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. отчеташото 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 %	1025
Възвръщаемост от 3000 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>1900</u>
Фактическа възвръщаемост от активите по плана	<u>2000</u>

Разликата между очакваната възвръщаемост от активите по плана (1175) и фактичката такава (2000) представлява актюерска печалба в размер 825 единици. Следователно натрупаните нетни непризнати актюерски печалби са 1525 (760 плюс 825 минус 60) единици. Съгласно параграф 92 ограниченията на „коридора“ са установени на 1500 единици (по-голямото от: i) 10 % от 15 000 и ii) 10 % от 14 792). През следващата година (20X2 г.) предприятието признава в отчета за приходите и разходите актюерска печалба в размер 25 (1525 минус 1500), разделена на средно очаквания оставаш трудов живот на зетите 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;**

IAS 19

- 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 преоцени 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:
- а) 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 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, оставащи 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 по-рационална 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 1000 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 съкращението	След съкращението
Нетна сегашна стойност на задължението	1000	(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

Представяне

Компенсиране

116. **Предприятието следва да компенсира даден актив, свързан с даден план срещу задължение, свързано с друг план, само тогава, когато:**
- или приложи по закон право да използва излишък от един план за уреждане на задълженията по друг план и**
 - 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

120. **Предприятието следва да оповести следната информация относно плановете за дефинирани доходи:**
- счетоводната политика на предприятието за признаване на актюерските печалби и загуби;**
 - общо описание на типа на плана;**

IAS 19

- в) *равнение на активите и задълженията, признати в счетоводния баланс, представлящи поне:*
- i) *сегашната стойност към датата на счетоводния баланс на задълженията за изплащане на дефинирани доходи, които са изцяло нефинансирани;*
 - ii) *сегашната стойност (преди приспадане на справедливата стойност на активите по плана) към датата на счетоводния баланс на задълженията за изплащане на дефинирани доходи, които са изцяло или отчасти финансирани;*
 - iii) *справедливата стойност на всички активи по плана към датата на счетоводния баланс;*
 - iv) *нетните актюерски печалби или загуби, непризнати в счетоводния баланс (виж: параграф 92);*
 - v) *разходите за тинал трудов стаж, все още непризнати в счетоводния баланс (виж: параграф 96);*
 - vi) *всяка сума, непризната като актив, поради ограничението на параграф 58, буква б);*
 - vii) *справедливата стойност към датата на счетоводния баланс на всяко право на възстановяване, признато като актив според параграф 104А, с кратко описание на връзката между правото на възстановяване и свързаното с това задължение, и*
 - viii) *другите суми, признати в счетоводния баланс;*
- г) *сумите, включени в справедливата стойност на активите по плана за:*
- i) *всяка категория от собствените финансови инструменти на отчитащото се предприятие, и*
 - ii) *всяка собственост, заета, или други активи, използвани от отчитащото се предприятие;*
- д) *равнение, показващо движенията през периода в нетното задължение (или актив), признати в счетоводния баланс;*
- е) *общите разходи, признати в отчета за приходите и разходите за всяка от следващите позиции, и на кой ред на отчета те са посочени:*
- i) *разходи по текущ трудов стаж;*
 - 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) *актюерски печалби и загуби;*
 - vi) *разходи по тинал трудов стаж и*
 - vii) *ефекта от всякакво съкращаване или уреждане;*
- ж) *фактическата възвръщаемост от активите по плана, както и фактическата възвръщаемост от всяко право на възстановяване, признато като актив според параграф 104А, и*
- з) *основните актюерски разчети, използвани към датата на счетоводния баланс, в т.ч., където е приложимо:*
- i) *дисконтов 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 разчети.*

Предприятието следва да оповести всяко актюерско предположение в абсолютни единици (например като абсолютен процент), а не само като разлика между отделни проценти или други променливи.

121. Параграф 120, буква б) изисква общо описание на типа на плана. Такова описание разграничава например пенсионните планове, базирани на твърда заплата от пенсионните планове, базирани на последната заплата и от програмите за медицинско обслужване след напускане. Допълнителни подробности не се изискват.
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:
- a) 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 третираат, все едно че са планове за дефинирани вноски.
124. Където се изисква от IAS 24, „Оповестяване на свързани лица“, предприятието оповестява информация относно:
- a) 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 информация относно условни задължения за изплащане на доходи след напускане.

ДРУГИ ДЪЛГОСРОЧНИ ДОХОДИ НА ЗАЕТИ ЛИЦА

126. Другите дългосрочни доходи на заети лица включват например:
- a) 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;
 - 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.

IAS 19

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:
- актюерските печалби и загуби се признават незабавно и не се прилага „коридор“, и
 - 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:*
- сегашната стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи към датата на счетоводния баланс (виж параграф 64);*
 - 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:*
- разходите по текущия трудов стаж (виж параграфи 63—91);*
 - нарастване на дохода (виж параграф 82);*
 - очакваната възвръщаемост от всички активи по плана (виж параграфи 105—107) и от всяко право на възстановяване, признато като актив (виж параграф 104А);*
 - актюерските печалби и загуби, всички от които следва да бъдат признати незабавно;*
 - разходи по минал трудов стаж, всички от които следва да бъдат признати незабавно, и*
 - 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.

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 информацията относно другите дългосрочни доходи на заети лица на ключовия ръководен персонал.

ДОХОДИ ПРИ НАПУСКАНЕ

IAS 19

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 нято 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) **моментта, 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, обичаи 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 пенсиите 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 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 заетия (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 заети лица (виж параграф 109).

IAS 19

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 заети лица, за които се очаква да приемат тази оферта.**

Оповестяване

141. Когато е налице неопределеност относно броя на заетите 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 заети 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:
- дялове и акции, дялови опции и други капиталови инструменти, свързани със собствения капитал, издавани на заетите лица на по-ниска от справедливата стойност, на която тези инструменти биха били издадени на трети лица, и
 - 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:
- финансовото състояние на предприятието, поради изискването предприятието да емитира финансови инструменти, касаещи собствения капитал, или да конвертират 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
 - 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;*
 - b) *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; степента, 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;*
 - e) *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 заети или поръчителства, предоставени от опчитащото 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) *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 плановете за доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал или на заети лица, или от плановете за 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 плановете, 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 плановете, 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 плановете, 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 плановете 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.

IAS 19

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:
- осигурява доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал на ключовия ръководен персонал;
 - осигурява доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал, които инструменти са емитирани от предприятието майка, или
 - склучва 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“.
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:**
- сегашната стойност на задължението (виж параграф 64) към датата на приемането на стандарта;
 - 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);
 - 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:**
- незабавно съгласно IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“, или
 - като разход по линеен способ до пет години от датата на приемането на стандарта; ако предприятието избере вариант б), то следва да:
 - приложи ограничението, описано в параграф 58, б), при оценяването на всеки актив, признат в счетоводния баланс;
 - оповести към датата на всеки счетоводен баланс: 1) сумата от увеличението, която остава непризната, и 2) сумата, призната за текущия период;
 - 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
 - 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 1300 единици, а справедливата стойност на активите по плана е 1000 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).

Преходният ефект е, както следва:

Сегашна стойност на задължението	1300
Справедлива стойност на активите по плана	(1000)
Минус: разходи по минал трудов стаж, които следва да бъдат признати в следващи периоди ($160 \times 4/10$)	(64)
Преходно задължение	236
Вече признато задължение	100
Увеличение на задължението	<u>136</u>

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 1400 единици, а справедливата стойност на активите по плана е 1050 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 ($136 \times 4/5$)	(109)
Максимална печалба, която може да бъде призната (параграф 155, буква б), iii)	<u>11</u>

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 ⁽¹⁾, които обхващат периоди, започващи на и след 1 януари 2001 г.:*
- a) *преработеното определение за активи на плана в параграф 7 и свързаните с това определения за активи, държани от фонд за дългосрочни доходи на заети лица и отговарящи на условията застрахователна полица, и*

⁽¹⁾ 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“.

IAS 20

- б) *изискванията за признаване и оценяване на възстановявания в параграфи 104А, 128 и 129 и свързаните с това оповестявания в параграф 120, буква в), vii), параграф 120, буква е), iv), параграф 120, буква ж) и параграф 120, буква з), 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 ⁽¹⁾, които покриват периодич приключващи на или след 31 май 2002 г. По-ранното прилагане се оскуражава. Ако по-ранното прилагане засегне финансовите отчети, даденото предприятие следва да оповести този факт.*

160. IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“, се прилага, когато предприятието променя своите счетоводни политики, за да отрази промените, уточнени в параграфи 159 и 159А. При прилагането на тези промени със задна дата, както се изисква от стандарта и допустимите алтернативни подходи в IAS 8, предприятието третира тези промени, както ако са приети заедно с останалата част от настоящия стандарт.

**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 привездането 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.

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

⁽¹⁾ 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“.

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.

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 настоящето 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 ⁽¹⁾.

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.

⁽¹⁾ Виж също така SIC 10: Правителствена помощ — без специална връзка с оперативната дейност.

IAS 20

Дарения, свързани с доходи — всички други правителствени дарения, освен обвързаните с активи.

Опростили 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 инфортиран и желаещ купувач и инфортиран и желаещ продавач в пряка независима сделка помежду ит.

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.
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 ит 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 третираат 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 съставянето 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 установими, 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 изграждането 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 тиннали 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 резултата от дарението.

IAS 20

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, независимо 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 неамортизируемия разсрочен приход, свързан с дарението. До размера на надвишаването на обратно изискуваната 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 щяла 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.
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;*
 - b) *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;*
 - v) *неизпълнените условия и други непредвидени събития, свързани с призната правителствена помощ.*

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

40. **Предприятието, което за първи път прилага IAS 20, трябва:**
- a) *когато е уместно, да спазва изискванията за оповестяване;*
 - b) *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.**

IAS 21

**МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 21
(ПРЕРАБОТЕН 1993 г.)**

Ефекти от промените в обменните курсове

Настоящият преработен Международен счетоводен стандарт заменя IAS 21, „Отчитане на ефекта от промените в обменните курсове“, и влиза в сила за финансовите отчети, започващи на или след 1 януари 1995 г.

IAS 21 не разглежда счетоводството на хеджирането на позициите в чуждестранна валута (освен позициите, които хеджират нетната инвестиция на чуждестранно предприятие). IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“, се занимава с този въпрос.

През 1998 г. параграф 2 от IAS 21 беше изменен, за да препраща към IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“.

През 1999 г. параграф 46 беше изменен, за да замени препратките към IAS 10, „Непредвидими обстоятелства и събития, настъпили след датата на баланса“, с препратки към IAS 10 (преработен 1999 г.), „Събития след датата на баланса“.

Следните разяснения на SIC се отнасят до IAS 21:

- SIC 7: Въвеждане на евро,
- SIC 11: Валутна обмяна — капитализиране на загубите, възникващи от рязка обезценка на валутата,
- SIC 19: Отчетна на валута — оценяване и представяне на финансови отчети според IAS 21 и IAS 29,
- SIC 30: Отчетна валута — преобразуване от измерваща валута в представяща валута.

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	
Обхват	1—6
Дефиниции	7
Сделки в чуждестранна валута	8—22
Първоначално признаване	8—10
Отчитане към дати, последващи датата на баланса	11—12
Признаване на курсови разлики	13—22
Нетни инвестиции в чуждестранни образувания	17—19
Допустим алтернативен подход	20—22
Финансови отчети на чуждестранни дейности	23—40
Класификация на чуждестранните дейности	23—26
Чуждестранни дейности, представляващи съставна част от дейностите на отчеташото предприятие	27—29
Чуждестранни образувания	30—38
Освобождаване от чуждестранно образувание	37—38

Промяна в класификацията на чуждестранна дейност	39—40
Всички промени в обменните курсове	41
Данъчни последствия от курсовите разлики	41
Оповестяване	42—47
Преходни разпоредби	48
Дата на влизане в сила	49

Стандартите, които са с удебелен курсив, трябва 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

Едно предприятие може да осъществява дейности в чуждестранни валути по два начина. То може да има сделки в чуждестранни валути или да развива чуждестранна дейност. С цел включването на сделките в чуждестранна валута и на чуждестранната дейност във финансовите отчети на предприятието сделките трябва да се представят в отчетната валута на предприятието, а финансовите отчети на чуждестранната дейност да се превръщат в отчетната валута на предприятието.

Основните въпроси на отчитането на сделки в чуждестранна валута и на чуждестранни дейности са да се реши кой обменен курс да се използва и как във финансовите отчети да се признава влиянието на промените в обменните курсове.

ОБХВАТ

1. **Настоящият стандарт се прилага:**

- a) **при отчитане на сделки в чуждестранна валута и**
 - b) **при превръщането на финансовите отчети за чуждестранни дейности, които се включват във финансовите отчети на предприятието чрез консолидация, пропорционална консолидация или по метода на собствения капитал ⁽¹⁾.**
2. Настоящият стандарт не разглежда отчитането на хеджирането на позиции в чуждестранна валута с изключение на класификацията на разликите от обменните курсове, възникнали по даден пасив в чуждестранна валута, който се отчита счетоводно като хедж на нетна инвестиция в чуждестранно образувание. Останалите аспекти на отчитането на хеджирането, включително критериите на отчитането на хеджирането, се разглеждат от IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“.
 3. Настоящият стандарт заменя IAS 21, „Отчитане на влиянието на промените в обменните курсове“, приет през 1983 г.
 4. Настоящият стандарт не определя валутата, в която предприятието представя своите финансови отчети. Въпреки това едно предприятие обикновено използва валутата на страната, в която е съответно неговото седалище или главно управление. Ако се използва друга валута, стандартът изисква да се посочи причината, поради която се използва тази валута. Стандартът изисква също така посочването на причината за всяка промяна на отчетната валута ⁽²⁾.

⁽¹⁾ Виж също SIC-7: Въвеждане на евро.

⁽²⁾ Виж също SIC-19: Отчитане на валута — оценяване и представяне на финансови отчети според IAS 21 и IAS 29.

IAS 21

5. Настоящият стандарт не третира преобразуването на финансовите отчети на предприятието от отчетната валута в друга валута с цел улесняване на потребителите на отчети, свикнали с тази валута, или по други подобни причини ⁽¹⁾.
6. Настоящият стандарт не урежда представянето в отчета за паричните потоци на парични потоци, възникнали в резултат на сделки в чуждестранна валута и на превръщането на парични потоци на чуждестранна дейност (виж IAS 7, „Отчети за паричните потоци“).

ДЕФИНИЦИИ

7. **В настоящия стандарт се използват следните определения в посочените значения:**

Чуждестранна дейност — дъщерно предприятие, асоциирано предприятие, съвместно предприятие или клон на отчитащото предприятие, функционирането на които се базира или осъществява в страна, различна от страната на отчитащото предприятие.

Чуждестранно образувание — чуждестранна дейност, чието функциониране не представлява съставна част от тези на отчитащото предприятие.

Отчетна валута — валутата, използвана при представянето на финансовите отчети.

Чуждестранна валута — всяка валута, различна от отчетната валута на предприятието.

Обменен курс — съотношението, в което се обменят две валути.

Курсова разлика — разликата, възникнала в резултат от отчитането на един и същ брой единици чуждестранна валута в отчетната валута при различни обменни курсове.

Заключителен курс — обменен спот курс към датата на баланса.

Нетна инвестиция в чуждестранно образувание — делът на отчитащото се предприятие в нетните активи на даденото предприятие.

Парични позиции — пари, както и активи и пасиви, които предстои да бъдат получени или заплатени в твърдо определени или определяеми парични суми.

Справедлива стойност — сумата, срещу която един актив може да бъде разменен или даден пасив уреден, между информирани и желаещи страни в пряка сделка помежду и т.

СДЕЛКИ В ЧУЖДЕСТРАННА ВАЛУТА

Первоначално признаване

8. Сделка в чуждестранна валута е всяка сделка, която е деноминирана или изисква разплащане в чуждестранна валута, включително сделки, възникващи, когато предприятието или:
 - а) купува или продава стоки или услуги, чиято цена е изразена в чуждестранна валута;
 - б) взима или дава в заем средства, при което платимите или дължими суми са изразени в чуждестранна валута;
 - в) става страна по нерелизиран договор в чуждестранна валута или
 - г) по друг начин придобива или се освобождава от активи, или поема или урежда пасиви, изразени в чуждестранна валута.

⁽¹⁾ Виж също SIC-30: Отчетна валута — преобразуване от измерваща валута в представителна валута.

9. **Сделка в чуждестранна валута се записва при първоначално признаване в отчетната валута, като към сумата в чуждестранна валута се прилага обменният курс между отчетната и чуждата валута към датата на сделката.**
10. Обменният курс към датата на сделката често се нарича спот курс. С цел практичност 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 ненадеждно.

Отчитане към дати, последващи датите на баланса

11. **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 обменният 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.**
12. Балансовата сума на дадена позиция се определя съгласно съответните IAS. Например някои финансови инструменти и имущество, заводи и оборудване могат да бъдат оценявани по справедлива стойност или по историческа стойност. Без разлика дали балансовата сума е определена на базата на историческа стойност или по справедлива стойност, сумите за позициите в чуждестранна валута се отчитат в отчетната валута в съответствие с настоящия стандарт.

Признаване на курсови разлики

13. Параграфи 15—18 уреждат изискването от настоящия стандарт счетоводно третиране по отношение на курсовите разлики от сделки в чуждестранна валута. Тези параграфи съдържат образец за третирането на курсови разлики, които възникват вследствие на рязка девалвация или на обезценяване на дадена валута, спрямо които не съществуват практически средства за хеджиране, и които оказват влияние на пасиви, които не могат да бъдат уредени и които възникват пряко при неотдавнашното придобиване на активи, фактурирани в чуждестранна валута. Разрешеното алтернативно третиране на такива курсови разлики е представено в параграф 21.
14. Настоящият стандарт не разглежда отчитането на хеджиране на позиции в чуждестранна валута с изключение на класификацията на разликите от обменните курсове, възникнали по даден пасив в чуждестранна валута, който се отчита като хедж на нетна инвестиция в чуждестранно предприятие. Останалите аспекти на счетоводното отчитане на хеджирането, включително критериите на счетоводство на хеджирането, се разглеждат в IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“.
15. **Курсовите разлики, възникващи при уреждане на парични позиции или при отчитането на паричните позиции на предприятие при курсове, различни от тези, при които са били заведени първоначално през периода или са били отчетени в предходни финансови отчети, следва да се отчитат като доход или разход за периода, в който са възникнали, с изключение на курсовите разлики, които се третираат съгласно параграфи 17 и 19.**
16. Курсова разлика се получава, когато настъпи промяна в обменния курс между датата на сделката и датата на уреждането на които и да било от паричните позиции, възникнали по сделка в чуждестранна валута. Когато сделката бъде уредена в рамките на същия отчетен период, през който е възникнала, цялата курсова разлика се признава през дадения период. Но когато сделката бъде уредена през следващ отчетен период, курсовата разлика, призната през всеки от междинните периоди до периода на приключването, се определя от промяната, която настъпва в обменните курсове през съответния период.

IAS 21

Нетни инвестиции в чуждестранно образувание

17. **Курсовите разлики, възникващи по дадена парична позиция, която в същността си представлява част от нетна инвестиция на едно предприятие в чуждестранно образувание, следва да се класифицират във финансовите отчети на предприятието като капитал до момента на освобождаване от нетната инвестиция, в който момент те следва да се признаят като доход или като разход, в съответствие с параграф 37.**
18. Дадено предприятие може да има парична позиция, която представлява вземане от чуждестранно образувание или задължение към нея. Позиция, за която нито се планира, нито е вероятно да бъде уредена в обозримо бъдеще, всъщност представлява разширение или намаление на нетната инвестиция на предприятието в тази чуждестранно образувание. Такива парични позиции могат да включват дългосрочни вземания или заеми, но не включват търговски вземания или търговски задължения.
19. **Курсови разлики, възникващи по задължение в чуждестранна валута, което се отчита като хедж на нетна инвестиция на предприятието в чуждестранно образувание, следва да се класифицират във финансовите отчети на предприятието като капитал до момента на освобождаване от нетната инвестиция, в който момент те следва да се признаят като доход или като разход, в съответствие с параграф 37.**

Допустим алтернативен подход

20. Препоръчителният подход за третирането на курсовите разлики, което се урежда в параграф 21, е даден в параграф 15.
21. **Курсови разлики могат да възникват вследствие на силна девалвация или на обезценяване на дадена валута, спрямо които не съществува практически средства за хеджиране и които оказват влияние на пасиви, които не могат да бъдат уредени и които възникват пряко при неотдавнашното придобиване на активи, фактурирани в чуждестранна валута. Такива курсови разлики следва да бъдат включвани в балансовата сума на съответния актив, при условие че коригираната балансова сума не надхвърля по-малката от следните две величини: замесителната стойност на актива или сумата, която може да се възстанови посредством продажбата или използването на този актив⁽¹⁾.**
22. Курсовите разлики не се включват в балансовата сума на даден актив, когато предприятието е в състояние да уреди или да хеджира пасива в чуждестранна валута, който възниква при придобиването на актива. В същото време обаче загубите от обменните курсове са част от пряко приписваните на актива разходи, когато задължението не може да бъде уредено и не съществуват практически приложими средства за хеджиране; например когато в резултат от контрола върху валутния режим се забавя получаването на чуждестранната валута. Ето защо според разрешеното алтернативно третиране разходите по един актив, фактурирани в чуждестранна валута, се разглеждат като сумата в отчетна валута, която предприятието в крайна сметка трябва да заплати, за да уреди задълженията си, възникващи пряко при неотдавнашното придобиване на актива.

ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ НА ЧУЖДЕСТРАННИ ДЕЙНОСТИ

Класификация на чуждестранните дейности

23. Методът, използван за превръщането на финансовите отчети на чуждестранна дейност, зависи от начина, по която тя се финансира и действа по отношение на отчитащото предприятие. С оглед на това чуждестранните дейности се класифицират или като „чуждестранни дейности, които представляват съставна част от дейностите на отчитащото предприятие“, или като „чуждестранни образувания“.
24. Чуждестранна дейност, която представлява съставна част от дейностите на отчитащото предприятие, осъществява стопанската си дейност така, сякаш е разширение на дейностите на отчитащото предприятие. Например една такава дейност в чужбина може само да продава стоки, внесени от отчитащото предприятие, и да превежда постъпленията на отчитащото предприятие. В тези случаи една промяна в обменния курс между отчетната валута и валутата в страната на чуждестранната дейност оказва почти непосредствено влияние върху паричния поток от дейността на отчитащото предприятие. Ето защо промяната в обменния курс се отразява по-скоро на отделните парични позиции на чуждестранната дейност, отколкото на нетната инвестиция на отчитащото предприятие в тази дейност.

⁽¹⁾ Виж също SIC-11: Валутна обмяна — капитализиране на загубите, възникващи от рязка обезценка на валутата.

25. За разлика от това една чуждестранно образуване натрупва парични средства и други парични позиции, прави разходи, генерира доходи и вероятно урежда заемане на средства, и всичко това предимно в своята местна валута. То може също така да влиза в сделки в чуждестранни валути, включително и сделки в отчетната валута. Когато настъпи промяна в обменния курс между отчетната валута и местната валута, тя не оказва или почти не оказва пряко влияние върху сегашните и бъдещите парични потоци от дейностите, било то на чуждестранното образуване или на отчитащото предприятие. Промяната в обменния курс влияе по-скоро на нетната инвестиция на отчитащото предприятие в чуждестранното образуване, отколкото на отделните парични и непарични позиции на самата чуждестранно образуване.
26. Следните признаци сочат, че дадена чуждестранна дейност представлява по-скоро чуждестранно образуване, отколкото дейност в чужбина, която представлява съставна част от дейностите на отчитащото предприятие:
- а) доколкото отчитащото предприятие може да контролира чуждестранната дейност, функционирането на чуждестранната дейност се извършва със значителна степен на автономност спрямо дейностите на отчитащото предприятие;
 - б) сделките с отчитащото предприятие не представляват голям процент от чуждестранната дейност;
 - в) чуждестранната дейност се финансира предимно от собствени източници или от местни заеми, а не толкова от отчитащото предприятие;
 - г) разходите за труд, материали и други компоненти на продукцията или услугите на чуждестранната дейност се изплащат или уреждат основно в местната валута, а не толкова в отчетната валута;
 - д) продажбите на чуждестранната дейност са предимно във валути, различни от отчетната валута, и
 - е) паричните потоци на отчитащото предприятие са по-скоро изолирани от ежедневните операции на чуждестранната дейност, вместо да се влияят пряко от функционирането на чуждестранната дейност.

Точната класификация на всяка дейност може по принцип да се определи на базата на фактологична информация, свързана с изброените по-горе признаци. В някои случаи класификацията на дадена чуждестранна дейност или като чуждестранно образуване, или като съставна дейност на отчитащото предприятие може да не бъде ясна и за определянето на подходящата класификация да е нужно да се направи собствена преценка.

Чуждестранни дейности, представляващи съставна част от дейностите на отчитащото предприятие

27. **Финансовите отчети на чуждестранна дейност, представляваща съставна част от дейностите на отчитащото предприятие, следва да се превърнат с помощта на стандартите и процедурите, изложени в параграфи 8—22, така сякаш ако сделките на чуждестранната дейност са сделки на самото отчитащо предприятие.**
28. Отделните позиции във финансовите отчети на чуждестранната дейност се превръщат така, сякаш във всички нейни сделки е било встъпено от самото отчитащо предприятие. Разходите за имоти, машини, съоръжения и оборудване и тяхната амортизация се преобразуват, като се използва обменният курс към датата на закупуване на актива, или — ако активът се води по справедлива стойност — като се използва курсът, който е бил в сила към датата на оценката. Разходите за материални запаси се превръщат по обменния курс, действал в момента, когато са направени тези разходи. Възстановимата сума или реализуемата стойност на даден актив се превръща по обменния курс, действал в момента, когато е определена неговата възстановима сума или нетна реализуема стойност. Така например, когато нетната реализуема стойност на една позиция за материален запас е определена в чуждестранна валута, тази стойност се превръща, като се използва обменният курс от деня, към който е определена нейната нетна реализуема стойност. Ето защо обикновено се използва заключителният курс. Възможно е да се налага коригиране, за да се приведе балансовата сума на даден актив във финансовите отчети

IAS 21

на отчитащото предприятие към неговата възстановима сума или нетна реализуема стойност, дори когато подобно преизчисляване не е необходимо в финансовите отчети на самата чуждестранна дейност. Или обратно — може да се наложи направена в финансовите отчети на чуждестранната дейност корекция да се анулира във финансовите отчети на отчитащото предприятие.

29. С цел практичност 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 ненадеждно.

Чуждестранни образувания

30. **При превръщането на финансовите отчети на чуждестранни образувания за включване в собствените си финансови отчети отчитащото предприятие следва да използва следните процедури:**

- a) **активите и пасивите, както парични, така и непарични, на чуждестранното предприятие следва да се превръщат по заключителния курс;**
- b) **позициите за доходите и разходите на чуждестранното предприятие следва да бъдат преобразувани по обменните курсове към датите на сделките, освен когато чуждестранното образувание изготвя отчетите си във валутата на свръхинфлационна икономика, в който случай позициите за доходите и разходите следва да бъдат преобразувани по заключителния курс, и**
- b) **всички получени курсови разлики следва да се класифицират като капитал до момента на освобождаване от нетната инвестиция.**

31. С цел практичност при превръщането на позициите за доходите и разходите на чуждестранно предприятие често се използва курс, приблизително равен на фактическите обменни курсове, например среден курс за периода.

32. Превръщането на финансовите отчети на чуждестранно образувание води до признаване на курсови разлики, породени от:

- a) превръщането на позициите за доходите и разходите по обменните курсове на датите на сделките и на активите и пасивите по заключителния курс;
- b) превръщането на началната нетна инвестиция в чуждестранното образувание по обменен курс, различен от този, по който тя е била отчитана до момента, и
- b) други промени в капитала на чуждестранното образувание.

Тези курсови разлики не се признават като доход или разход за периода, тъй като промените в обменните курсове не оказват или почти не оказват пряко влияние върху сегашните и бъдещите парични потоци от дейностите, било то на чуждестранното образувание или на отчитащото предприятие. Когато една чуждестранно образувание се консолидира, но не е изцяло собствена, натрупаните курсови разлики, които произтичат от превръщането и съответстват на малцинствените участия, се отчитат като част на малцинствените участия в консолидирания баланс.

33. Всякаква положителна репутация, възникнала при придобиването на чуждестранното образувание, и всякакви корекции по справедлива стойност, направени по отношение на балансовите суми на активите и пасивите, възникнали при придобиването на такова предприятие, се третираат или като:

- a) активи и пасиви на чуждестранното образувание и се превръщат по заключителния курс съгласно параграф 30; или
- b) активи и пасиви на отчитащото образувание, които или вече са изразени в отчетната валута, или представляват непарични позиции в чуждестранна валута, които се отчитат при използването на обменния курс от датата на сделката съгласно параграф 1, буква б).

34. Включването на финансовите отчети на чуждестранното образувание в тези на отчитащото предприятие следва нормалните процедури на консолидация, като например елиминирането на вътрешногрупови салда и вътрешногрупови сделки на дъщерно предприятие (виж IAS 27, „Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия“, и IAS 31, „Счетоводно отчитане на дялове в съвместни предприятия“). Но разлика от обменни курсове, възникнала по вътрешногрупова парична позиция, била тя краткосрочна или дългосрочна, не може да бъде елиминирана за сметка на съответна сума, възникнала по други вътрешногрупови салда, тъй като паричната позиция представлява ангажимент за конвертиране на една валута в друга и дава възможност за печалба или загуба за отчитащото предприятие вследствие на движенията на обменния курс. По тази причина в консолидираните финансови отчети на отчитащото предприятие такава разлика от обменните курсове продължава да се признава като доход или като разход, или ако произтича от обстоятелствата, описани в параграфи 17 и 19, тя се класифицира като капитал до освобождаването от нетната инвестиция.
35. Когато финансовите отчети на чуждестранно образувание се съставят към друга отчетна дата от тази на отчитащото предприятие, чуждестранното образувание често изготвя отчети към същата дата като тази на отчитащото предприятие с цел включването им във финансовите отчети на отчитащото предприятие. Когато не е практично да се прави това, IAS 27, „Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия“, допуска използването на финансови отчети, съставени към друга отчетна дата, при условие че разликата е не по-голяма от три месеца. В такъв случай активите и пасивите на чуждестранното образувание се превръщат по обменния курс от датата на баланса на чуждестранното образувание. Когато се прецени, се внасят корекции, отразяващи значими движения на обменните курсове до датата на баланса на отчитащото предприятие съгласно IAS 27, „Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия“, и IAS 28, „Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия“.
36. **Финансовите отчети на чуждестранно образувание, която води отчетност във валутата на икономика в свръхинфлация, следва да бъдат преизчислени в съответствие с IAS 29, „Счетоводно отчитане при свръхинфлационни икономики“, преди да бъдат превърнати в отчетната валута на отчитащото предприятие. Когато икономиката излезе от състоянието на свръхинфлация и чуждестранното образувание преустанови изготвянето и представянето на финансови отчети, съставени съгласно IAS 29, „Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики“, следва да се използват сумите, изразени в лерната единица, действаща на датата на преустановяването като историческа стойност за превръщане в отчетната валута на отчитащото предприятие.**

Освобождаване от чуждестранно образувание

37. **При освобождаване от чуждестранно образувание кумулативната сума на курсовите разлики, които са били отсрочени и които се отнасят за тази чуждестранно образувание, следва да бъдат признати като доход или като разход за същия период, за който се признава печалбата или загубата от освобождаването.**
38. Едно предприятие може да се освободи от участието си в чуждестранно образувание посредством продажба, ликвидация, изплащане на дяловия капитал или изоставяне на целия обект или на част от него. Изплащането на дивидент съставлява част от освобождаване само когато то представлява възвръщаемост на инвестицията. В случай на частично освобождаване в печалбата или загубата се включва само пропорционалният дял от съответните натрупани курсови разлики. Преоценката на балансовата сума на чуждестранното образувание не представлява частично освобождаване. Ето защо отсрочената печалба или загуба от курсови разлики или част от нея не се признава в момента на преценка.

Промяна в класификацията на чуждестранна дейност

39. **Когато настъпи промяна на класификацията на чуждестранна дейност, процедурите по превръщането, приложими към новата класификация, следва да се прилагат от датата на промяната на класификацията.**
40. Промяната в начина, по който се финансира и работи една чуждестранна дейност по отношение на отчитащото предприятие, може да доведе до промяна в класификацията на тази дейност в чужбина. Когато чуждестранна дейност, представляваща съставна част от дейностите на отчитащото предприятие, се прекласифицира в чуждестранно образувание, курсовите разлики, възникващи при превръщането на непарични активи към датата на преквалификацията, се класифицират като капитал.

IAS 21

Когато чуждестранно образувание се преквалифицира в чуждестранна дейност, представляваща съставна част от дейностите на отчитащото предприятие, превърнатите суми по непарични позиции към датата на преквалификацията се третираат като историческа стойност на съответните позиции за периода на промяната и за последващи периоди. Курсовите разлики, които са били отложени, не се признават като доход или разход до освобождаването от дейността.

ВСИЧКИ ПРОМЕНИ В ОБМЕННИТЕ КУРСОВЕ

Данъчни последици от курсовите разлики

41. Печалби и загуби от сделки в чуждестранна валута и курсови разлики, възникващи при превръщането на финансовите отчети на чуждестранни дейности, могат да се окажат свързани с данъчни последици, които се отчитат в съответствие с IAS 12, „Данъци върху дохода“.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

42. **Предприятието следва да оповестява:**

- a) сумата на курсовите разлики, включена в нетната печалба или загуба за периода;
- б) нетни курсови разлики, класифицирани като капитал като отделен компонент от капитала, както и изравняване на сумата на такива курсови разлики в началото и края на периода, и
- в) сумата на курсовите разлики, възникваща през периода, която е включена в балансовата сума на даден актив съобразно разрешеното алтернативно третиране по параграф 21.

43. Когато отчетната валута е различна от валутата на страната, в която е седалището на предприятието, причината за използването на различна валута следва да бъде оповестена. Причината за всяка една промяна в отчетната валута също се оповестява задължително ⁽¹⁾.

44. Когато е налице промяна в класификацията на значителна чуждестранна дейност, предприятието следва да обяви:

- a) естеството на промяната в класификацията;
- б) причината за промяната;
- в) въздействието на промяната в класификацията върху капитала на собствениците и
- г) въздействието върху нетната печалба или загуба за всеки представен минал период, при положение че промяната в класификацията е настъпила в началото на най-ранния от представените периоди.

45. Предприятието следва да обяви избрания съгласно параграф 33 метод за превръщане на положителната репутация и корекциите в справедливата стойност, възникващи при придобиването на чуждестранното предприятие.

46. Предприятието оповестява ефекта от промяната в обменните курсове, настъпила след датата на приключване на баланса, върху паричните позиции в чуждестранна валута или върху финансовите отчети на чуждестранна дейност, ако тази промяна е толкова значителна, че нейното неоповестяване би повлияло на способността на потребителите на финансовите отчети да направят правилни оценки и да вземат съответни решения (виж IAS 10, „Събития след датата на баланса“).

47. Желателно е също да се оповестява политиката на предприятието за управление на валутния риск.

⁽¹⁾ Виж също SIC 30: Отчетна валута — преобразуване от измерваща валута в представителна валута.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

IAS 22

48. *Когато за първи път едно предприятие прилага този стандарт, предприятието трябва задължително да определи отделно и да оповести кумулативното салдо към началото на периода на курсовите разлики, които са отложени и класифицирани като капитал в предходни периоди, освен в случаите, когато сумата не е надеждно определена.*

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

49. *Настоящият международен счетоводен стандарт влиза в сила за финансови отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 1995 г.*

**МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 22
(ПРЕРАБОТЕН 1998 г.)****Бизнес комбинации**

IAS 22, „Отчитане на бизнес комбинациите“, беше одобрен през ноември 1983 г.

През декември 1993 г. IAS 22 беше преработен като част от проекта за сравнимост и подобряване на финансови отчети. Същият стана IAS 22, „Бизнес комбинации“ (IAS 22 (преработен 1993 г.).

През октомври 1996 г. параграф 39, i) и параграф 69 от IAS 22 (т. е. параграф 39, i) и параграф 85 от настоящия стандарт) бяха преработени, за да бъдат в съответствие с IAS 12 (преработен 1996 г.), „Данъци върху дохода“. Тези промени влязоха в сила за финансовите отчети, обхващащи периоди, започващи на и след 1 януари 1998 г.

През юли 1998 г. някои параграфи от IAS 22 бяха преработени, за да бъдат в съответствие с IAS 36, „Обезценка на активи“, IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“, и IAS 38, „Нематериални активи“, като третирането на отрицателната репутация беше също преработено. Преработения стандарт (IAS 22 (преработен 1998 г.) влезе в сила за годишните финансови отчети, обхващащи периоди, започващи на и след 1 юли 1999 г.

През октомври 1998 г. персоналът на IASC (Комитет по международни счетоводни стандарти) публикува отделно „Основа за заключения за IAS 38“ Нематериални активи, „и IAS 22, (преработен 1998 г.)“. Частта от „Основа за заключения“, която се позовава на преработките, направени на IAS 22 през 1998 г., е включена в Допълнение А.

През 1999 г. параграф 97 беше изменен, за да замени препратките към IAS 10, „Непредвидими събития и събития, възникнали след датата на баланса“ с препратки към IAS 10 (преработен 1999 г.), „Събития след датата на баланса“. Освен това параграф 30 и параграф 31, буква в) бяха изменени, за да бъдат в съответствие с IAS 10 (преработен 1999 г.). Измененият текст влезе в сила за годишните финансови отчети, които обхващат периоди, започващи на и след 1 януари 2000 г.

Следните разяснения на SIC се отнасят до IAS 22:

- SIC-9: Бизнес комбинации — класификация като придобиване или като обединяване на интереси,
- SIC-22: Бизнес комбинации — последващи корекции на първоначално отчетените справедливи стойности и репутация,
- SIC-28: Бизнес комбинации — „дата на размяна“ и справедлива стойност на капиталовите инструменти.

IAS 22

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	
Обхват	1—7
Дефиниции	8
Същност на бизнес комбинацията	9—16
Придобиване	10—12
Обратно придобиване	12
Обединяване на интереси	13—16
Придобиване	17—76
Счетоводно отчитане на придобиванията	17—18
Дата на придобиване	19—20
Стойност на придобиването	21—25
Признаване на разграничими активи и пасиви	26—31
Разпределение на стойността на придобиване	32—35
Препоръчителен подход	32—33
Допустим алтернативен подход	34—35
Последователно закупуване на дялов капитал	36—38
Определяне на справедливите стойности на придобитите разграничими активи и пасиви	39—40
Положителна репутация, възникваща при придобиването	41—58
Признаване и оценяване	41—43
Амортизация	44—54
Възстановимост на балансовата сума — загуби от обезценка	55—58
Отрицателна репутация, възникваща при придобиването	59—64
Признаване и оценяване	59—63
Представяне	64
Коригиране на стойността на възмездяване при покупката в зависимост от бъдещи събития	65—67
Последващи промени в стойността на придобиване	68—70
Последващо разграничение или промени в стойността на разграничимите активи и пасиви	71—76
Обединяване на интересите	77—83

Счетоводно третиране на обединяването на интереси	77—83
Всички бизнес комбинации	84—85
Данъци върху дохода	84—85
Оповестяване	86—98
Преходни разпоредби	99—101
Дата на влизане в сила	102—103

Стандартите, които са с удебелен курсив, следва да се четат в контекста на изложения 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 предпише нормите за счетоводно третиране на бизнес комбинациите. Стандартът обхваща както придобиването на едно предприятие от друго, така и редките случаи на обединяване на интереси, когато придобиващият не може да бъде идентифициран. Счетоводното отчитане на придобиването включва определяне на стойността на придобиване, разпределение на стойността по разграничилите активи и пасиви на предприятието — обект на придобиване, и отчитане на произтичащата от него репутация или отрицателна репутация както в момента на придобиване, така и впоследствие. Други счетоводни аспекти са: определяне на размера на малцинственото участие, отразяване във финансовите отчети на придобивания, възникващи в течение на даден период от време, последващи изменения в стойността на придобиване или в идентифицирането на активи и пасиви, и фактите, които задължително се оповестяват.

ОБХВАТ

- 1. Настоящият стандарт следва да се прилага за счетоводното отчитане на бизнес комбинации.**
- Бизнес комбинацията може да бъде структурирана по различни начини, които се определят съобразно законовите, данъчните или други изисквания. Тя може да включва закупуването от дадено предприятие на капитала на друго предприятие или закупуването на нетните активи на стопанско предприятие. Може да се осъществи посредством емитиране на акции или чрез прехвърлянето на пари, парични еквиваленти или други активи. Операцията може да се осъществи между собствениците на комбиниращите се предприятия или между едно предприятие и собствениците на другото предприятие. Комбинацията може да включва създаването на ново предприятие, което да притежава контрола върху комбиниращите се предприятия, прехвърлянето на нетните активи на едно или повече от комбиниращите се предприятия на друго предприятие или прекратяването на едно или повече от комбиниращите се предприятия. Когато същността на операцията съответства на дефиницията за бизнес комбинация по настоящия стандарт, изискванията относно счетоводното отчитане и оповестяването, съдържащи се в този стандарт, са валидни без оглед на конкретната структура, възприета за дадената комбинация.
- Една бизнес комбинация може да бъде резултат от взаимоотношение между предприятие майка и дъщерно дружество, при което придобиващият е предприятието майка, а придобиваният е дъщерно дружество на придобиващия. При тези обстоятелства придобиващият прилага настоящия стандарт към консолидираните си финансови отчети. Той включва своето участие в придобитото предприятие в отделния си финансов отчет като инвестиция в дъщерно дружество (виж IAS 27, „Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия“).

IAS 22

4. Една бизнес комбинация може да включва по-скоро закупуването на нетните активи, включително репутация или отрицателна репутация на друго предприятие, отколкото закупуване на акциите на другото предприятие. Подобна бизнес комбинация не води до взаимоотношение между предприятие майка и дъщерно дружество. В такива случаи придобиваният прилага този стандарт при изготвянето на отделния си финансов отчет, а впоследствие и спрямо консолидирания си финансов отчет.
5. Бизнес комбинацията може да породи юридическо сливане. Макар изискванията спрямо юридическото сливане в различните държави да са различни, юридическото сливане обикновено представлява сливане на две дружества, при което или:
 - а) активите и пасивите на едно дружество се прехвърлят на друго дружество, а първото дружество се прекратява, или
 - б) активите и пасивите на двете дружества се прехвърлят на ново дружество, а двете първоначални дружества се прекратяват.

Множество сливания възникват като част от реструктурирането или реорганизацията на групата и не са обект на настоящия стандарт, тъй като представляват операции между предприятия под общ контрол. Но всяка бизнес комбинация, резултат от действия, при които две предприятия стават членове на една група, се третира като придобиване или като обединяване на интереси в консолидирания финансов отчети по изискванията на настоящия стандарт.

6. Настоящият стандарт не се занимава с отделния финансов отчет на предприятието майка, освен в случаите, описани в параграф 4. Отделните финансови отчети се изготвят, като се прилагат различните практики на отчетност, възприети в различните страни, с оглед на различните потребности.
7. Настоящият стандарт не се занимава със:
 - а) операции между предприятия под общ контрол и
 - б) участия в смесени предприятия (виж IAS 31, „Счетоводно отчетване на дялове в съвместни предприятия“) и финансови отчети на смесени предприятия.

ДЕФИНИЦИИ

8. **В стандарта се използват следните дефиниции с посочените значения:**

Бизнес комбинация е обединяването на отделни предприятия в една стопанска единица в резултат от обединяването на едно предприятие с друго или придобиването на контрол върху нетните активи и дейности на друго предприятие.

Придобиване е бизнес комбинация, при която едно от предприятията (придобиваният) придобива контрол върху нетните активи и дейности на друго предприятие (придобивания), в замяна на прехвърляне на активи, поемане на пасив или емитиране на акции.

Обединяване на интереси е бизнес комбинация, при която собствениците на комбиниращите се предприятия обединяват контрола си върху целостта или практическата цялост на своите нетни активи и дейности, за да постигнат постоянно взаимно споделяне на рисковете и ползите, свързани с комбинираното предприятие, така че никоя от страните не може да се идентифицира като придобиваща.

Контрол е властта да се управлява финансовата и оперативната политика на едно предприятие с оглед извличането на изгоди от дейността му.

Предприятие майка е предприятие, което има едно или повече дъщерни предприятия.

Дъщерно дружество е предприятие, което се контролира от друго предприятие (наричано предприятие майка).

Малцинствено участие е онази част от нетния резултат от дейността и от нетните активи на дъщерно дружество, която може да се припише на участия, които не са притежание — пряко или непряко, чрез дъщерно предприятие — на предприятието майка.

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

Парични активи са парите в наличност, както и активите, събиратели във фиксирана или определяема парична сума.

Дата на придобиване е датата, на която контролът върху нетните активи и дейности на придобивания се прехвърля в действителност на придобиващия.

СЪЩНОСТ НА БИЗНЕС КОМБИНАЦИЯТА

9. При счетоводно отчитане на бизнес комбинация придобиването се различава по същество от обединяването на интереси и съществува на сделката следва да се отрази във финансовите отчети ⁽¹⁾. Съответно за всеки от двата вида сделки се изисква различен счетоводен метод.

Придобиване

10. Практически при всички бизнес комбинации едно от комбиниращите се предприятия придобива контрол върху другото комбиниращо се предприятие, като по този начин прави възможно да бъде идентифициран придобиващ. Прието е да се смята, че контрол се придобива, когато едно от комбиниращите се предприятия придобие повече от половината от правата на глас на другото комбиниращо се предприятие, освен когато — в изключителни случаи — може ясно да се покаже, че такова притежание не представлява контрол. Дори когато едно от комбиниращите се предприятия не придобива повече от половината от правата на глас на другото комбиниращо се предприятие, пак може да се окаже възможно да се идентифицира придобиващ, когато в резултат на бизнес комбинация едно от комбиниращите се предприятия придобива:
- а) власт върху повече от половината от правата на глас на другото комбиниращо се предприятие на основание на договореност с други инвеститори;
 - б) власт да управлява финансовата и оперативна политика на другото предприятие по силата на устав или договор;
 - в) власт да назначава или освобождава мнозинството от членовете на съвета на директорите или еквивалентния му управителен орган, или
 - г) власт да упражнява мнозинството от правата на глас на събранията на съвета на директорите или еквивалентния му управителен орган на другото предприятие.
11. Въпреки че понякога е трудно да се идентифицира придобиващ, обикновено са налице признаци за съществуването на такъв. Например:
- а) справедливата стойност на едното предприятие е значително по-висока от тази на другото комбиниращо се предприятие; в такива случаи придобиващият е по-голямото предприятие;
 - б) бизнес комбинацията се осъществява посредством замяна на обикновени акции с право на глас срещу пари; в такива случаи придобиващият е предприятието, което предоставя парите, или
 - в) бизнес комбинацията довежда до положението, при което ръководството на едното предприятие може да доминира при подбора на ръководния екип на полученото в резултат на комбинацията предприятие. В такива случаи придобиващият е доминиращото предприятие.

Обратно придобиване

12. Понякога дадено предприятие придобива собственост върху акциите на друго предприятие, но като част от разменната сделка емитира достатъчно акции с право на глас като възмездно обезщетение, така че контролът върху комбинираното предприятие преминава у собствениците на предприятието, чиито акции са били придобити. Това положение се определя като обратно придобиване. Макар че юридически предприятието, емитиращо акциите, може да се счита за предприятие майка или продължавашо

⁽¹⁾ Виж също SIC-9: Бизнес комбинации — класификация като придобиване.

IAS 22

предприятие, предприятието, чиито акционери сега вече контролират комбинираното предприятие, е придобиващият, който се ползва от правата на глас или другите видове власт, посочени в параграф 10. Счита се, че емитиращото акциите предприятие е било придобито от другото предприятие; второто предприятие се счита за придобиващ и прилага метода на покупката спрямо активите и пасивите на емитиращото акциите предприятие.

Обединяване на интереси

13. В изключителни случаи може да се окаже невъзможно да се идентифицира придобиващ. Вместо да се появи доминираща страна собствениците на комбиниращите се предприятия се обединяват в една по същество равнопоставена уредба, като споделят контрола върху целостта или практическата цялост на своите нетни активи и дейности. Освен това ръководствата на комбиниращите се предприятия участват в ръководството на комбинираната единица. В резултат на това собствениците на комбиниращите се предприятия споделят взаимно рисковете и ползите от комбинираното предприятие. Такава бизнес комбинация се отчита счетоводно като обединяване на интереси.
14. Взаимното споделяне на рисковете и ползите обикновено е невъзможно без по същество равна размяна на обикновени акции с право на глас между комбиниращите се предприятия. Такава размяна осигурява запазването на относителните дялове в собствеността върху комбиниращите се предприятия, а впоследствие и на относителния риск и ползи в комбинираното предприятие, както и запазването на правата на взимане на решения на двете страни. В същото време обаче, за да бъде ефективна в това отношение практически равната размяна на дяловете, не може да има значително намаляване на правата, свързани с дяловете на едно от комбиниращите се предприятия; в противен случай се намалява влиянието на въпросната страна.
15. За да се постигне взаимно споделяне на рисковете и ползите от комбинираната единица:
 - a) основното мнозинство, ако не и всички обикновени акции с право на глас на комбиниращите се предприятия, се разменят или обединяват;
 - b) справедливата стойност на едното предприятие не се различава значително от тази на другото предприятие и
 - v) собствениците на всяко от предприятията след комбинирането запазват по същество същите права на глас и участие в комбинираното предприятие едно спрямо друго, каквито са имали преди комбинирането.
16. Взаимното споделяне на рисковете и ползите от комбинираната единица намалява, а вероятността да бъде идентифициран придобиващ нараства, когато:
 - a) относителното равенство на справедливите стойности на комбиниращите се предприятия се намали, а процентното съотношение на разменените обикновени акции с право на глас се увеличи;
 - b) финансовата уредба осигурява относително предимство на една група собственици спрямо останалите собственици. Такава финансова схема може да възникне или преди, или след осъществяването на стопанската комбинация, и
 - v) дялът на едната страна в капитала на комбинираната единица зависи от това как работи фирмата, която тя е контролирала по-рано, след осъществяването на бизнес комбинацията.

ПРИДОБИВАНЕ

Счетоводно отчитане на придобиванията

17. **Бизнес комбинация, която представлява придобиване, се отчита във финансовите отчети, като се прилага счетоводният метод на покупката, описан в съдържанието се в параграфи 19—76 изисквания.**
18. Прилагането на счетоводния метод на покупката води до осчетоводяване във финансовите отчети на придобиването на едно предприятие, сходно на покупката на други активи. Това е уместно, тъй като придобиването включва сделка, при която се прехвърлят активи, пораждат се пасиви или се емитира капитал в замяна на контрол върху нетните активи и дейности на друго предприятие. Методът на покупката използва за оценка на придобиването неговата стойност и разглежда разменната операция, която лежи в основата на придобиването, като средство да се определи размерът на тази стойност.

Дата на придобиване

IAS 22

19. **От датата на придобиването придобиващият следва:**

- a) *да включва в отчета за дохода резултата от дейността на придобития и*
- b) *да отчита в баланса разграничените активи и пасиви на придобития и всякаква репутация или отрицателна репутация, възникнала при придобиването.*

20. Датата на придобиването е датата, на която контролът върху нетните активи и дейности на придобивания се прехвърлят в действителност на придобиващия, и датата, от която започва прилагането на метода на покупката. Резултатите от дейността на дадена придобита фирма се включват във финансови отчети на придобиващия от датата на придобиването, която е датата, на която контролът върху придобивания на практика е прехвърлен на придобиващия. Същност датата на придобиването е датата, от която насетне придобиващият притежава властта да управлява финансовата и оперативна политика на дадено предприятие, така че да извлече изгоди от неговата дейност. Контролът не се счита за прехвърлен на придобиващия, докато не бъдат изпълнени всички условия, необходими за защитаването на интересите на участващите страни. Това обаче не изисква непременно сделката да бъде приключена или приведена в окончателен вид юридически, преди контролът на практика да премине у придобиващия. При преценката на това дали контролът на практика е преминал у придобиващия, е необходимо да се вземе предвид същността на придобиването.

Стойност на придобиването

21. **Придобиването следва да се отчита счетоводно на база на свързаните с него разходи, които представляват заплатената парична сума или сума на паричните еквиваленти, или справедливата стойност — към датата на размяната — на друг начин на възмездяване, предоставено от придобиващия в замяна на контрола върху нетните активи на другото предприятие, плюс всякакви други разходи, които могат пряко да се свържат с придобиването ⁽¹⁾.**

22. Когато придобиването е свързано с повече от една разменна операция, стойността на придобиване представлява агрегираната стойност на отделните операции. Когато сделката се осъществява поетапно, разликата между датата на придобиване и датата на разменната операция е от съществено значение. Докато счетоводното отчитане на придобиването започва от датата на придобиване, при него се използва информация за стойността на придобиване и неговата справедливата стойност, определена към датата на всяка разменна операция.

23. Заплатените парични активи и възникналите пасиви се измерват по тяхната справедлива стойност на датата на разменната операция. Когато уреждането на цената на покупката става с отложено плащане, стойността на придобиване представлява сегашната стойност на тази цена, като се отчитат вероятните премии или отстъпки, които биха могли да възникнат по окончателното уреждане на разплащането, а не номиналната стойност на задължението.

24. При определяне стойността на придобиване свободно продаваемите ценни книжа, емитирани от придобиващия, се оценяват по тяхната справедлива стойност, която е пазарната им цена към датата на разменната операция, при условие че няма необичайни движения на цените или стесненост на пазара, които да превръщат пазарната цена в ненадежден показател. Когато пазарната цена на една конкретна дата не е надежден показател, следва да се вземат предвид движенията на цените в течение на разумно дълъг период преди и след обявяването на условията на придобиването. Когато пазарът е ненадежден или липсва котировка, справедливата стойност на емитираните от придобиващия ценни книжа се определя ориентировъчно по пропорционалния им дял в справедливата стойност на предприятието на придобиващия или по пропорционалния им дял в справедливата стойност на придобиваното предприятие, като за база се взема по-ясно определената от двете. Цената, която се заплаща в

⁽¹⁾ Виж също SIC-28: Бизнес комбинации — дата на размяна и справедлива стойност на капиталовите инструменти.

IAS 22

брой на собствениците на придобивания като алтернатива на ценните книжа, също може да служи като показател за общата справедлива стойност, която се заплаща. При определянето на справедливата стойност на емитираните ценни книжа следва да се взимат предвид всички аспекти на придобиването, включително значими фактори, които оказват влияние върху преговорите, а като помощно средство могат да се използват и независими оценки.

25. Освен покупната цена при покупката за придобивания могат да възникнат и преки разходи, свързани с придобиването. Такива разходи биват разходите по регистрацията и емитирането на ценните книжа като акции и други книжа за собственост върху дяловия капитал, както и хонорари, изплатени на счетоводители, юристи, оценители и други консултанти за осъществяване на придобиването. Общадминистративните разходи, включително разходите за издръжка на отдел за придобивания, както и други разходи, които не могат да се припишат пряко към стойността на придобиването, не се включват в нея, а се осчетоводяват като разход според възникването им.

Признаване на разграничени активи и пасиви

26. **Придобитите разграничени активи и пасиви, признати в баланса според изискването на параграф 19, са само онези активи и пасиви на придобиваното предприятие, които съществуват към датата на придобиване, заедно с пасивите, признати в съответствие с параграф 31. Те трябва да се признават като такива отделно към датата на придобиването единствено ако:**

- a) *е вероятно, че произтичащите бъдещи икономически изгоди ще идват към придобиващия или че от него ще идват ресурси, насочени към създаването на икономически изгоди, и*
- b) *съществува надеждна мярка за тяхната себестойност или справедлива стойност.*

27. Активи и пасиви, които са признати по параграф 26, се наричат разграничени активи и пасиви. В размера, в който са закупени активи и пасиви, които не отговарят на тези критерии за признаване, възниква съответното влияние върху размера на положителната репутация или отрицателната репутация, възникваща вследствие на придобиването, тъй като положителната репутация или отрицателната репутация се определя като остатъчна стойност от стойността на придобиване след признаването на разграничените активи и пасиви.

28. Разграничените активи и пасиви, върху които придобиващият получава контрол, могат да включват активи и пасиви, които преди това не са били признати счетоводно във финансовите отчети на придобивания. Това може да се дължи на факта, че те не са отговаряли на изискванията за признаване преди придобиването. Това може да е ставало например в случая, когато дадено данъчно облекчение, произтичащо от данъчно признаване се загуби на придобивания, вече отговаря на изискванията за признаване като разграничим актив в резултат на факта, че придобиващият генерира достатъчно облагаем доход.

29. **С изключение на случаите в параграф 31, към датата на придобиване не могат да се признават задължения, породени от намеренията или действията на придобиващия. Не следва да се признават и задължения за бъдещи загуби или други очаквани разходи, произтичащи от придобиването, независимо дали те ще засегнат придобиващия или придобивания.**

30. Задълженията, посочени в параграф 29, не са задължения на придобивания към датата на придобиване. Следователно те не са от значение за определяне на стойността на придобиване. Въпреки това настоящият стандарт съдържа едно специфично изключение от този общ принцип. Това изключение е приложимо, в случай че придобиващият е разработил стратегия, свързана с дейността на придобивания, в резултат на която възниква някакво задължение като пряка и непосредствена последица от придобиването. Тъй като за придобиващия тази стратегия е неразделна част от общото планиране на придобиването, стандартът изисква едно предприятие да признава провизия за произтичащите разходи (виж параграф 31). За целите на настоящия стандарт придобитите разграничени активи и пасиви могат да включват провизиите, определени съгласно параграф 31. Параграф 31 съдържа стриктни изисквания, изработени с цел да гарантират, че стратегията е неразделна част от придобиването и че в рамките на кратък срок — по-ранното от три месеца от датата на придобиване или от датата на приемане на финансовия отчет — придобиващият е разработил стратегията си по начин, който изисква предприятието да впише реструктурираща провизия според IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“. Настоящият стандарт изисква също така предприятието да възстанови такава провизия, ако стратегията не бъде приложена по очаквания начин или в рамките на планирания период (виж параграф 75) и да разкрива информация за провизиите от този тип (виж параграф 92).

31. Придобиващият може да признае към датата на придобиване провизия, която не е била задължение на придобивания към тази дата, само и единствено ако придобиващият:
- a) към тази дата е разработил в основни линии план, предвиждащ прекратяване или свиване на дейността на придобивания, който включва:
 - i) изплащане на компенсации на работниците на придобивания поради тяхното освобождаване;
 - ii) затваряне на цели части от придобивания;
 - iii) снемане на производствени линии на придобивания или
 - iv) прекратяване на сключени от придобивания договори, станали неудобни за изпълнение поради факта, че преди или към датата на придобиване придобиващият е известил другата страна, че договорът ще бъде прекратен;
 - б) към тази дата е оповестил основните черти на своя план и с това е породил основателни очаквания, че ще го прилага, и
 - в) не по-късно от три месеца от датата на придобиване или датата на приемане на годишния финансов отчет (което настъпи по-рано) развие основните линии в подробен формален план, който най-малкото определя:
 - i) засегнатата дейност или част от дейност;
 - ii) засегнатите производствени единици;
 - iii) местоработата, длъжностите и приблизителния брой на служителите, които ще бъдат компенсирани поради прекратяване на трудовите ил договори;
 - iv) разходите, които смята да извърши, и
 - v) сроковете за приложение на плана.

Провизиите, предвидени в този параграф, включват само разходите по дейностите, изброени в буква а), i)–iv).

Разпределение на стойността на придобиване

Препоръчителен подход

32. Разграничените активи и пасиви, признати по параграф 26, трябва да се изчисляват на основата на съвкупността на:
- a) справедливата стойност на придобитите разграничени активи и пасиви към датата на разменната операция до размера на дела на придобиващия, получен в разменната операция, и
 - б) частта, съответстваща на малцинствените собственици в балансовите суми преди придобиването на разграничените активи и пасиви на дъщерното предприятие.

Всякаква побожителна репутация или отрицателна репутация следва да бъде осчетоводена съгласно настоящия стандарт.

33. Стойността на дадено придобиване се разпределя върху разграничените активи и пасиви, отразени счетоводно по параграф 26, като за база се взима тяхната справедлива стойност на датата на разменната операция, стойността на придобиване обаче се отнася само до частта на разграничените активи и пасиви, закупени от придобиващия. Ето защо, когато придобиващият закупи по-малко от целия дялов капитал на другото предприятие, оставащият малцинствен дял се посочва под частта на малцинствените собственици в балансовите суми на нетните разграничени активи на дъщерното предприятие от преди придобиването. Това е така, защото дялът на малцинствените собственици не е бил включен в разменната операция, с която се осъществява придобиването.

IAS 22

Допустим алтернативен подход

34. **Разграничилите активи и пасиви, признати съгласно параграф 26, следва да се оценяват по техните справедливи стойности към датата на придобиване. Всякаква положителна или отрицателна репутация подлежи на отчитане съгласно настоящия стандарт. Всякакъв малцинствен дял следва да се посочи с размера на частта на малцинствените собственици в справедливите стойности на разграничилите активи и пасиви, признати счетоводно по параграф 26.**
35. При прилагането на този подход нетните разграничими активи, върху които придобиващият е получил контрол, се представят по справедлива стойност, без разлика на това дали придобиващият е придобил целия или част от капитала на другото предприятие или е придобил директно активите. По тази причина всякакъв малцинствен дял се посочва в размера на частта на малцинствените собственици в справедливите стойности на нетните разграничими активи на дъщерното дружество.

Последователно закупуване на дялов капитал

36. Придобиването може да включва повече от една разменна операция, както например когато се осъществява поетапно посредством последователни покупки-продажби на фондовата борса. В такъв случай всяка значителна операция се третира отделно с цел определяне на справедливите стойности на разграничимите активи и пасиви, които са придобити, и за определяне на размера на репутацията или отрицателна репутация за дадената операция. Това води до постепенно сравняване стойността на отделните инвестиции с процентния дял на придобиващия в справедливите стойности на разграничимите активи и пасиви, придобивани при всеки значим етап.
37. Когато придобиването се постига посредством последователни покупки, справедливите стойности на разграничимите активи и пасиви могат значително да варират на датата на всяка разменна операция. Ако всички разграничими активи и пасиви, имащи връзка с дадено придобиване, се вписват като преизчислени в справедливи стойности в моментите на последователните покупки, всяка корекция, свързана с притежавания по-рано дял на придобиващия, представлява преценка и се отчита счетоводно като такава.
38. Преди да удовлетвори изискванията за третиране като придобиване, дадена сделка може да отговаря на критериите за инвестиция в асоциирано предприятие и да се отчита счетоводно, като се прилага методът на собствения капитал по IAS 28, „Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия“. Ако това е така, определянето на справедливите стойности на придобитите разграничими активи и пасиви и признаването на положителна репутация или отрицателна репутация става по съответните позиции от датата, от която се прилага методът на собствения капитал. Когато инвестицията преди това не е отговаряла на критериите за инвестиция в асоциирано предприятие, справедливите стойности на разграничимите активи и пасиви се определя към датата на всеки значим етап, а положителната репутация или отрицателната репутация се признава счетоводно от датата на придобиването.

Определяне на справедливите стойности на придобитите разграничими активи и пасиви

39. Общите насоки за определяне на справедливите стойности на придобитите разграничими активи и пасиви са следните:
- а) пазарно продаваеми ценни книжа — по текущата им пазарна цена;
 - б) непродаваеми пазарно ценни книжа — по ориентировъчните им стойности, при определянето на които са взети предвид такива показатели като съотношение цена/доход на една акция, доходоносност от дивиденди и очакван ръст на доходността на съпоставими ценни книжа на предприятията със сходни характеристики;
 - в) вземания — по сегашните стойности на сумите, които следва да се съберат, определени при текущите нива на лихвения процент, минус провизиите за несъбираемост и разходите по събирането на вземанията, ако последните са необходими; в същото време обаче не се изисква дисконтиране на краткосрочни вземания, когато разликата между номиналната сума на дадено вземане и дисконтирания размер не е от съществено значение;

- г) материални запаси:
- i) готова продукция и стоки — по продажни цени минус сумата на: а) разходите за реализация, и б) обичайната печалба в разумен размер за дейността по продажбите на придобиващия, основаваща се на печалбата от сходна готова продукция и стоки;
 - ii) незавършено производство — по продажни цени на готовата продукция минус сумата от: а) разходите за довършване; б) разходите за реализация, и в) обичайната печалба в разумен размер за дейността по завършването и продажбата, основаваща се на печалбата от сходна готова продукция, и
 - iv) суровини и материали — по текуща възстановителна стойност;
- д) земя и сгради — по тяхната пазарна стойност;
- е) заводи и оборудване — по пазарната стойност, обикновено определяна чрез оценка. Когато липсва достоверна информация за пазарната стойност поради специализирания характер на машините, съоръженията и оборудването, или защото те рядко се продават, освен като част от действащо предприятие, се оценяват по амортизирана възстановителна стойност;
- ж) нематериалните активи, както е определено в съответствие с IAS 38, „Нематериални активи“ — по справедлива стойност, определена:
- i) чрез информация от активния пазар в съответствие с изискванията на IAS 38 и
 - ii) ако не съществува активен пазар — на база на сумата, която предприятието би платило за актива при пряка сделка между информирани желаси страни, опиращи се на най-добрата налична информация (виж IAS 38 за по-точна инструкция за определяне на справедливата цена на нематериални активи, придобити чрез бизнес комбинация);
- з) нетни активи или задължения, свързани с планове за дефинирани доходи — по сегашната стойност на задълженията по дефинираните доходи, намалена със справедливата стойност на активите на плана. Един актив обаче се признава само в степента, в която е вероятно той да бъде на разположение на предприятието под формата на възстановяване от плана или намаляване на бъдещите вноски;
- и) данъчни активи и пасиви — по сумата на данъчното облекчение, произтичащо от данъчно признаващи се загуби или дължимите данъци по отношение на нетната печалба или загуба, оценена от гледна точка на комбинираното предприятие или групата, получени вследствие на придобиването; данъчният актив или пасив се определя, след като се отчете данъчното последствие на вписването на преизчислените в справедлива стойност разграничими активи и пасиви, и не се приспада; данъчните активи включват всички данъчни отлагателни облекчения за придобиващия, които не са могли да му бъдат признати преди бизнес комбинацията, но които вследствие на нея покриват критериите за признаване в IAS 12, „Данъци върху дохода“;
- й) задължения по сметки и полици, дългосрочен дълг, други пасиви, начисления и други дължими плащания — по сегашните стойности на платимите суми за посрещането на пасива, определени съгласно текущите лихвени проценти; при това обаче не се изисква дисконтиране на краткосрочните задължения, когато разликата между номиналната сума на задължението и дисконтирания е размер не е от съществено значение;
- к) обременяващи договори и други определяеми задължения на придобивания — по сегашните стойности на сумите, необходими за посрещане на задълженията, определени с отчитане на текущите лихвени проценти, и
- л) провизиите по параграф 31 за прекратяване или свиване на дейността на придобивания — на стойност, определена според IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“.

Някои от посочените насоки предполагат, че справедливите стойности ще се определят, като се използва дисконтиране. Когато насоките не споменават използването на дисконтиране, дисконтирането може да се прилага или да не се прилага при определяне на справедливите стойности на разграничилите активи и пасиви.

IAS 22

40. Ако справедливата стойност на нематериален актив не може да бъде установена на активен пазар (както изисква IAS 38, „Нематериални активи“), признатата стойност на този нематериален актив към датата на придобиване следва да бъде ограничена до сума, която не би създала или увеличила отрицателната репутация, произтичаща от придобиването (виж параграф 59).

Положителна репутация, възникваща при придобиването

Признаване и оценяване

41. **Всяко превъзхождение на стойността на придобиване над дела на придобиващия, изразен в справедливата стойност на придобитите разграничими активи и пасиви към датата на разменната операция, трябва да се определи като положителна репутация и да се признае счетоводно като актив.**
42. Положителната репутация, възникваща при придобиване, представлява плащане, извършено от придобиващия в очакване на бъдещи икономически изгоди. Бъдещите икономически изгоди могат да възникнат в резултат на синергизъм между придобитите разграничими активи или от активи, които поотделно не отговарят на изискванията за признаване в счетоводните отчети, но за които придобиващият е готов да заплати при придобиването.
43. **Положителната репутация се отчита по стойност, намалена с натрупаната амортизация и всякакви натрупани загуби от обезценката ѝ.**

Амортизация

44. **Положителната репутация се амортизира на систематична база по време на полезния си живот. Амортизационният период трябва да се определи на базата на приблизителна преценка за периода, през който бъдещите икономически изгоди се очаква да се реализират за предприятието. Възприема се презумпцията, че полезният живот на положителната репутация не следва да надхвърля двадесет години от датата на първоначалното ѝ признаване.**
45. **Използваният амортизационен метод следва да отразява начина, по който се очаква да се консумират бъдещите икономически изгоди. Следва да се приложи линейният метод, освен ако не съществуват основателни доказателства, че друг метод е по-подходящ при конкретните обстоятелства.**
46. **Амортизацията за всеки период следва да се признае за разход.**
47. С течение на времето положителната репутация намалява, което отразява намалението на способността е да предоставя ползи. В някои случаи може да изглежда, че стойността на положителната репутация не намалява с времето. Това е поради факта, че потенциалът за бъдещи изгоди, закупен първоначално, прогресивно се заменя от потенциала за икономически изгоди, породен от новонатрупана положителна репутация. С други думи, положителната репутация, която е била закупена, се заменя от вътрешно генерирана положителна репутация. IAS 38, „Нематериални активи“, забранява признаването на вътрешно генерираната положителна репутация като актив. Ето защо е уместно репутацията да се амортизира системно на базата на най-добрата преценка за полезния ѝ живот.
48. Много фактори трябва да се имат предвид при определяне на полезния живот на положителната репутация, като:
- характера и вероятния живот на придобитата дейност;
 - стабилността и вероятния живот на индустрията, към която се отнася положителната репутация;
 - съществуващата публична информация относно характеристиките на положителната репутация в подобни дейности и техния типичен жизнен цикъл;
 - влияние на моралното остаряване на изделията, промени в търсенето и други икономически фактори върху придобитата дейност;

- д) вероятния оставащ трудов стаж на ключови лица или групи заети лица, и дали придобитата дейност може да бъде управлявана ефективно от друг ръководен екип;
 - е) нивото на разходите по поддръжка или на финансирането, необходими за постигането на очакваните изгоди от придобитата дейност, и способността и намерението на компанията да постигне това ниво;
 - ж) очаквани действия на конкуренцията или потенциалната конкуренция, и
 - з) срока на контрол върху придобитата дейност и закони, нормативни или договорни условия, влияещи на полезния живот.
49. Тъй като положителната репутация представлява освен всичко друго и бъдещи икономически изгоди от синергизъм или от активи, които не могат да бъдат признати отделно, е трудно да се определи ориентировъчният ѝ полезен срок. Преценката за полезния живот става все по-ненадеждна с увеличаването на полезния живот. В този стандарт се изхожда от презумпцията, че продължителността на полезния живот на положителната репутация обикновено не надхвърля двадесет години от признаването ѝ.
50. В редки случаи може да има убедителни доказателства, че полезният живот на положителната репутация е повече от двадесет години. Трудно е да се приведат примери, но това може да се случи, когато положителната репутация е така ясно и тясно свързана с разграничим актив или група активи, че е съвсем разумно да се предположи, че тя ще носи полза на придобиващия през целия полезен живот на актива или групата активи. В тези случаи презумпцията, че полезният живот на положителната репутация не може да надхвърли двадесет години, се счита за оборена и предприятието:
- а) амортизира положителната репутация на база на обективната преценка на полезния ѝ живот;
 - б) най-малко веднъж годишно преизчислява възстановимата стойност на положителната репутация с оглед идентифициране на настъпили загуби от обезценка (виж параграф 56) и
 - в) оповестява причините, които оборват презумпцията, и факторите, играещи решаваща роля при определяне на полезния живот на положителната репутация (виж параграф 88, буква б).
51. Полезният живот на положителната репутация е винаги определяем. Несигурността оправдава предпазливост в оценката на полезния живот, но не оправдава определянето на нереалистично кратък срок.
52. Ако не никога, то съвсем рядко може да има убедителни доводи за прилагането на друг метод на амортизация, освен линейния, особено ако другият метод води до по-малка сума на натрупаната амортизация от линейния метод. Амортизационният метод се прилага последователно от период на период, освен ако не настъпят промени очакваната основа за реализация на икономически доходи от положителната репутация.
53. При осчетоводяване на придобиването могат да съществуват обстоятелства, при които положителната репутация при придобиването да не отразява бъдещите икономически изгоди, които се очаква да реализира придобиващият. Например след договарянето на възмездното обезщетение за покупката е възможно да възникне спад на очакваните бъдещи парични потоци, генерирани от придобитите нетни разграничими активи. В този случай положителната репутация се проверява за обезценка според IAS 36, „Обезценка на активи“, и се осчетоводяват настъпилите загуби от обезценката.
54. *Амортизационният период и амортизационният метод следва да бъдат преразглеждани в края на всяка финансова година. Ако очакваният полезен срок наположителната репутация се различава значително от първоначалните предположения, то амортизационният период следва да се измени съответно. Ако настъпят значителни промени в очакваната основа за реализация на икономическите доходи от положителната репутацията, то методът следва да се измени по такъв начин, че да отразява измененията в модела. Подобни изменения следва да се отчитат като промени в приблизителните счетоводни преценки в съответствие с IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“ — чрез преизчисляване на амортизационните начисления за текущите и бъдещите периоди.*

IAS 22

Възстановимост на балансовата сума — загуби от обезценка

55. За да установи дали положителната репутация е обезценена, предприятието прилага IAS 36, „Обезценка на активи“. IAS 36 обяснява как предприятието преразглежда балансовата сума на своите активи, как определя възстановимата стойност на даден актив и кога признава или възстановява загуба от обезценка.
56. **В допълнение на изискванията на IAS 36, „Обезценка на активи“, предприятието следва да изчислява към края на финансовата година възстановимата стойност на репутацията, подлежаща на амортизиране за период, по-дълъг от двадесет години, дори и ако няма освен специфицираните в параграф 58А белези за обезценка.**
57. Понякога е трудно да се установи дали положителната репутация е обезценена, особено когато има дълъг полезен срок. В резултат на това стандартът изисква минимум веднъж годишно да се изчислява остатъчната стойност на положителната репутация, когато нейният полезен срок надвишава двадесет години.
58. Изискването за извършване на годишна проверка на положителната репутация се прилага винаги когато текущата преценка за полезния живот на положителната репутация надхвърля 20 години от първоначалното ѝ въвеждане. Следователно ако първоначалните преценки са били за полезен срок, по-малък от двадесет години от първоначалното ѝ въвеждане, но впоследствие очакваният полезен срок бъде увеличен над 20 години от първоначалното въвеждане на репутацията, то предприятието извършва проверка за установяване на обезценка съгласно параграф 56 и прави оповестяване съгласно параграф 88, буква б).

Отрицателна репутация, възникваща при придобиването

Признаване и оценяване

59. **Всяко превишаване на дела на придобиващия в справедливата стойност на придобитите разграничени активи и пасиви над стойността на придобиване към датата на разменната операция трябва да се признае като отрицателна репутация.**
60. Съществуването на отрицателна репутация може да означава, че разграничени активи са били надценени и че разграничени пасиви са били пропуснати или подценени. За да се признае отрицателна репутация, е важно да се установи със сигурност, че не е налице горната хипотеза.
61. **Отрицателната репутация в размера, определен като очаквани бъдещи загуби и разходи, установени достатъчно надеждно в плана за придобиването на придобиващия, но които не представляват разграничени пасиви към датата на придобиване (виж параграф 26), следва да се отчете като приход в отчета за приходите и разходите в периода, в който се отчитат очакваните загуби и разходи. Ако тези разграничени бъдещи загуби и разходи не бъдат признати през периода, в който се очакват, за отрицателната репутация се прилага параграф 62, букви а) и б).**
62. **Когато отрицателната репутация не може да бъде определена като разграничени очаквани бъдещи загуби и разходи, установени надеждно към датата на придобиване, то тя следва да бъде отчетена като приход в отчета за приходите и разходите за дохода, както следва:**
- сумата на отрицателна репутация, която не надхвърля справедливите стойности на разграничените непарични активи, следва да бъде отчетена систематично като приход през периода на оставащия осреднен претеглен полезен срок на годност на разграничените придобити амортизируеми активи, и**
 - сумата на отрицателна репутация, надхвърляща справедливите стойности на разграничените непарични активи, следва да бъде отчетена като приход веднага.**
63. Отрицателната репутация в размера, в който не се определя като очаквани бъдещи загуби и разходи, установени надеждно в плана за придобиването на придобиващия, е увеличение, което следва да се отнесе като приход, когато се консумират бъдещите икономически изгоди от разграничените амортизиращи се активи. Ако активите са парични, увеличението се отразява като приход веднага.

Представяне

64. **Отрицателната репутация се представя като намаление на активите на отчитащото се предприятие в същия раздел на баланса, както и положителната репутация.**

Коригиране стойността на възмездяване при покупката в зависимост от бъдещи събития

65. **Когато договорът за придобиването предвижда коригиране на стойността на възмездяване в зависимост от едно или повече бъдещи събития, размерът на тази корекция трябва да се включи към стойността по придобиването към датата на придобиването, ако корекцията е вероятна и нейният размер може да се определи по надежден начин.**
66. Договорите за придобиването могат да допускат внасянето на корекции в стойността на възмездяване при покупката в светлината на едно или повече бъдещи събития. Корекциите могат да зависят от запазването или постигането на дадено ниво на приходи в бъдещи периоди или от запазването на борсовата цена на ценните книжа, емитирани като част от възмездното обезщетение по покупката.
67. При първоначалното осчетоводяване на придобиването обикновено е възможно да се прецени ориентировъчно размерът на евентуалната корекция на стойността на възмездяване при покупката, въпреки наличието на известна несигурност, без да се нарушава надеждността на информацията. Ако бъдещите събития не настъпят или ако сумата се нуждае от преразглеждане, стойността на придобиване се коригира със съответните последици за положителната или отрицателна репутация.

Последващи промени в стойността на придобиване

68. **Стойността на придобиване следва да се коригира, когато дадено условно събитие, касаещо размера на стойността на възмездяване при покупката, възникне след датата на придобиването, така че плащането на сумата е вероятно и може да се направи надеждна прогноза относно нейния размер.**
69. Условието на придобиването могат да предвиждат коригиране на стойността на възмездяване при покупката, ако резултатите от дейността на придобивания след придобиването надхвърлят или спаднат под дадено договорено равнище. Когато впоследствие корекцията стане вероятна и може да се направи надеждна прогноза относно размера ѝ, придобиващият третира допълнителното обезщетение като корекция на стойността на придобиването с произтичащия от нея ефект върху положителната или отрицателна репутация.
70. В някои случаи придобиващият може да е задължен да направи последващо плащане на продавача като компенсация за намаляването на размера на стойността на възмездяване при покупката. Такъв е случаят, когато придобиващият е гарантирал пазарната цена на ценните книжа или дълговите инструменти, емитирани като обезщетение, и трябва да емитира допълнителна емисия ценни книжа или дълг, за да възстанови първоначално определената стойност на придобиване. В подобни случаи не е налице увеличение на стойността по придобиването и следователно не се коригира положителна или отрицателна репутация. Вместо това увеличението на емитираните ценни книжа или дълг представлява намаление на премията или увеличение на отстъпката по първата емисия.

Последващо разграничение или промени в стойността на разграничените активи и пасиви ⁽¹⁾

71. **Разграничените активи и пасиви, които са придобити, но не отговарят на критериите по параграф 26 за отделно признаване във финансовите отчети, когато придобиването се осчетоводява първоначално, трябва да бъдат признати по-късно като и когато вече отговарят на тези критерии. Балансовите суми на придобитите разграничени активи и пасиви трябва да се коригират, когато след придобиването се появят допълнителни доказателства, които да положат при ориентировъчното определяне на сумите, на които са оценени тези разграничени активи и пасиви при първоначалното осчетоводяване на придобиването. Размерът на положителната или отрицателна репутация трябва също да се коригира, когато това е необходимо, ако:**
- а) **корекцията не увеличава балансовата сума на репутацията над нейната възстановителна стойност, както е според IAS 36, „Обезценка на активи“, и**

⁽¹⁾ Виж също SIC-22: Бизнес комбинации — последващи корекции на първоначално отчетените справедливи стойности и положителна репутация.

IAS 22

- б) *корекцията е извършена към края на първия годишен отчетен период, започващ от придобиването (с изключение на признаването на разграничил пасив според параграф 31, за който се прилага времевата рамка на параграф 31, буква в);*

в останалите случаи корекциите на разграничилите активи и пасиви следва да се признаят като приход или разход.

72. Разграничимите активи и пасиви на придобития могат да не са били признати по време на придобиването, защото не са отговаряли на критериите за такова признаване или защото придобиващият не знаел за тяхното съществуване. Също така справедливите стойности, присвоени на датата на придобиване на разграничимите активи и пасиви, които се придобиват, могат да се нуждаят от коригиране при появата на нови доказателства, които да помогнат при преценяването на стойността на разграничимия актив или пасив към датата на придобиване. Когато разграничимите активи и пасиви се признават или балансните суми се коригират сред края на първия годишен отчетен период (с изключение на междинните периоди), започнал след придобиването, счетоводно се отчита приход или разход, вместо да се коригира положителната или отрицателна репутация. Това ограничение във времето, макар и с определена продължителност, предотвратява възможността от безконечно преоценяване и коригиране на положителната или отрицателна репутация.
73. Съгласно параграф 71 балансната сума на положителната или отрицателна репутация се коригира, ако например през първата отчетна година от придобиването настъпи обезценка на придобит разграничим актив и увреждането не се дължи на специфични събития или изменения в обстоятелствата, настъпили след датата на придобиването.
74. Когато в даден момент след придобиването, но преди края на първия годишен отчетен период, започнал след придобиването, придобиващият разбере за съществуването на пасив, който не е съществувал на датата на придобиването, или на загуба от обезценка, която не се дължи на специфични събития или изменения в обстоятелствата, настъпили след датата на придобиване, положителната репутация не се увеличава над нейната възстановима стойност, определена според IAS 36.
75. **Ако бъдат признати провизии за прекратяване или намаляване на дейността на придобития в съответствие с параграф 31, то тези провизии могат да бъдат сторнирани само ако:**
- а) *притокът на икономически изгоди вече не е вероятен или*
 - б) *детайлизиращият формален план не се прилага:*
 - i) *по предвидения в сатия него начин или*
 - ii) *в рамките на предвидения в него график.*

Това сторниране следва да бъде отразено като корекция на положителната или отрицателната репутация (и на малцинствените участия, ако е подходящо), така че да не се налага признаването на приход или разход. Коригираната стойност на положителната репутация следва да се амортизира пропорционално на оставащия ѝ полезен срок. Коригираната стойност на отрицателната репутация се третира според параграф 62, букви а) и б).

76. По отношение на разпоредбите на параграф 31 обикновено не се налагат последващи корекции, тъй като от детайлизиращия план се очаква да е определил разходите, които ще се осъществяват. Ако разходите не са осъществени в очакваните периоди или вече не може да се очаква, че ще бъдат осъществени, то провизиите следва да се коригират със съответната сума на репутацията или отрицателната репутация (или ако е подходящо — на малцинственото участие). Ако впоследствие възникне задължение, което следва да бъде признато според IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“, предприятието следва да отчете съответен разход.

ОБЕДИНЯВАНЕ НА ИНТЕРЕСИТЕ

Счетоводно третиране на обединяването на интереси

77. **Обединяването на интересите трябва да се отчита счетоводно, като се прилага методът на сливане на интереси, установени в параграфи 78, 79 и 82.**

78. **При прилагането на метода на сливане на интереси позициите във финансовите отчети на обединяващите се предприятия за периода, през който възниква комбинацията, както и за всички представени сравнителни периоди, трябва да бъдат включени във финансови отчети на обединените предприятия, така както ако са били обединени от началото на най-ранния от представените периоди. Финансовите отчети на едно предприятие не бива да включват обединяване на интереси, в което предприятието е страна, ако датата на обединяване на участията е по-късна от датата на най-скорошния баланс, включен във финансовите отчети.**
79. **Всяка разлика между сумата, вписана като емитираща акционерен капитал, плюс допълнителната покупна цена, ако има такава, под формата на пари или други активи, и сумата, вписана за придобития акционерен капитал, трябва да се коригира спрямо капитала.**
80. Същността на обединяване на интереси е, че не е настъпило придобиване и че е налице продължаване на взаимното споделяне на рисковете и изгодите, които са съществували преди стопанската комбинация. Използването на метода на обединяване на интереси отразява това, като обединените предприятия изготвят финансовите си отчети така, сякаш отделните образувания продължават да действат както преди, макар и вече като съвместна собственост и под съвместно управление. Ето защо при събиране на отделните финансови отчети се нанасят само минимални промени.
81. Тъй като обединяването на интереси води до една-единствена обединена стопанска единица, тази единица възприема унифициран набор от правила в счетоводната си политика. По тази причина обединената единица отразява счетоводно активите, пасивите и капитала на обединените предприятия по съществуващите балансовите суми, коригирани само в резултат на прилагането на счетоводната политика на обединяващите се предприятия и като прилага тази политика спрямо всички отразявани периоди. Не се отчита никаква нова положителна или отрицателна репутация. По същия начин последствията от всички операции между обединяващите се предприятия, без разлика дали са настъпили преди или след обединяването на интереси, се елиминират при изготвянето на финансови отчети на обединяваната единица.
82. **Разходите, възникнали във връзка с обединяване на интересите трябва да се признават като разходи за периода, през който са възникнали.**
83. Разходите, възникнали във връзка с обединяване на интересите, могат да бъдат регистрационни такси, разходи за предоставяне на информация на акционерите, хонорари за посредници за намиране на партньор или за консултанти, както и заплати и други разходи, свързани с ползването на услуги на собствени служители във връзка с осъществяването на стопанската комбинация. Те включват също така евентуалните разходи или загуби, възникнали при обединението на дейността на стопанските единици, които преди това са били самостоятелни.

ВСИЧКИ БИЗНЕС КОМБИНАЦИИ

Данъци върху дохода

84. В някои страни счетоводното третиране на бизнес комбинациите може да се различава от това, което се прилага по силата на съответните данъчни закони. Всички възникнали данъчни активи и пасиви се отчитат според IAS 12, „Данъци върху дохода“.
85. Потенциалното данъчно облекчение за пренасяне на данъчни загуби в следващи години или за друг данъчен актив, които не са били признати като разграничим актив от придобиващия към датата на придобиване, може да се установи по-късно. Когато това стане, придобиващият признава облекчението като приход според IAS 12, „Данъци върху дохода“. Освен това придобиващият:
- коригира брутната преносна стойност на положителната репутация и съответната натрупана амортизация до сумите, които биха били записани, ако данъчните активи бяха признати като разграничими активи към датата на бизнес комбинацията, и
 - отразява във финансовите отчети като разход онази част от неамортизирания остатък от положителната репутация, възникнала при придобиването, която може да се припише на тези данъчни облекчения.

Въпреки това, тази процедура на създава отрицателна репутация, нито увеличава стойността на отрицателната репутация.

IAS 22

ОПОВЕСТЯВАНЕ

86. За всички бизнес комбинации във финансовите отчети за периода, през който се е осъществила комбинацията, задължително се оповестяват:
- названията и описание на обединяващите се предприятия;
 - счетоводният метод, с който е отчетена комбинацията;
 - датата на влизане в сила на комбинацията от счетоводна гледна точка, и
 - всякакви дейности, резултат от бизнес комбинация, от които предприятието е решило да се освободи.
87. За бизнес комбинация, която представлява придобиване, във финансови отчети за периода, през който се е осъществило придобиването, задължително се оповестяват още:
- процентът на придобитите акции с право на глас, и
 - стойността по придобиването и описание на покупната цена, която е заплатена или извънредно платена при настъпване на бъдещи събития.
88. Относно положителната репутацията финансовите отчети следва да включват информация за:
- възприетия срок/срокове на амортизация
 - ако е приет срок на амортизация на положителната репутация, надхвърлящ двадесет години, причините, поради които резултатът за двадесетгодишен срок е оборена; при описването на причините предприятието следва да опише факторите, изиграли решаваща роля за определянето на полезния живот на положителната репутация;
 - ако репутацията не се амортизира по линейния метод, използвания метод и причината за възприемането на метод, различен от линейния;
 - позициите в отчета за дохода, където е отнесена амортизацията на положителната репутацията, и
 - изравняване на сумата на балансовата сума на репутацията в началото и в края на отчетния период, което да показва:
 - брутната сума и натрупаната амортизация (сумарно с натрупаните загуби от обезценка) в началото на периода;
 - всякаква допълнителна положителна репутация, призната през периода;
 - всякакви корекции, произтичащи от последващо установяване или промени в стойността на разграничени активи и пасиви;
 - всяка положителна репутация, отписана през съответния период в резултат на освобождаване от цялата или част от дейността, за която тя се отнася;
 - отчетената амортизация за периода;
 - загуби от обезценка (ако има такива) според IAS 36;
 - възстановени загуби от обезценка (ако има такива) според IAS 36;
 - други изменения в преносната стойност и
 - брутната сума и натрупаната амортизация (сумарно с натрупаните загуби от обезценка) в края на периода.

Не се изисква сравнителна информация.

89. Когато предприятието описва факторите, изиграли решаваща роля при определянето на полезния живот на репутацията над 20 години, то следва да има предвид списъка на факторите в параграф 48.
90. Предприятието дава информация за обезценката на положителната репутация в съответствие с IAS 36 в допълнение на информацията, изисквана от параграф 88, буква д), vi) и vii).
91. *За отрицателната репутация в счетоводните отчети следва да се оповести:*
- a) *доколкото отрицателната репутация е третирана съгласно параграф 61 — описание, сумата и срока на очакваните бъдещи загуби и разходи;*
 - b) *периодът, през който отрицателната репутация ще се отчита като приход;*
 - в) *позицията в отчета за дохода, в която отрицателната репутация е отразена като приход, и*
 - г) *сравняване на балансовата сума на отрицателната репутация в началото и края на периода, отразяващо:*
 - i) *брутната стойност на отрицателната репутация и сумарната стойност на отрицателната репутация, призната вече като приход, в началото на периода;*
 - ii) *допълнителна отрицателна репутация, отчетена през периода;*
 - iii) *корекции, породени от последващо разграничаване или промяна в стойността на разграничилите активи и пасиви;*
 - iv) *отрицателната репутация, отписана поради прекратяване на цялата или част от дейността, за която тя се отнася;*
 - v) *отрицателната репутация, призната като приход, отчитайки разделно частта от отрицателна репутация, призната като приход според параграф 61;*
 - vi) *други промени в преносната стойност;*
 - vii) *брутната стойност на отрицателната репутация и сумарната стойност на отрицателната репутация, призната като приход, в края на периода.*

Не се изисква сравнителна информация.

92. *Изискванията за оповестяване на информация, съдържащи се в IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“, се прилагат спрямо разпоредби по параграф 31 за прекратяване или намаляване на дейността на придобитото предприятие. Тези провизии следва да се третират като отделен клас провизии за целите на оповестяването съгласно IAS 37. В допълнение на това агрегираната преносна балансова сума на тези провизии следва да бъде оповестена за всяка отделна бизнес комбинация.*
93. *В случай на придобиване, ако справедливите стойности на разграничилите активи и пасиви или разперът на плащането могат да се определят само на базата на предварително поставени условия в края на периода, в който е станало придобиването, това трябва да бъде оповестено и да се изложат причините. Когато настъпят последващи корекции на такива справедливи стойности, свързани с изпълнението на условия, корекциите задължително се оповестяват и обясняват във финансовите отчети за съответния период.*
94. *При бизнес комбинация, представляваща обединяване на интереси, във финансовите отчети за периода, през който се е осъществило обединяването на интересите, задължително се оповестяват още:*
- a) *описание и брой на емитираните акции, заедно с процента от акциите с право на глас на всяко от предприятията, които са били разменени за осъществяване на обединяването на интересите;*
 - b) *разперът на активите и пасивите, принесен от всяко предприятие, и*
 - в) *приходите от продажби, други приходи от дейността, извънредни приходи и чистата печалба или загуба за всяко от предприятията преди датата на комбинацията, които са включени в чистата печалба или загуба, посочена във финансови отчети на обединеното предприятие.*

IAS 22

95. Общите оповестявания, които подлежат на оповестяване в консолидираните финансови отчети, са определени в IAS 27, „Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия“.
96. **При бизнескомбинации, осъществени след датата на приключване на баланса, информацията, изискваща се по силата на параграфи 86—94, се оповестява задължително. Ако е непрактично да се оповестява някаква част от тази информация, този факт трябва да се оповести.**
97. Бизнес комбинации, които са били осъществени след датата на приключване на баланса и преди датата, на която финансовите отчети на едно от обединяваните се предприятия се одобрява за публикуване, се оповестяват, ако те са от такова значение, че неоповестяването им би повлияло на способността на потребителите на финансовите отчети да направят правилна оценка и вземат решения (виж IAS 10, „Събития след датата на баланса“).
98. При дадени обстоятелства ефектът от комбинацията може да позволи изготвянето на финансовите отчети на обединеното предприятие в съответствие с предположението за действащо предприятие. Това обаче може да не е възможно за едното или за двете комбинирани предприятия. Това може да възникне, когато например дадено предприятие, изпитващо затруднения с паричните си потоци, се обедини с предприятие, което има достъп до парични средства, които могат да се използват в нуждаещото се от пари предприятие. В такъв случай е уместно да се оповести тази информация във финансовите отчети на предприятието, изпитващо затруднения с паричните потоци.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

99. **Към датата на влизане на настоящия стандарт в сила (или към датата на прилагането му, ако е по-рано) той следва да бъде приложен в съответствие с таблицата по-долу. Във всички случаи, различни от изложените в таблицата, настоящият стандарт следва да се прилага ретроспективно, освен ако това е непрактично да се направи.**
100. **Ефектът от прилагането на стандарта от датата на влизането му в сила следва да се разглежда във връзка с IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“, т.е. като корекция или в началното салдо на неразпределената печалба за най-ранния представен период (IAS 8, „Препоръчителен подход“), или в нетните печалби или загуби за текущия период (IAS 8, „Допустим алтернативен подход“).**
101. **Когато преходните разпоредби на настоящия стандарт допускат алтернативи, предприятието следва да посочи в първите годишни отчети, изготвени в съответствие с настоящия стандарт, кои преходни разпоредби е приложило.**

Преходни разпоредби — Преизчисление на положителната и отрицателната репутация

Обстоятелства

Изисквания

1. Бизнес комбинация, която представлява придобиване, възникнало в годишен финансов отчет, отнасящ се за периоди, започващи преди 1 януари 1995 г.
- а) Положителната репутация (отрицателната репутация) отписана срещу намаление или увеличение на резервите.
- Преизчислението на положителната репутация (отрицателната репутация) се насърчава, но не се изисква. Ако положителната или отрицателната репутация бъде преизчислена:
- преизчислете положителната репутация (отрицателната репутация) за всички придобивания преди 1 януари 1995 г.;
 - определете сумата, приписана на положителната репутация (отрицателната репутация) в съответствие с параграф 41 (59), и отчетете положителната репутация (отрицателната репутация) по съответния начин, и
 - в съответствие с параграфи 44—54 (61—63) определете натрупаната амортизация за положителната репутация (натрупаната стойност на отрицателната репутация, призната за приход) от датата на придобиване и я отчетете по съответния начин;

- б) Положителна репутация (отрицателна репутация) е призната първоначално като актив (приходи за бъдещи периоди), но не със сумата, по която би била определена според параграф 41 (59) от настоящия стандарт.
- Преоценката на положителната репутация (отрицателната репутация) се насърчава, но не се изисква. Ако положителната репутация (отрицателната репутация) бъде подложена на преизчисление, приложете изискванията на 1, буква а) по-горе.
- Ако положителната репутация (отрицателната репутация) не се преизчислява, тя се счита за правилно определена от датата на придобиване.
- За амортизацията на положителната репутация (признаването на отрицателната репутация за приход) виж обстоятелства 3 или 4 по-долу.
2. Бизнес комбинация, която представлява придобиване, възникнало в годишен финансов отчет, отнасящ се за периоди, започващи на или след 1 януари 1995 г., но преди настоящия стандарт да е влязъл в сила (или преди датата на прилагането на настоящия стандарт, ако е по ранна).
- а) Към датата на придобиване разходите за придобиването надхвърлят дела на придобиващия в справедливата стойност на разграничимите активи и пасиви.
- Ако репутацията е призната за актив и приписаната му стойност към датата на придобиването е определена в съответствие с параграф 41 от настоящия стандарт, виж преходните разпоредби за амортизиране съгласно обстоятелства 3 и 4 по-долу.
- В останалите случаи:
- определете стойността, която би била приписана на положителната репутация към датата на придобиването при прилагане на параграф 41 от настоящия стандарт, и съответно осчетоводете репутацията;
 - определете съответната натрупана амортизация, както би било според IAS 22 (преработен 1993 г.), и я осчетоводете съответно (приложим е 20-годишният лимит според IAS 22 (преработен 1993 г.), и
 - амортизирайте евентуалния остатък балансова сума на репутацията спрямо полезния живот, определен по настоящия стандарт (по процедурата на обстоятелство 4 по-долу).
- б) Към датата на придобиване:
- разходите за придобиването са били по-малки от дела на придобиващия в справедливата стойност на разграничимите активи и пасиви, и
 - справедливата стойност на придобитите разграничими непарични активи е намалена за премахване на превишението (препоръчителен подход по IAS 22 (преработен 1993 г.).
- Преоценката на отрицателната репутация се насърчава, но не се изисква. Ако отрицателната репутация се преоценява:
- преоценете отрицателната репутация за всички придобивания след 1 януари 1995 г.;
 - определете стойността, която би била приписана на отрицателната репутация към датата на придобиването при прилагането на параграф 59 от настоящия стандарт, и признайте отрицателната репутация съответно;
 - определете съответстващата натрупана стойност на отрицателната репутация, която би била призната за приход според IAS 22 (преработен 1993 г.), и осчетоводете съответно, и
 - признайте евентуалната останала балансова сума на отрицателната репутация като приход през остатъчния среднопредетелен полезен срок на годност на придобитите разграничими амортизируеми непарични активи (третиране при обстоятелство 4 по-долу).

IAS 22

	<p>Ако отрицателната репутация не се преоценява, стойността на отрицателната репутация (ако има такава) към датата на придобиване се счита за правилно определена. За признаването на отрицателната репутация като приход виж обстоятелства 3 или 4 по-долу.</p>
<p>в) Към датата на придобиване:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) разходите за придобиване са били по-малки на придобиващия в справедливата стойност на разграничимите активи и пасиви, и ii) справедливата стойност на придобитите разграничими непарични активи не е намалена до премахване на излишъка (допустим алтернативен подход по IAS 22 (преработен 1993 г.). 	<p>Ако отрицателната репутация е призната и приписаната ѝ стойност към датата на придобиването е определена в от дела съответствие с параграф 59 от настоящия стандарт, виж преходните разпоредби за признаване на отрицателна репутация като приход при обстоятелства 3 или 4 по-долу. В останалите случаи:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) определете стойността, която би била приписана на отрицателната репутация към датата на придобиването при прилагането на параграф 59, и осчетоводете съответно; ii) определете съответстващата натрупана стойност на отрицателната репутация, която би била призната за приход според IAS 22 (преработен 1993 г.), и осчетоводете съответно, и iii) признайте евентуалната останала балансова сума на отрицателната репутация като приход през остатъчния среднопретеглен полезен срок на придобитите разграничими амортизируеми непарични активи (по процедурата при обстоятелство 4 по-долу).
<p>3. Положителната репутация е призната като актив, но не е била амортизирана или амортизационната сума е била нулева.</p> <p>Отрицателната репутация първоначално е призната като отделна позиция в баланса, но не е призната за приход или сумата, която е следвало да бъде призната за приход, е с нулева стойност.</p>	<p>Преизчислете балансова сума на положителната репутация (отрицателната репутация), все едно че амортизацията на положителната репутация (стойността на отрицателната репутация, призната като приход) е била винаги определяна според настоящия стандарт (виж параграфи 44—54 (61—63)).</p>
<p>4. Положителната репутация (отрицателната репутация) вече е била амортизирана (призната за приход) в предишни периоди.</p>	<p>Не преизчислявайте балансова сума на репутацията (отрицателната репутация) за каквато и да е било разлика между натрупаната амортизация за предишни периоди (натрупаната стойност на признатата за приход отрицателна репутация) в предишни периоди и калкулираната според настоящия стандарт, а:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) амортизирайте останалата балансова стойност на положителната репутация през остатъчния полезен срок, определен според настоящия стандарт (виж параграфи 44—54), и ii) признайте евентуалната балансова стойност на отрицателната репутация като приход през остатъчния среднопретеглен полезен срок на придобитите разграничими амортизируеми непарични активи (виж параграф 62, буква а). <p>(т.е. всяка промяна се третира по същия начин, както промяна в приблизителните счетоводни преценки според IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“).</p>

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

IAS 23

102. *Настоящият IAS влиза в сила за годишните финансови отчети, обхващащи периоди, започващи на или след 1 юли 1999 г. По-ранното прилагане се насърчава. Ако предприятието приложи стандарта за периоди, започващи преди 1 юли 1999 г., то предприятието следва:*
- a) *да оповести този факт и*
 - b) *да прилага също така IAS 36, „Обезценка на активи“, IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“, и IAS 38, „Нематериални активи“.*
103. Настоящият стандарт отменя IAS 22, „Бизнес комбинации“, одобрен през 1993 г.

**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

IAS 23

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).

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.**
- Настоящият стандарт замества IAS 23, „Капитализация на разходите по заеми“, одобрен през 1983 г.
- 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.

- Разходите по заеми могат да включват:
 - лихви по банкови овърдрафти и по краткосрочни и дългосрочни заеми;
 - амортизация на дисконти или премии във връзка със заеми;
 - амортизация на допълнителни разходи, извършени във връзка с уреждането на заеми;
 - финансови разходи по отношение на финансов лизинг, признат в съответствие с IAS 17, „Лизинг“, и
 - курсови разлики, произтичащи от валутни заеми, в степента, в която се разглеждат като корекция на разходите за лихви.
- 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

IAS 23

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 степенята, 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 ⁽¹⁾.**
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 икономики с висока инфлация, и от колебания на валутните курсове. В резултат на това е трудно да се определи сумата на разходите по заеми, които пряко могат да се припишат на придобиването на един отговарящ на условията актив, и е необходимо да се извърши преценка.
15. **В степенята, 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 времевното инвестиране на тези заеми.**

⁽¹⁾ Виж също SIC-2: Последователност — Капитализация на разходи по заеми.

IAS 23

16. Финансовите договорености за един отговарящ на условията актив могат да имат като резултат предприятие, получаващо заемни средства и поемашо 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 заети 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 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;**
 - b) **се извършват разходите по заемите и**
 - v) **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 подобренето. 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 подобрение.**
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 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.**

**МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 24
(ПРЕРАБОТЕН 1994 г.)**

Оповестяване на свързани лица

Този преформатиран международен счетоводен стандарт замества стандарта, първоначално одобрен от съвета през март 1984 г. Той е представен в преработената форма, приета 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—4
Дефиниции	5—6
Въпросът за свързаните лица	7—17
Оповестяване	18—25
Дата на влизане в сила	26

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).

ОБХВАТ

1. ***Настоящият стандарт следва да се прилага при третиране на свързани лица и на сделките между отчитащото се предприятие и свързаните с него лица. Изискванията на стандарта се прилагат към счетоводните отчети на всяко отчитащо се предприятие.***
2. ***Настоящият стандарт се прилага само за онези взаимоотношения между свързаните лица, които са описани в параграф 3, като се имат предвид уточненията, направени в параграф 6.***
3. Настоящият стандарт се прилага само за онези взаимоотношения между свързаните лица, които са описани в букви а) — д):
 - а) предприятия, които пряко или косвено контролират или са контролирани от или са под общ контрол с отчитащото се предприятие (това включва холдинговите компании, дъщерните дружества и съдъщерните предприятия);
 - б) асоциирани предприятия (виж IAS 28, „Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия“);
 - в) отделни личности, притежаващи пряко или косвено дял от правата на глас в отчитащото се предприятие, който им позволява да упражняват значително влияние върху предприятието ⁽¹⁾, и близки роднини на такова лице;
 - г) ключов управленски персонал, т.е. онези лица, които имат пълномощия и носят отговорност за планирането, направляването и контролирането на дейността на отчитащото се предприятие, в това число директори и висши служители на фирмите и близки техни роднини, и

⁽¹⁾ Близките членове на семейството на отделна личност са тези, от които може да се очаква да окаже влияние или да бъде повлияно от тази личност в сделките си с предприятието.

- д) предприятия, в които значителна част от правата на глас са собственост, пряко или косвено, на някое от лицата, описани във в) или г), или такова лице е в състояние да упражни значително влияние върху предприятието; тук се включват предприятията, собственост на директорите или основните акционери на отчитащото се предприятие, както и предприятията, в които длъжностно лице на ключов управленски пост заема висока длъжност и в ръководството на отчитащото се предприятие.

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.

4. **Не се изисква оповестяване на сделките при:**

- а) **консолидираните счетоводни отчети — по отношение на сделки, извършени вътре в групировката;**
- б) **счетоводните отчети на предприятието майка, когато се предоставят или публикуват заедно с консолидираните финансови отчети;**
- в) **счетоводните отчети на изцяло притежавано дъщерно предприятие, ако неговото предприятие майка е регистрирано в същата държава и представя своите финансови отчети в същата страна;**
- г) **счетоводните отчети на контролирани от държавата предприятия — на сделки с други контролирани от държавата предприятия.**

ДЕФИНИЦИИ

5. **В настоящия стандарт се използват следните дефиниции с посочените значения:**

Свързано лице — лицата се считат за свързани, когато едното е в състояние да контролира другото или да упражнява върху него значително влияние при вземането на финансови решения и решенията относно текущата дейност.

Сделка между свързани лица — прехвърляне на ресурси или задължения между свързани лица, без разлика на това дали се прилага някаква цена.

Контрол — собственост, пряка или косвена (чрез дъщерни дружества), върху повече от половината от правата на глас в едно предприятие или върху значителен дял от правата на глас и правомощията да се направлява, по силата на устав или договор, финансовата политика или политиката на дейността, осъществявана от ръководството на предприятието.

Значително влияние (по списъла на настоящия стандарт) — участие в решенията, свързани с финансовата политика и политиката на дейността на дадено предприятие, но не и контрол върху тази политика. Значителното влияние може да се упражнява по няколко начина, например чрез представителство в съвета на директорите, но също така и чрез участие например в процеса на определяне на политиката, значително вътрешнофирмени операции, размяна на управленски персонал или чрез зависимост от техническа информация. Значително влияние може да се постигне по силата на дялово участие, устав или договор. В случай на притежание на дялов капитал значителното влияние се подразбира по силата на дефиницията, дадена в IAS 28, „Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия“.

6. **В контекста на настоящия стандарт за обвързани лица не се считат следните:**

- а) две дружества само защото имат общ директор, въпреки изискванията на параграф 3, букви г) и д) (но същевременно трябва да се предвиди възможността и прецени вероятността, че директорът би бил в състояние да влияе на политиката и на двете фирми в техните взаимоотношения);

IAS 24

- б) i) предоставящите финансиране организации;
- ii) професионалните съюзи;
- iii) предприятията за обществени услуги
- iv) министерствата и държавните ведомства и агенции

в процеса на нормалните им взаимоотношения с предприятието единствено по силата на тези взаимоотношения (въпреки че те могат да ограничат свободата на действие на предприятието или да участват в процеса на вземане на решения от предприятието), и

- в) отделен клиент, доставчик, притежател на франчайзни права, дистрибутор или генерален представител, с когото предприятието извършва значителен обем от стопанската си дейност, просто по силата на възникнала вследствие на това икономическа зависимост.

ВЪПРОСЪТ ЗА СВЪРЗАНИТЕ ЛИЦА

7. Взаимоотношенията между свързани лица са нещо нормално в търговията и стопанската дейност. Така например предприятията често осъществяват отделни части от дейността си посредством дъщерни дружества или асоциирани предприятия, както и придобиват участия в други предприятия — с цел инвестиции или за оборотния си портфейл — които са от значителна величина, която позволява на инвестиращата фирма да контролира или да упражнява значително влияние върху финансовите решения и решенията относно дейността на предприятието, в чийто дялов капитал е инвестирала.
8. Взаимоотношението между свързаните лица може да повлияе върху финансовото състояние и резултатите от дейността на отчитащото се предприятие. Свързаните лица могат да сключват сделки, каквито не биха сключили несвързани лица. Сделките между свързаните лица могат да се извършват също и по цени, различни от тези при несвързани лица.
9. Резултатите от дейността и финансовото състояние на предприятието могат да бъдат повлияни от взаимоотношение на свързаните лица дори и без наличие на сделки между обвързаните лица. Самото наличие на взаимоотношението може да се окаже достатъчно, за да повлияе на сделките на отчитащото се предприятие с други лица. Например едно дъщерно предприятие може да прекрати взаимоотношенията си с търговски партньор в случай на придобиване от страна на предприятието майка на съдъщерно предприятие, упражняващо същата дейност като бившия партньор. Или пък една от страните може да се въздържа от действие вследствие на значителното влияние на друга — например предприятието майка може да разпоречи на свое дъщерно предприятие да не се занимава с развойна дейност.
10. Тъй като съществува естествена трудност едно ръководство да определи последствията от оказаното му влияние, в резултат на които не се е стигнало до сделка, настоящият стандарт не изисква задължителното оповестяване на подобни последствия.
11. Отчитането в счетоводните отчети на прехвърляне на ресурси обикновено се основава на договорената между страните цена. Между несвързани лица тази цена е цената при пряка сделка без каквито и да било предварителни преговори. Свързаните лица могат да се ползват от известна гъвкавост в процеса на определяне на цената, която гъвкавост не съществува при сделките между несвързани лица.
12. При определяне на цената при сделки между свързани лица се прилага разнообразие от методи.
13. Един от начините за определяне на цената при сделки между свързани лица е методът на съпоставимата неконтролирана цена, който определя цената в съпоставка с тази на сходни стоки, продадени на сходен икономически пазар на купувач, който не е свързан с продавача. Този метод се прилага често, когато предоставените в сделката между свързаните лица стоки или услуги, както и условията на сделката, не се различават съществено от тези при една нормална сделка. Методът се прилага често и при определяне на разходите за предоставяне на финансиране.

14. При прехвърляне на стоки между свързани лица преди продажбата им на трета независима страна често се прилага методът на препродажната цена. За да се определи цената, по която стоките се прехвърлят на препродавача, препродажната цена се намалява с известен процент, който представлява сумата, с която препродавачът би се опитал да покрие разходите си и да постигне съответна печалба. Проблемът е, че определянето на съответното заплащане за приноса на препродавача е свързано със субективна преценка. Този метод се прилага и при прехвърлянето на други ресурси, като например права и услуги.
15. Друг използван подход е методът „разходи плюс“, който има за цел да добави подходяща надценка върху разходите на доставчика. Могат да възникнат трудности при определяне както на частта на присвоимите реални разходи, така и на размера на надценката. Като помощни показатели при определянето на цените на прехвърлянето могат да се използват съпоставимите норми на възвръщаемост на оборота от продажбите или на използвания капитал за сходни отрасли.
16. Понякога цените на сделките между свързани лица не се определят по никой от описаните в параграфи 13—15 методи. Понякога не се заплаща никаква цена, както например при оказването на безплатни управленски услуги или при предоставянето на безплатен кредит по дадено задължение.
17. Понякога сделките не биха се осъществили, ако не съществува съответното взаимоотношение. Например фирма, която е продала голям дял от продукцията си на предприятието майка по себестойностни цени, може би е нямало да успее да намери друг купувач, ако предприятието майка не бе закупило стоката.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

18. В множество страни по закон се изисква оповестяването в счетоводните отчети на някои категории обвързани лица. Особено внимание се обръща на сделки с директорите на предприятието и по-конкретно на тяхното заплащане и ползвани заеми поради поверителното естество на взаимоотношението им с предприятието, както и значителните вътрешнофирмени сделки, инвестиции и салда по сметки с други фирми от групировката и с обвързани предприятия и с директорите. IAS 27, „Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни дружества“, и IAS 28, „Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия“, изискват оповестяването на списък от значими дъщерни дружества и асоциирани предприятия. IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“, изисква да се оповестяват извънредните приходи и разходи и приходни и разходни позиции, включени в рамките на печалбата или загубата от обичайната дейност, чиито размер, същност или обсег са такива, че правят оповестяването им необходимо с оглед обясняване на резултатите от дейността на предприятието за периода.
19. Следните случаи са пример за ситуации, при които сделките между свързани лица могат да наложат оповестяването им от отчитащото се предприятие през периода, в който се изпитва тяхното влияние:
 - покупко-продажба на стоки (готова или незавършена продукция);
 - покупко-продажба на имоти и други активи;
 - предоставяне или ползване на услуги;
 - споразумения за агентство;
 - лизингови споразумения;
 - трансфер на изследвания и развитие;
 - лицензионни споразумения;
 - финансиране (включително заеми и капиталови вноски в брой или в натура);
 - гаранции и залози, и
 - управленски договори.

IAS 26

20. **Взаимоотношения между свързани лица, при които е налице контрол, се оповестяват задължително, независимо от наличието или отсъствието на сделки между свързаните лица.**
21. За да може потребителят на счетоводните отчети да получи представа за влиянието на взаимоотношенията между свързаните лица върху отчеташото се предприятие, редно е да се оповестява взаимоотношението между свързани лица в случаите на наличие на контрол, независимо от наличието или отсъствието на сделки между свързаните лица.
22. **При наличието на сделки между свързаните лица отчеташото се предприятие следва да оповести естеството на взаимоотношенията между свързаните лица, както и вида сделки и елементите на сделките, нужни за разбирането на счетоводните отчети.**
23. Елементите на сделките, нужни за разбирането на счетоводните отчети, обикновено включват:
- посочване на обема на сделките или като сума, или като съответен процент;
 - сумата или процента на неуредените салда, и
 - политиката на ценообразуване.
24. **Позициите от сходно естество могат да се оповестяват като съвкупност, освен в случаите, когато се изисква те да се оповестяват разделно с цел да се разберат последствията за счетоводните отчети на отчеташото се предприятие от сделки между обвързани лица.**
25. Не се изисква оповестяване на сделки между членове на една групировка в консолидирани счетоводни отчети, тъй като консолидираните счетоводни отчети представят информация за предприятието майка и дъщерните дружества като за едно цяло отчеташо се предприятие. Сделките между асоциирани предприятия, отчетени по метода на собствения капитал, не се елиминират и следователно се изисква отразяването им отделно като сделки между свързани лица.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

26. **Настоящият стандарт влиза в сила за счетоводни отчети, обхващащи периоди, започващи на или след 1 януари 1986 г.**

**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
Актюерска настояща стойност на обещаните пенсионни доходи	23—26
Честота на актюерските 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.**
- 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 отчети за единици, отделни от работодателите на участниците в него. Всички останали IAS се прилагат при отчетността на пенсионните планове доколкото, доколкото не противоречат на разпоредбите на настоящия стандарт.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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 договорът 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.
- 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.

IAS 26

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 ил 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 на неутвърдената в предприятието практика.

Планове за дефинирани вноски — планове, при които сумите, които трябва да се изплатят като доходи след пенсиониране, се определят от направените във фонда вноски плюс дохода от инвестирането ил в него.

Планове за дефинирани доходи — планове, при които сумите, които трябва да се изплатят 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

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.

Неотпленили 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 сведение 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:
 - а) 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;
 - 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.**

IAS 26

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.

Актюерска 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) актюерската 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 актюерската 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 непро дължаване 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 зложат 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 свърхфинансиране, когато всъщност то не съществува, или до отчитане на достатъчно финансиране, когато всъщност планът не се финансира в нужната степен.

26. Актюерската 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. Актюерската 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 актюерската 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 актюерската 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 актюера.

Честота на актюерските оценки

27. В множество страни актюерските оценки се правят не по-често от веднъж на три години. Ако не е изготвена актюерска оценка към датата на отчета, за база се използва последната направена оценка и се оповестява датата ѝ.

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 сведенията 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

IAS 26

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 информацията 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.

ВСИЧКИ ПЛАНОВЕ

Оценка на активите по плановете

32. **Инвестициите на пенсионните планове се водят по справедливата ил 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 ил 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 приложените 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) отчетане 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);
 - 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 зети 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.**

**МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 27
(ПРЕФОРМАТИРАН 2000 г.)**

Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни дружества

Настоящият преразгледан международен счетоводен стандарт замества стандарта, първоначално одобрен от Съвета през юни 1988 г. Той е представен в преработената форма, възприета 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 декември 1998 г. бяха изменени параграфи 13, 24, 29 и 30, за да заместят препратките към IAS 25, „Отчитане на инвестициите“, с препратки към IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“.

През октомври 2000 г. са внесени промени в параграф 13 с оглед съгласуване на терминологията с други подобни параграфи в други международни счетоводни стандарти.

Едно разясняване на SIC се отнася до IAS 27:

- SIC-12: Консолидация — предприятия със специална цел.
- SIC-33: Консолидация и метод на собствения капитал — потенциални права на глас и разпределение на дялово участие

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Обхват	1—5
Дефиниции	6
Представяне на консолидираните финансови отчети	7—10
Обхват на консолидираните финансови отчети	11—14
Консолидационни процедури	15—28
Отчитане на инвестициите в дъщерни дружества в самостоятелните финансови отчети на предприятието майка	29—31
Оповестяване	32
Дата на влизане в сила	33

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).

ОБХВАТ

1. **Настоящият стандарт следва да се прилага при изготвянето и представянето на консолидираните финансови отчети на група от предприятия под контрола на предприятие майка.**
2. **Настоящият стандарт следва да се прилага също така и при счетоводното отчитане на инвестициите на дъщерни дружества в самостоятелните финансови отчети на предприятието майка.**
3. Настоящият стандарт замества IAS 3, „Консолидирани финансови отчети“, освен в онази му част, където се разглежда третирането на инвестиции в асоциираните предприятия (виж IAS 28, „Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия“).
4. Консолидираните финансови отчети представляват част от по-общото понятие „финансови отчети“, така както е дефинирано във въвеждането към международните счетоводни стандарти. Поради това консолидираните финансови отчети се изготвят в съответствие с IAS.

5. Настоящият стандарт не разглежда:
- а) методите за на отчитане на бизнес комбинации и влиянието им върху консолидацията, включително и възникващата в резултат на бизнес комбинации репутация (виж IAS 22, „Бизнес комбинации“);
 - б) отчитането на инвестициите в асоциирани предприятия (виж IAS 28, „Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия“);
 - в) отчитане на инвестициите в съвместни предприятия (виж IAS 31, „Счетоводно отчитане на дялове в съвместни предприятия“).

ДЕФИНИЦИИ

6. **В стандарта се използват следните определения:**

Контрол (за целите на този стандарт) е властта да се ръководи финансовата и оперативната политика на едно предприятие, така че да се извличат изгоди в резултат на дейността му.

Дъщерно дружество е дружество, което се намира под контрола на друго предприятие (т.нар. предприятие майка).

Предприятие майка е предприятие с едно или повече дъщерни дружества.

Група е предприятието майка и всички негови дъщерни дружества.

Консолидирани финансови отчети са финансовите отчети на група, представени като финансови отчети на едно предприятие.

Малцинствено участие е онази част от нетните резултати от дейността и от нетните активи на дадено дъщерно дружество, свързана с участия, които не са притежание пряко или косвено чрез дъщерните предприятия на предприятието майка.

ПРЕДСТАВЯНЕ НА КОНСОЛИДИРАНИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

7. **Предприятието майка, с изключение на упоменатите в параграф 8 типове предприятия майки, трябва да представя консолидирани финансови отчети.**
8. **Не се изисква представяне на консолидиран финансов отчет от предприятие майка, което представлява изцяло или почти изцяло собственост на друго предприятие, като във втория случай е необходимо съгласието на собствениците на малцинственото участие. От такова предприятие майка се изисква да оповести причините за непредставянето на консолидирани финансови отчети, а също така и базата, на която дъщерните дружества се отчитат в самостоятелните финансови отчети на предприятието майка. Също трябва да се оповести името и седалището на предприятието майка, което публикува консолидирани финансови отчети.**
9. Потребителите на финансови отчети на предприятието майка обикновено се интересуват — и съответно трябва да бъдат информирани — за финансовото състояние, за резултатите от дейността и за измененията във финансовото състояние на групата като цяло. Именно тези нужди се удовлетворяват от консолидираните финансови отчети, които представят финансовата информация за групата така, сякаш тя е на едно отделно предприятие, независимо от юридическото разделение между отделните юридически единици в състава на групата.
10. **Предприятие майка, което изцяло е собственост на друго предприятие, в някои случаи може да не представя консолидирани финансови отчети, тъй като те невинаги се изискват от собственото му предприятие майка и нуждите на другите потребители могат най-добре да се задоволят чрез финансовите отчети на неговото предприятие майка. В някои страни предприятието майка се освобождава също така от представяне на консолидирани финансови отчети и ако е почти изцяло собственост на друго предприятие, стига да има одобрение от страна на собствениците на малцинственото участие. Дадено предприятие се счита почти изцяло собственост на друго, когато предприятието майка притежава най-малко 90 процента от гласовете.**

IAS 27

ОБХВАТ НА КОНСОЛИДИРАНИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

11. **Предприятието майка, което изготвя консолидирани финансови отчети, следва да обединява в тях всичките си задгранични и местни дъщерни дружества с изключение на посочените в параграф 13.**
12. Консолидираните финансови отчети обхващат всички предприятия под контрола на предприятието майка, с изключение на тези дъщерни дружества, които са били изключени по силата на параграф 13. Приема се, че съществува контрол, когато предприятието майка притежава пряко или косвено чрез дъщерни предприятия повече от половината от гласовете в едно предприятие, освен в изключителни случаи, когато може недвусмислено да се докаже, че подобно притежание не означава наличие на контрол. Приема се също, че контрол съществува и тогава, когато предприятието майка притежава половината или по-малко от половината гласове в предприятието ⁽¹⁾ ⁽²⁾, но:
- a) притежава власт над повече от половината гласове по силата на договореност с други инвеститори;
 - b) притежава властта да ръководи финансовата и оперативната политика на предприятието по силата на устав или споразумение;
 - b) притежава властта да назначава или освобождава мнозинството от членовете на съвета на директорите или равностоен управленски орган, или
 - г) притежава властта да подава мнозинството от гласовете на събранията на съвета на директорите или съответното ръководно тяло.
13. **Дадено дъщерно дружество се изключва от консолидацията, когато:**
- a) **на теренцията по отношение на контрола са той да бъде временен, тъй като предприятието е било придобито и държано единствено с цел последващо освобождаване от него в близко бъдеще, или**
 - b) **дъщерното предприятие действа в рамките на строги дългосрочни ограничения, които предизвикват значително напояване на възможностите му за прехвърляне на средства към предприятието майка.**

Такива дъщерни дружества трябва да се отчитат в съответствие с IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“.

14. Дадено дъщерно дружество не се изключва от консолидиране, в случай че неговата стопанска дейност се различава от дейността на останалите предприятия в рамките на групата. По-добра информация се осигурява чрез консолидирането на такива дъщерни дружества и оповестяването на допълнителна информация в консолидираните финансови отчети относно различията в стопанската дейност на дъщерните предприятия. Например изискваното оповестяване в съответствие с IAS 14, „Отчитане по сектори“, спомага да се обясни значимостта на различните стопански дейности в рамките на групата.

КОНСОЛИДАЦИОННИ ПРОЦЕДУРИ

15. При изготвянето на консолидираните финансови отчети финансовите отчети на предприятието майка и тези на дъщерните предприятия 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 едно предприятие, трябва да се предприеме следното ⁽²⁾:
- a) елиминира се балансовата сума на инвестицията на предприятието майка във всяко от дъщерните предприятия и делът на предприятието майка в капитала на всяко от дъщерните предприятия (виж IAS 22, „Бизнес комбинации“, който също така обяснява третирането на всяка една резултатна репутация);

⁽¹⁾ Виж също SIC-12: Консолидация — предприятия със специална цел.

⁽²⁾ Виж също SIC-33: Консолидация и метод на собствения капитал — потенциални права на глас и разпределение на дялово участие.

- б) определя се малцинственото участие в нетния доход на консолидираните дъщерни дружества за отчетния период и се уточнява спрямо дохода на групата, за да се установи нетният доход на собствениците на предприятието майка;
- в) определя се малцинственото участие в нетните активи на консолидираните дъщерни дружества и се представя в консолидирания баланс отделно от пасивите и от капитала на собствениците на предприятието майка; малцинственото участие в нетните активи се състои от:
- i) сумата към датата на първоначалното обединяване, изчислена в съответствие с IAS 22, „Бизнес комбинации“, както и
 - ii) дела на малцинственото участие от измененията в капитала след датата на обединяването.
16. Данъците, дължими както от предприятието майка, така и от дъщерните предприятия във връзка с разпределението за сметка на предприятието майка на неразпределените печалби на дъщерните предприятия, се отчитат в съответствие с IAS 12, „Данъци върху дохода“.
17. **Изцяло се елиминират вътрешногруповите салда и сделки и произтичащите нереализирани печалби. Нереализираните загуби в резултат на вътрешногрупови сделки също така трябва да бъдат елиминирани, освен ако не е възможно възстановяване.**
18. Вътрешногруповите салда и сделки, включително и продажбите, разходите и дивидентите, се елиминират изцяло. Нереализираната печалба в резултат на вътрешногрупови сделки, която се включва в балансовата стойност на активи от рода на материални запаси и дълготрайни активи, се елиминира изцяло. Освен ако не са възстановими, се елиминират и нереализираните загуби от вътрешногрупови сделки, които са били приспаднати при формирането на балансовата стойност на активите. Времевите разлики, които възникват в резултат на елиминирането на нереализираните печалби и загуби, се третира в съответствие с IAS 12, „Данъци върху дохода“.
19. **Когато консолидираните финансовите отчети не са съставени към едни и същи дати, необходимо е да бъдат извършвани преизчисления във връзка с влиянието на значими сделки или други събития, които са настъпили между тези дати и датата на финансовите отчети на предприятието майка. При всички случаи разликата между датите не трябва да превишава три месеца.**
20. Обичайна практика е финансовите отчети на предприятието майка и на неговите дъщерни дружества, които се използват при изготвянето на консолидираните отчети, да бъдат съставяни към една и съща дата. Когато датите на отчетите са различни, за целите на консолидирането дъщерните предприятия обикновено изготвят нови отчети към същата дата като на групата. Когато няма възможност това да бъде направено, се допуска използването на финансови отчети, съставени на различни дати, но при спазване на изискването разликата да не превишава три месеца. Принципът за постоянство изисква продължителността на отчетните периоди и каквито и да било разлики в отчетните дати да бъдат едни и същи през всички последващи отчетни периоди.
21. **При изготвянето на консолидираните финансови отчети трябва да се използва една и съща счетоводна политика спрямо сделки и други събития, станали при сходни обстоятелства. Когато при изготвянето на консолидираните финансови отчети прилагането на една и съща счетоводна политика се оказва непрактично, този факт трябва да бъде оповестен заедно с пропорционалните разлици на позициите в консолидираните финансови отчети, към които е била прилагана различна счетоводна политика.**
22. В много случаи, когато член на групата прилага счетоводна политика спрямо сделки и събития, станали при сходни обстоятелства, която счетоводна политика е различна от тази на консолидираните финансови отчети, по отношение на финансови отчети на този член се прилагат подходящи преизчисления в процеса на използването им при изготвянето на консолидираните финансови отчети.
23. Резултатите от дейността на дадено дъщерно дружество се включват в консолидираните финансови отчети от датата на придобиването му, т.е. датата, на която контролът върху придобитото дъщерно дружество реално преминава към купувача, в съответствие с IAS 22, „Бизнес комбинации“. Резултатите от дейността на дъщерно дружество, от което сме се освободили, се включват в консолидираните финансови отчети до датата на освобождаването, т.е. до датата, на която предприятието майка престава да упражнява контрол върху дъщерното

IAS 27

предприятие. Разликата между постъпленията в резултат на освобождаването на дъщерно дружество и балансовата сума на активите му след изваждане на пасивите към датата на освобождаването се признава в консолидирания финансов отчет като печалба или загуба от освобождаването на дъщерното предприятие. За да може да се гарантира сравнимостта на финансовите отчети от последователни периоди, често се предоставя и допълнителна информация относно ефекта от придобиването или освобождаването на дъщерни дружества върху финансовото състояние към датата на баланса, върху резултатите от отчетния период и върху съответните суми от предишния период.

24. **Инвестиция в предприятие, което е престанало да отговаря на определението за дъщерно дружество, но не е станало асоциирано по списъла на дефиницията, приведена в IAS 28, „Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия“, трябва да бъде отчитана от тази дата в съответствие с IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“.**
25. Балансовата стойност на инвестицията към датата, на която предприятието престава да бъде дъщерно дружество, се възприема оттам нататък като себестойност на инвестицията.
26. **Малцинственото участие в консолидирания финансов отчет се представя отделно от пасивите и от капитала на собствениците. Малцинственото участие в дохода на групата също така се представя отделно.**
27. Загубите, които могат да се припишат на малцинственото участие в едно консолидирано дъщерно дружество, могат да превишават дела на малцинственото участие в капитала на това дъщерно дружество. Такова превишение, както и всякакви други подобни загуби, които може да бъдат приписани на малцинственото участие, се приспадат от участието на мнозинството дотолкова, доколкото малцинството е длъжно и е в състояние да компенсира тези загуби. В случай че впоследствие дъщерното предприятие отчете печалба, тази печалба се разпределя между мнозинството, докато не бъде погасен дялът на малцинството в поетите дотогава от мнозинството загуби.
28. Когато извън дъщерното дружество се намират в обръщение привилегирани кумулативни акции на дадено дъщерно дружество, предприятието майка изчислява своя дял от печалбите или загубите, след като бъдат извършени преизчисления по отношение на привилегированите дивиденди, независимо от това дали дивиденди са били обявявани или не.

ОТЧИТАНЕ НА ИНВЕСТИЦИИТЕ В ДЪЩЕРНИ ДРУЖЕСТВА В САМОСТОЯТЕЛНИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ НА ПРЕДПРИЯТИЕТО МАЙКА

29. **В самостоятелните финансови отчети на предприятието майка инвестициите в дъщерни дружества, които са включени в консолидирания финансов отчет, трябва или:**
 - а) да се отчитат по себестойност;
 - б) да се отчитат по метода на собствения капитал в съответствие с описанието в IAS 28, „Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия“, или
 - в) да се отчитат като държани за продажба финансови активи, както това е разяснено в IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“.
30. **Инвестициите в дъщерни дружества, които са изключени от консолидирания финансов отчет, трябва или:**
 - а) да се отчитат по себестойност;
 - б) да се отчитат по метода на собствения капитал в съответствие с описанието в IAS 28, „Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия“, или
 - в) да се отчитат като държани за продажба финансови активи, както това е разяснено в IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“.
31. В голям брой страни по силата на закона или във връзка с някакви други условия се изисква представяне на самостоятелни финансови отчети от предприятието майка.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

IAS 28

32. **В допълнение към тези оповестявания, изисквани в съответствие с параграфи 8 и 21, трябва да се оповестява и следната информация:**
- a) **към консолидираните финансови отчети: списък на значимите дъщерни дружества с посочване на имената, страната на създаването и/или мястото на постоянната и/или дейност, количественото съотношение на собственото участие и в случай че е различно — количественото съотношение на държаните гласове;**
 - b) **към консолидираните финансови отчети, когато са приложили:**
 - i) **причините за изключване на дадено дъщерно дружество от консолидираните финансови отчети;**
 - ii) **естеството на взаимоотношенията между предприятието майка и дадено дъщерно дружество, в което предприятието майка не притежава (пряко или косвено, чрез други дъщерни дружества) повече от половината от гласовете;**
 - iii) **ипето на всяко предприятие, в което повече от половината от гласовете се притежават (пряко или косвено, чрез дъщерни дружества), но което поради липсата на контрол не представлява дъщерно дружество;**
 - iv) **ефектът от придобиването или освобождаването на дъщерни дружества върху финансовото състояние към датата на отчетите, резултатите през отчетния период и съответните суми за предходния период;**
 - v) **в самостоятелните финансови отчети на предприятието майка: описание на метода, прилаган при отчитането от дъщерните дружества.**

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

33. **Настоящият международен счетоводен стандарт влиза в сила за финансовите отчети, обхващащи периоди, започващи от или след 1 януари 1990 г.**

**МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 28
(ПРЕРАБОТЕН 2000 г.)****Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия**

IAS 28 е одобрен от съвета през ноември 1988 г.

През ноември 1994 г. текстът на IAS 28 е представен в преработената форма, приета за IAS след 1991 г. (IAS 28 (преформатиран 1994 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 юли 1998 г. параграфи 23 и 24 от IAS 28 (преформатиран 1994 г.) бяха преработени, за да бъдат в съответствие с IAS 36, „Обезценка на активи“.

През декември 1998 г. параграфи 7, 12 и 14 бяха преработени, за да заменят препратките към IAS 25, „Отчитане на инвестициите“, с препратки към IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“.

През март 1999 г. параграф 26 беше преработен, за да замени препратките към IAS 10, „Събития, настъпили след датата на баланса“, с препратки към IAS 10 (преработен 1999 г.), „Събития след датата на баланса“, и за да е в съответствие с терминологията на IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“.

През октомври 2000 г. параграф 8 беше преработен, за да е съвместим с подобни параграфи в други IAS, и параграф 10 отпадна. Промените в параграфи 8 и 10 от IAS 28 са в сила, когато предприятието прилага IAS 39 за първи път.

IAS 28

Следните разяснения на SIC се отнасят към IAS 28:

- SIC-3: Елиминиране на нереализираните печалби и загуби от операции с асоциирани предприятия, и
- SIC-20: Счетоводен метод на собствен капитал — признаване на загуби,
- SIC-33: Консолидация и метод на собствения капитал — потенциални права на глас и разпределение на дялово участие.

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Обхват	1—2
Дефиниции	3—7
Значително влияние	4—5
Метод на собствения капитал	6
Себестойностен метод	7
Консолидирани финансови отчети	8—11
Самостоятелни финансови отчети на инвеститора	12—15
Приложение на метода на собствения капитал	16—24
Загуби от обезценка	23—24
Данъци върху дохода	25
Условности	26
Оповестяване	27—28
Дата на влизане в сила	29

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 преговора към „Международни счетоводни стандарти“. Международните счетоводни стандарти не се прилагат за несъществени позиции (виж: параграф 12 от преговора).

ОБХВАТ

1. **Настоящият стандарт трябва да се прилага при отчитането на инвестициите в асоциирани предприятия.**
2. Стандартът заменя IAS 3, „Консолидирани финансови отчети“, дотолкова, доколкото настоящият стандарт третира отчитането на инвестициите в асоциираните предприятия.

ДЕФИНИЦИИ

3. **В стандарта се използват следните определения:**

Асоциирано предприятие е предприятие, в което инвеститорът упражнява значително влияние, но което не представлява нито дъщерно предприятие, нито съвместно предприятие на инвеститора.

Значително влияние е правото на участие при вземането на решения, свързани с финансовата и оперативната политика на предприятието, в което е инвестирано, но не и контрол върху тази политика.

Контрол (за целите на стандарта) означава властта да се ръководи финансовата и оперативната политика на дадено предприятие, така че да се извлече изгода от дейността му.

Дъщерно предприятие е предприятие, което е под контрола на друго предприятие (т. нар. предприятие майка).

Метод на собствения капитал е такъв метод на отчитане, според който инвестицията първоначално се вписва по своята себестойност (разходите за нейното придобиване), а впоследствие се преизчислява в съответствие с промените в дела на инвеститора в нетните активи на предприятието, в което е инвестирано. В отчета за доходите се отразява дялът на инвеститора в резултатите от дейността на предприятието, в което е инвестирано.

Себестойностен метод е такъв метод на отчитане, според който инвестицията се води по своята себестойност (разходите за придобиването ѝ). В отчета за доходите се отчитат доходите от инвестицията само до толкова, доколкото инвеститорът получава дял от натрупаната нетна печалба на предприятието, в което е инвестирано, произтичащ след датата на придобиването му.

Значително влияние

4. В случай че инвеститорът притежава (пряко или косвено, чрез дъщерни предприятия) 20 процента или повече от 20 процента от гласовете в предприятието, в което е инвестирано, се приема че този инвеститор има значително влияние, освен когато съществуват недвусмислени доказателства за противното. Противоположно на горното, в случай че инвеститорът притежава (пряко или косвено, чрез дъщерни предприятия) по-малко от 20 процента от гласовете в предприятието, в което е инвестирано, се приема че този инвеститор не притежава значително влияние, освен когато съществуват недвусмислени доказателства за противното. Притежаването на значителен брой или на мнозинството от гласовете от друг инвеститор не означава задължително, че даденият инвеститор няма значително влияние ⁽¹⁾.
5. Наличието на значително влияние от страна на даден инвеститор обикновено се доказва чрез съществуването на едно или повече от следните условия:
 - а) представителство в съвета на директорите или в равностоен управленски орган на предприятието, в което е инвестирано;
 - б) участие в процеса на вземане на решения;
 - в) значими сделки между инвеститора и предприятието, в което е инвестирано;
 - г) взаимен обмен на управленски персонал;
 - д) осигуряване на съществена техническа информация.

Метод на собствения капитал

6. Съгласно метода на собствения капитал инвестицията първоначално се вписва по нейната себестойност, а балансовата сума се увеличава или намалява, за да се признае дялът на инвеститора в печалбите и в загубите на предприятието след датата на придобиването му. Доходите, получени чрез разпределение от предприятието, в което е инвестирано, намаляват балансовата сума на инвестицията. Преизчисляване на балансовата сума може да се наложи също така и в резултат на промяна в процентния дял на инвеститора в предприятието, в което е инвестирано, вследствие на промени в капитала на предприятието, в което е инвестирано, които не са били отразени в отчета за доходите. Подобни промени могат да възникнат в резултат например на преоценката на имоти, машини и съоръжения, оборудване и инвестиции, на курсови разлики от валутни сделки и на преизчисления, произтичащи от бизнес комбинации ⁽¹⁾.

Себестойностен метод

7. Съгласно себестойностния метод инвеститорът води инвестицията по себестойност. Инвеститорът признава доход само до толкова, доколкото получава дял при разпределението на акумулираната нетна печалба на предприятието, в което е инвестирано, възникнала след датата на придобиването на дела от инвеститора. Всеки доход от разпределение, превишаващ тази печалба, се третира като възвръщане на инвестицията и се отчита като намаление на себестойността на инвестицията.

⁽¹⁾ Виж също SIC-33: Консолидация и метод на собствения капитал — потенциални права на глас и разпределение на дялово участие.

IAS 28

КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

8. **Инвестициите в асоциирани предприятия се отчитат в консолидираните финансови отчети по метода на собствения капитал, освен когато:**
- инвестицията е била придобита и държана единствено с цел последващо освобождаване от нея в близко бъдеще, или**
 - действа при строги дългосрочни ограничения, които в значителна степен намаляват възможността за прехвърляне на средства към инвеститора.**

Такива инвестиции трябва да се отчитат съгласно IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“.

9. Признаването на доход на базата на получено разпределение не винаги представлява подходящ измерител на придобития от инвеститора доход в резултат на инвестиция в асоциирано предприятие, тъй като полученото разпределение може да няма достатъчно съответствие с резултатите от дейността на предприятието. Тъй като инвеститорът има значително влияние върху асоциираното предприятие, той поема и известна отговорност за ефективността на дейността му и като резултат за възвръщаемостта на своите инвестиции. Тази отговорност на инвеститора се отчита чрез разширяване на обхвата на неговите консолидирани финансови отчети по такъв начин, че те да включват неговия дял в резултатите на асоциираното предприятие, предоставяйки по такъв начин възможност за анализ на доходите и инвестицията, въз основа на което могат да се изчислят полезни коефициенти. В резултат на това прилагането на метода на собствения капитал предоставя възможност за получаването на подобрена информация относно нетните активи и нетния доход на инвеститора.
10. Заличава се
11. **Даден инвеститор трябва да прекрати използването на метода на собствения капитал от датата, когато:**
- престане да има значително влияние в асоциираното предприятие, но запазва (изцяло или частично) инвестицията си в него, или**
 - приложението на метода на собствения капитал престане да бъде улестно поради това, че асоциираното предприятие действа в рамките на строги ограничения, които в значителна степен намаляват възможността му да прехвърля средства към инвеститора.**

Балансовата стойност на инвестицията към тази дата се възприема оттам нататък като нейна себестойност.

САМОСТОЯТЕЛНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ НА ИНВЕСТИТОРА

12. **При включване на инвестиция в асоциирано предприятие в самостоятелния финансов отчет на инвеститора, който представя консолидирани счетоводни отчети, инвестицията в асоциираното предприятие, която не се държи изключително с цел да бъде продадена в близкото бъдеще, трябва или:**
- да се отчита по себестойност;**
 - да се отчита по метода на собствения капитал, както е предписано в настоящия стандарт, или**
 - да се отчита като обявен за продажба финансов актив, както се изисква в IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“.**
13. Изготвянето на консолидирани финансови отчети само по себе си не отменя задължението на инвеститора да представи и самостоятелен финансов отчет.
14. **Инвестиция в асоциирано предприятие, включена във финансовите отчети на инвеститора, който не представя консолидирани счетоводни отчети, трябва или:**
- да се отчита по себестойност;**
 - да се отчита по метода на собствения капитал, както се изисква от настоящия стандарт, ако методът на собствения капитал би бил по-подходящ за асоциираното предприятие, в случай че инвеститорът представя консолидирани счетоводни отчети, или**

- в) *да се отчита съгласно IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“, като обявен за продажба финансов актив или като финансов актив, държан за търгуване съгласно дефиницията на IAS 39.*
15. Инвеститор с инвестиции в асоциирани предприятия може да не е задължен да представя консолидирани финансови отчети поради това, че няма дъщерни предприятия. Редно е обаче такъв инвеститор да представя същата информация относно инвестициите си в асоциираните предприятия, каквато представят предприятията, представящи консолидирани финансови отчети.

ПРИЛОЖЕНИЕ НА МЕТОДА НА СОБСТВЕНИЯ КАПИТАЛ

16. Голяма част от процедурите, които са подходящи за прилагане на метода на собствения капитал, наподобяват консолидационните процедури, приведени в IAS 27, „Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия“. Нещо повече — самите по-широки концепции, заложи в консолидационните процедури във връзка с придобиването на дъщерни предприятия, се възприемат и при придобиването на инвестиция в асоциирано предприятие ⁽¹⁾.
17. Дадена инвестиция в асоциирано предприятие се отчита по метода на собствения капитал от датата, на която започне да съответства на дефиницията за асоциирано предприятие. При придобиването на инвестицията каквито и да било разлики (независимо дали са положителни или отрицателни) между разходите по придобиването и дела на инвеститора в справедливата стойност на разграничимите нетни активи на асоциираното предприятие се отчитат в съответствие с IAS 22, „Бизнескомбинации“. Извършват се подходящи преизчисления на дела на инвеститора в печалбите или загубите след придобиването, за да се отчетат:
- а) амортизацията на амортизируемите активи въз основа на справедливата им стойност;
 - б) амортизирането на разликата между себестойността на инвестицията и дела на инвеститора в справедливата стойност на разграничимите нетни активи.
18. При прилагането на метода на собствения капитал инвеститорът трябва да използва най-последните налични финансови отчети на асоциираното предприятие; обикновено тези отчети се изготвят към същата дата, на която инвеститорът изготвя собствените си финансови отчети. Когато финансовите отчети на инвеститора и асоциираното предприятие са изготвени на различни дати, често асоциираните предприятия изготвят за нуждите на своите инвеститори отчети към датата на финансови отчети на инвеститорите. Когато съществуват практически затруднения за това, допуска се използването на финансови отчети, изготвени към различни отчетни дати. Принципът за постоянство изисква продължителността на отчетните периоди, както и каквато и да било разлика между отчетните дати да остане една и съща през всички последващи отчетни периоди.
19. Когато се използват счетоводни отчети, изготвени към различни отчетни дати, се налага се да се извършват преизчисления, които да отразяват въздействията от страна на евентуални значими събития или сделки между инвеститора и асоциираното предприятие, настъпили между датата на финансовия отчет на асоциираното предприятие и датата на финансовия отчет на инвеститора.
20. При изготвянето на своите финансови отчети инвеститорът обикновено прилага една и съща счетоводна политика спрямо сходни сделки и събития, станали при сходни обстоятелства. В много случаи, когато асоциираното предприятие прилага счетоводна политика, която се различава от тази на инвеститора във връзка със сходни сделки и събития, станали при сходни обстоятелства, се правят подходящи корекции по отношение на финансовите отчети на асоциираното предприятие, когато те се използват от инвеститора при прилагане на метода на собствения капитал. Ако извършването на такива преизчисления не е уместно, този факт по принцип подлежи на оповестяване.
21. При наличието на кумулативни привилегирани акции на асоциираното предприятие в обращение, които са притежание на външни лица, инвеститорът изчислява своите печалби или загуби след извършване на преизчисления по отношение на привилегированите дивиденди, независимо дали дивидентите са били обявени или не.

⁽¹⁾ Виж също SIC-3: Елиминирание на нереализираните печалби и загуби от операции с асоциирани предприятия.

IAS 28

22. В случай че при прилагане на метода на собствения капитал дялът на инвеститора в загубите възлиза на или превишава балансовата сума на инвестицията, по принцип е възприето инвеститорът да прекрати да включва своя дял в по нататъшните загуби. Инвестицията се отчита по нулева стойност. Отчитат се допълнителни загуби само до токова, доколкото инвеститорът има поети някакви задължения или е извършил плащания от името на асоциираното предприятие с цел да покрие негови задължения, с които инвеститорът се е обвързал или ги е гарантирал. В случай че асоциираното предприятие впоследствие отчете печалба, инвеститорът възобновява включването на своя дял от тази печалба едва след като дялът му от печалбата се изравни с този от непризнатите нетни загуби ⁽¹⁾.

Загуби от обезценка

23. Ако съществуват признаци, че инвестицията в асоциирано предприятие се е обезценила, предприятието прилага IAS 36, „Обезценка на активи“. При определянето на стойността на инвестицията, предприятието оценява:
- своя дял от сегашната стойност на предполагаемите бъдещи парични потоци, очаквани да бъдат генерирани от асоциираното предприятие като цяло, включително паричните потоци от функционирането на асоциираното предприятие и постъпленията при окончателна продажба на инвестицията, или
 - сегашната стойност на предполагаемите бъдещи парични потоци, очаквани да възникнат от разпределени дивиденди от инвестицията и постъпленията от продажба.

При верни предположения и двата метода дават един и същ резултат. Всяка получена загуба от обезценката на инвестицията се третира според IAS 36. Следователно тя първо се приспада от съществуваща остатъчна положителна репутация (виж параграф 17).

24. Възстановилата стойност на инвестиция в асоциирано предприятие се определя поотделно за всяко едно предприятие, освен в случаите, когато отделното предприятие не генерира парични постъпления, които в достатъчна степен са независими от постъпленията от други активи на отчитащото се предприятие.

ДАНЪЦИ ВЪРХУ ДОХОДА

25. Данъците върху дохода, произтичащи от инвестициите в асоциирани предприятия, трябва да бъдат отчитани в съответствие с IAS 12, „Данъци върху дохода“.

УСЛОВНОСТИ

26. В съответствие с IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“, инвеститорът следва да оповести:
- своя дял в условните пасиви и неотменими ангажменти на асоциираното предприятие, за които той е също условно задължен, и
 - условни пасиви, възникнали в резултат на това, че инвеститорът е отговорен за всичките пасиви на асоциираното предприятие.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

27. **Трябва да се оповестява следното:**
- подходящ списък и описание на значителите асоциирани предприятия, включително количественото съотношение на собственото участие и в случай че е различно — количественото съотношение на държаните гласове;*
 - използваният метод на отчитане на тези инвестиции.*
28. **Инвестиции в асоциирани предприятия, отчитани в съответствие с метода на собствения капитал, се класифицират в баланса като дълготрайни активи и се оповестяват като отделни позиции в баланса. Дялът на инвеститора в печалбите и загубите от такива инвестиции се представя като отделна позиция в отчета за доходите. Отделно се оповестява и дялът на инвеститора в каквито и да било извънредни позиции или позиции за тинали периоди.**

⁽¹⁾ Виж също SIC-20: Счетоводен метод на собствен капитал — признаване на загуби.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

IAS 29

29. *С изключение на параграфи 23 и 24, настоящият стандарт влиза в сила за счетоводни отчети, които обхващат периоди, започващи от или след 1 януари 1990 г.*
30. *Параграфи 23 и 24 влизат в сила в момента на влизане в сила на IAS 36 — тоест за годишните финансови отчети за периодите, започващи на или след 1 юли 1999 г., освен ако IAS 36 е прилаган и за по-ранни периоди.*
31. Параграфи 23 и 24 от настоящия стандарт са приети през юли 1998 г. и отменят параграфи 23 и 24 от IAS 28, „Отчитане на инвестиции в асоциирани предприятия“, преформатиран през 1994 г.

**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

IAS 29

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“. 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.**
- 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.
- 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 с други, следните характеристики на икономическата среда на една страна:
 - 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;
 - 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;
 - продажбите и покупките на кредит се извършват по цени, които компенсират очакваната загуба на покупателна сила през кредитния период, дори ако периодът е кратък;
 - лихвените проценти, заплатите и цените са обвързани към ценови индекс, и
 - общият процент на инфлацията в течение на три години се приближава или надхвърля кумулативно 100 %.
- 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

- 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.
- 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.

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 индексиреми 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 полуготова 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 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.

IAS 29

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 балансните 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 разпореджане). 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 делът 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 понесе 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 на балансовата сума на активите след рязка и неотдавнашна обезценка. Такава практика не е подходяща за предприятие, отчиташо 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 неразпределената 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“.

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 среднопотеглената 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 облагаемия 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. Предприятие 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, изготвяни 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“.

IAS 30

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 отчетат 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, изготвяни 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 ⁽¹⁾:**
- a) **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;**
 - b) **дали финансовите отчети са основани на подхода на историческата стойност или на подхода на текущата стойност, и**
 - v) **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.**

**МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 30
(ПРЕФОРМАТИРАН 1994 г.)****Оповестявания в счетоводните отчети на банки и сходни финансови институции**

Настоящият преформатиран международен счетоводен стандарт заменя стандарта, първоначално одобрен от съвета през месец юни 1990 г. Той е представен в преработена форма, приета 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).

През 1998 г. параграфи 24 и 25 от IAS 30 бяха допълнени. Допълненията заменят препратките към IAS 25, „Отчитане на инвестициите“, с препратки към IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“.

През 1999 г. параграфи 26, 27, 50 и 51 от IAS 30 бяха допълнени. Тези допълнения заменят препратките към IAS 10, „Събития след датата на баланса“, с препратки към IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“, и привеждат термините в съответствие с тези, използвани в IAS 37.

⁽¹⁾ Виж също SIC-30: Отчетна валута — преобразуване от измерваща валута в представителна валута.

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Обхват	1—5
Основни положения	6—7
Счетоводна политика	8
Отчет за дохода	9—17
Баланс	18—25
Условни пасиви и ангажименти включително и задбалансови позиции	26—29
Срокове на падеж на активите и пасивите	30—39
Концентрации на активи, пасиви и задбалансови позиции	40—42
Загуби по кредити и аванси	43—49
Общ банков риск	50—52
Активи, заложи като обезпечение	53—54
Доверителни дейности	55
Сделки между свързани лица	56—58
Дата на влизане в сила	59

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).

ОБХВАТ

- Настоящият стандарт трябва да се прилага по отношение на финансовите отчети на банките и на сходните институции (наричани по-долу банки).**
- За целите на стандарта терминът „банка“ ще включва всички финансови институции, една от чиито основни дейности е да приемат депозити и да предоставят средства с цел кредитиране или инвестиране, и които попадат в обхвата на банковото или сходно законодателство. Стандартът се отнася за такива предприятия независимо дали те съдържат в името си „банка“.
- Банките са важен и влиятелен сектор на деловата активност по цял свят. Повечето физически лица и организации се ползват от услугите на банки или като вложители, или като кредитополучатели. Чрез тесните връзки, поддържани с регулативните органи и правителствата, и чрез наредбите, наложени им за прилагане от тези правителства, банките играят важна роля за поддържането на доверието в паричната система. Ето защо има значителен и широко разпространен интерес към успешната дейност на банките и по-конкретно към тяхната платежоспособност и ликвидност и относителната степен на риск, свързан с различните видове банкова дейност. Операциите, а оттам и изискванията за осчетоводяването и представянето на информацията от банките, се различават от тези за другите търговски предприятия. Настоящият стандарт отчита техните специфични нужди. Той също насърчава представянето на обяснителни бележки към финансовите отчети, които да третираят въпроси като управление и контрол на ликвидността и риска.
- Стандартът допълва другите международни счетоводни стандарти, които също се прилагат по отношение на банките, освен ако последните не са изрично освободени съгласно съответния стандарт.

IAS 30

5. Стандартът се прилага по отношение на отделните финансовите отчети и консолидираните финансови отчети на една банка. Когато става въпрос за банкови операции, предприемани от група, настоящият стандарт е приложим по отношение на тези операции на консолидирана база.

ОСНОВНИ ПОЛОЖЕНИЯ

6. Потребителите на счетоводните отчети на банките имат нужда от подходяща, достоверна и сравнима информация, която да им помага при оценката на финансовото състояние и резултатите от дейността на банката и която им е полезна при вземането на икономически решения. Те се нуждаят също от информация, която да им осигурява по-добро разбиране на специфичните характеристики на банковите операции. Потребителите имат нужда от такава информация, въпреки че банките са обект на банков надзор и дават на регулативните органи информация, която невинаги е достъпна за широката публика. Ето защо данните от финансовите отчети на една банка трябва да бъдат достатъчно цялостни, така че да отговарят на нуждите на потребителите, с ограничение в рамките на това, което е разумно да се изисква от управлението.
7. Потребителите на финансовите отчети на една банка се интересуват от нейната ликвидност и платежоспособност и от рисковете, свързани с нейните активи и пасиви, признати в баланса и с отделни задбалансови позиции. Ликвидността се отнася до наличността на достатъчно средства за покриване тегленето на депозити и на други финансови задължения, когато настъпи падежа им. Платежоспособността се отнася до превишението на активите над пасивите, а оттам до адекватността на капитала на банката. Една банка е изложена на рискове, свързани с ликвидността, и такива, породени от колебанията на валутните курсове, движението на лихвените проценти, промените на пазарните цени или фалит на контрагент. Тези рискове намират отражение във финансовите отчети, но потребителите ги разбират по-добре, ако от ръководството бъдат осигурени и обяснителни бележки към финансовите отчети, в които да се описва начинът на управление и контролиране на рисковете, свързани с операциите на банката.

СЧЕТОВОДНА ПОЛИТИКА

8. Банките използват различни методи за отчитане и оценяване на позициите в своите финансови отчети. Въпреки че унифицирането на тези методи е желателно, то е извън целите на настоящия стандарт. За да се спази IAS 1, „Представяне на финансовите отчети“ и с това да се даде възможност на потребителите да разберат базата, на която се изготвят финансовите отчети на една банка, може да е необходимо да се оповести счетоводната политика, третираща следните въпроси:
- а) признаването на основните видове доходи (виж параграфи 10 и 11);
 - б) оценката на ценни книжа, представляващи инвестиция и ценни книжа държани за търговия (виж параграфи 24 и 25);
 - в) разграничение между сделки и други събития, които водят до признаването на активи и пасиви в баланса, и онези сделки и други събития, от които само възникват условни задължения и неотменими ангажменти (виж параграфи 26—29);
 - г) базата за определяне на загубите по заеми и аванси и за отписването на несъбираемите заеми и аванси (виж параграфи 43—49), и
 - д) базата за определянето на провизиите за общ банков риск и счетоводното третиране на подобни провизии (виж параграфи 50—52).

Някои от тези теми са обект на разглеждане на някои от съществуващите IAS, а други могат да бъдат обхванати на по-късен етап.

ОТЧЕТ ЗА ДОХОДА

9. **Една банка трябва да представи отчет за дохода, в който да се групират приходите и разходите съобразно тяхното естество и да се оповестят сумите на основните видове приходи и разходи.**

10. **Освен изискванията на другите IAS оповестяването в отчета за дохода и в бележките към финансовите отчети трябва да включва, без обаче да се ограничава само до тях, следните приходни и разходни позиции:**
- 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;
 - печалба, намалена със загубите от ценни книжа държани за продажба;
 - печалба, намалена със загубите от ценни книжа, представляващи инвестиция;
 - печалба, намалена със загубите от сделки с чужда валута;
 - други приходи от дейността;
 - загуби по заеми и аванси;
 - общи административни разходи и
 - други разходи за дейността.
11. Основните видове приходи, произтичащи от дейността на банката, включват лихви, такси за услуги, комисионни и резултат от сделки с ценни книжа и валута. Всеки вид доход се отчита поотделно, за да се даде възможност на потребителите на отчета да си съставят оценка за дейността на банката. Това оповестяване допълва оповестяването по източниците на приходи, изисквано съгласно IAS 14, „Отчитане по сегменти“.
12. Основните видове разходи, произтичащи от дейността на банката, включват лихвите, комисионните, загубите по заеми и аванси, разходи, свързани с намаляването на отчетната сума на инвестициите, и общите административни разходи. Всеки вид разходи се отчита поотделно, за да се даде възможност на потребителите на отчета да си съставят оценка за дейността на банката.
13. **Приходните и разходни позиции не трябва да се нетират, освен в случаите на хеджиране и на активи и пасиви, които са нетирани в съответствие с параграф 23.**
14. Нетирането в случаи, различни от тези, свързани с хеджиране и с описаните в параграф 23, не дава възможност на потребителите на отчета да си съставят оценка за всяка от отделните дейности на банката и за дохода, получаван от нея по конкретни групи активи.
15. Печалбите и загубите, произтичащи от всяка от изброените по-долу сделки, обикновено се отчитат на нетна база:
- а) освобождаване от и промени в балансовата стойност на ценните книжа, държани за продажба;
 - б) освобождаване от ценни книжа, представляващи инвестиция, и
 - в) търговия с чуждестранна валута.
16. Приходите от и разходите за лихви се отчитат поотделно, за да се даде по-голяма яснота за състава и причините за промените в нетните лихви.
17. Нетната лихва е резултат както от лихвените проценти, така и от сумите на задълженията и вземанията. Желателно е ръководството да направи коментар върху средните лихвени проценти, средния размер на лихвоносни активи и средните размери на лихвоносни пасиви за съответния период. В някои страни властите осигуряват подкрепа за банките, като предоставят депозити и други кредитни улеснения по лихвени проценти, които са значително под пазарните. В тези случаи коментарите на ръководствата често се отнасят за обхвата на тези депозити и улеснения и влиянието, което оказват върху нетния доход.

IAS 30

БАЛАНС

18. *Банките трябва да представят баланси, в които активите и пасивите са групирани по тяхното естество и са изброени по ред, който да показва тяхната относителна ликвидност.*
19. *В допълнение на изискванията на другите IAS информацията, оповестявана в балансите и в бележките към финансовите отчети, трябва да включва, без обаче да се ограничава само до тях, следните активи и пасиви:*

Активи:

- пари и салда по сметки в централната банка;
- съкровищни бонове и други ценни книжа, приемани за ресконтиниране от централната банка;
- държавни и други ценни книжа, държани с цел търгуване;
- предоставени депозити във и кредити и аванси на други банки;
- други пласирания на паричния пазар;
- кредити и аванси на клиенти и
- инвестиционни ценни книжа.

Пасиви:

- депозити от други банки;
 - други депозити от паричния пазар;
 - сули, дължими на други депозанти;
 - депозитни сертификати;
 - записи на заповед и други задължения, доказани с документ, и
 - други заемни средства.
20. Най-полезният подход при класификацията на активите и пасивите на една банка е те да се групират по естеството им и да се изброяват по приблизителния ред на тяхната ликвидност; последната отговаря приблизително на падежите им. Текущите и нетекущите позиции не се групират поотделно, тъй като повечето активи и пасиви на банки могат да бъдат реализирани или уредени в близко бъдеще.
21. Разграничаването между салдата по сметки в други банки, в други сектори на паричния пазар и от други вложители е важно, тъй като тази информация помага за разбирането на взаимоотношенията на банката и зависимостта ѝ от други банки и от паричния пазар. Ето защо банката оповестява поотделно:
- а) салдата по сметки в централната банка
 - б) предоставени депозити в други банки;
 - в) пласирания на паричния пазар;
 - г) депозити, привлечени от други банки;
 - д) други депозити, привлечени от паричния пазар, и
 - е) други депозити.
22. Една банка обикновено не знае кои са държателите на нейните депозитни сертификати, тъй като последните обикновено се търгуват на открития пазар. Ето защо банката оповестява отделно депозитите, които са били получени чрез емитирането на нейни собствени депозитни сертификати или на други прехвърляеми книжа.

23. **Сумата, с която се отчита в баланса всеки актив или пасив, не трябва да се нетира чрез намаляване с друг пасив или актив, освен ако няма правно основание за такова нетиране и ако нетирането изразява очакването относно реализацията или уреждането на актива или пасива.**
24. **Банките трябва да оповестяват справедливата стойност на всеки клас от своите финансови активи и пасиви, така както се изисква от IAS 32, „Финансови инструменти: оповестяване и представяне“, и IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“.**
25. IAS 39 дава четири класификации на финансовите активи: кредити и вземания, първоначално възникнали при предприятието, инвестиции, държани до падеж, финансови активи, държани за търгуване, и финансови активи, обявени за продажба. Банките следва да оповестяват справедливата стойност на своите финансови активи за тези четири категории като минимум.

УСЛОВНИ ПАСИВИ И АНГАЖИМЕНТИ, ВКЛЮЧИТЕЛНО И ЗАДБАЛАНСОВИ ПОЗИЦИИ

26. **Банките трябва да оповестяват следните условни пасиви и ангажименти:**
- a) **естеството и размера на ангажиментите за отпускане на заеми, които са неотменими, тъй като не могат да бъдат оттеглени по преценка на банката, без риск да бъдат наложени значителни неустойки или разходи, и**
 - b) **естеството и размера на условните пасиви и ангажиментите, произтичащи от задбалансови позиции, включително и такива, свързани с:**
 - i) **директни кредитни заместители, включително общи гаранции по задължения, банкови акцептни гаранции и „стенд бай“ акредитиви по кредити, използвани като финансови гаранции по заеми и ценни книжа;**
 - ii) **някои условни пасиви, свързани с транзакции, включително и гаранции за добро изпълнение, тържни гаранции, гаранции и акредитиви, свързани с определени сделки;**
 - iii) **краткосрочни, саломаликвиращи се условни пасиви във връзка с търговски сделки, произтичащи от движение на стоки като документиран акредитив, където доставяната стока се използва като обезпечение;**
 - iv) **споразуменията за продажба с обратно изкупуване, които не са отчетени в баланса;**
 - v) **позиции, свързани с лихвени проценти и валутни курсове, включително суапове, опции и фючърси, и**
 - vi) **други ангажименти, полици за емитиране на облигации и револвиращи гаранции за пласиране на ценни книжа.**
27. IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“, се занимава главно със счетоводното отчитане и оповестяване на условните задължения. Стандартът се отнася предимно до банките, защото банките често се ангажират с много видове условни пасиви и ангажименти, някои от които отменими, а други неотменими, като често са свързани със значителни суми, много по-големи от тези в другите търговски предприятия.
28. Много банки се ангажират с операции, които тогава не се считат за активи и пасиви в баланса, но които водят до условни пасиви и ангажименти. Такива задбалансови позиции често представляват важна част от дейността на банката и могат да окажат чувствително влияние върху нивото на риска, на който е изложена банката. Тези позиции могат да увеличат или да намалят другите рискове, например чрез хеджиране на активи и пасиви от баланса. Задбалансовите позиции могат да са резултат от транзакции, извършени от името на клиенти или от собствената търговска позиция на банката.
29. Потребителите на финансовите отчети трябва да знаят за условните задължения и неотменимите ангажименти на банката, поради нуждите, които те могат да породят по отношение на ликвидността и платежоспособността, и съдържащите се в тях възможности за потенциални загуби. Потребителите изискват и надеждна информация за естеството и размера на задбалансовите операции, предприети от банката.

IAS 30

СРОКОВЕ НА ПАДЕЖ НА АКТИВИТЕ И ПАСИВИТЕ

30. **Една банка трябва да оповестява структурата на активите и пасивите, като ги групира по матурирнет въз основа на остатъчния срок от датата на баланса до договорената дата на падежа ил.**
31. Съвпадането или контролираното разминаване на падежите и лихвените проценти на активите и пасивите е от ключово значение за управлението на една банка. Не е обичайно банките в който и да е момент да постигат напълно съвпадане, тъй като извършваните дейности са често с неопределен срок и различни по вид. Една непокрита позиция може потенциално да увеличи печалбата, но може и да увеличи риска от загуба.
32. Падежите по активите и пасивите и възможността да бъдат заменени на приемлива цена лихвоносните пасиви при изтичането на падежа им са важни фактори при оценката на ликвидността на една банка и нейната изложеност на риска от промени в лихвените проценти и валутните курсове. За да се осигури необходимата информация за оценката на ликвидността, банката представя като минимум един анализ на активите и пасивите, групирани по съответни срокове на падежи.
33. Групирането по падежи, прилагано по отношение на отделни активи и пасиви, както и по отношение на конкретни активи и пасиви, е различно в различните банки. Примери за използвани периоди включват следните:
- а) до един месец;
 - б) от един до три месеца;
 - в) от три месеца до една година;
 - г) от една година до пет години и
 - д) от пет години нагоре.
- Често периодите се комбинират, например в случаите с кредити и аванси, на такива до една година и над една година. Когато плащането е разсрочено за определено време чрез погасителен план, всяко плащане се отнася за периода, за който е договорено или се очаква да бъде получено.
34. Особено важно е групите по падежи, определяни от една банка, да са същите и за активите и за пасивите. Това изяснява доколко се покриват падежите и произтичащата от това зависимост на банката от други източници на ликвидност.
35. Падежите могат да се изразяват чрез:
- а) остатъчния период до датата на изплащане;
 - б) първоначалния период до датата на изплащане и
 - в) остатъчния период до следващата дата, на която могат да бъдат променени лихвените проценти.
- Анализът на активите по остатъчния период до датата на погасяване дава най-добрата база за оценка на ликвидността на една банка. Банката може също да отчита и падежите за погасяване на база на първоначалния (договорен) срок до датата на погасяване, за да се осигури информация за финансирането и бизнес стратегията. Освен това една банка може да отчита падежа по групи въз основа на остатъчния период до следващата дата, на която могат да бъдат сменени лихвените проценти, за да се отрази откритостта на риск откъм лихвения процент. В своя коментар към финансовите отчети ръководството на банката може да осигури и информацията относно изложеността ѝ на лихвен риск и за начина, по който то управлява и контролира подобни експозиции.
36. В много страни депозитите, направени в една банка, могат да бъдат изтеглени при поискване, както и авансите, дадени от банката, могат да бъдат платими при поискване. На практика обаче тези депозити и аванси често се оставят за дълги периоди без теглене или погасяване; ето защо датата за фактическото погасяване е по-късна от договорната дата. Независимо от това банките представят структура, отразяващи договорните срокове на падеж, макар че определеният в договора срок на погасяване често не е фактическият срок, тъй като договорните дати отразяват ликвидните рискове, свързани с активите и пасивите на банката.
37. Някои активи на банката нямат дата на падеж по договора. За срок на падеж за тези активи се приема очакваната дата, на която ще бъдат реализирани активите.

38. Оценката, правена от потребителите на отчетите за ликвидността на банката на база на отчетените от нея групи по падеж, се основава на местната банкова практика, включително и доколко банките имат достъп до свежи финансови средства. В някои страни в нормалния процес на дейност се намират краткосрочни средства от паричния пазар или в спешни случаи от централната банка. В други страни не е така.
39. За да се осигури пълното разбиране на потребителите за групите по падежи, може да е необходимо отчетеното в счетоводните отчети да се допълни с информация относно вероятността за погасяване в остатъчния период. Ето защо ръководството на банката би трябвало да предостави в своя коментар към финансовите отчети информация за валидните срокове и за начина, по който то управлява и контролира рисковете и експозицията, свързани с различните падежни и лихвени профили.

КОНЦЕНТРАЦИИ НА АКТИВИ, ПАСИВИ И ЗАДБАЛАНСОВИ ПОЗИЦИИ

40. **Всяка банка трябва да отчита всички значителни концентрации при своите активи, пасиви и задбалансови позиции. Тази отчетност трябва да се води по отношение на географските области, по клиенти, по групи отрасли или други концентрации на риск. Банката трябва да отчита разпера на важните нетни валутни експозиции.**
41. Банката отчита значимите концентрации при разпределението на своите активи и по източника на своите пасиви, тъй като това е показателна информация за потенциалните рискове, свързани с реализацията на активите и наличните средства на банката. Подобна отчетност се прави по географски области, клиенти и групи отрасли или други сектори на концентрации на риск, които са подходящи предвид положението на банката. Един подобен анализ и обяснение за задбалансовите позиции е също важен. Географските области могат да представляват отделни страни, групи страни или региони в рамките на една страна; отчитането по клиенти може да отразява сектори като ниво на управление, държавни власти, търговски и производствени предприятия. Тази отчетност се води в допълнение на информацията по сегменти, изисквана съгласно IAS 14, „Отчитане по сектори“.
42. Оповестяването на значителните нетни валутни експозиции също дава полезна информация за риска от загуби от промени във валутния курс.

ЗАГУБИ ПО КРЕДИТИ И АВАНСИ

43. **Една банка трябва да оповестява следните данни:**
- a) *счетоводната политика, която е възприета за отчитане на несъбираемите кредити и аванси като разходи, и тяхното отписване;*
 - b) *данни за изменението на провизиите за загуби по кредити и аванси за периода; за всеки период трябва да се отчитат отделно разходите за загуби по несъбираемите кредити и аванси, разходът за периода в резултат отписаните кредити и аванси и приходът за периода в резултат на кредитите и аванси, които са били отписани в предходни периоди и възстановени в салдото на кредитите и авансите през текущия период;*
 - в) *общата сума на провизиите за загуби по кредити и аванси към датата на баланса, и*
 - г) *общата сума, включена в баланса за кредити и аванси, по която не се начисляват лихви, и начина за оценка на отчетната стойност на такива кредити и аванси.*
44. **Всякакви суми, заделени за загуби по кредити и аванси в допълнение на тези загуби, които са били определени за конкретни позиции по кредитите и авансите, или потенциалните загуби, които могат да се приемат като присъщи за целия портфейл от кредити, трябва да се представят като намаление на неразпределената печалба. Всички постъпления, произтичащи от възстановяването на такива суми, водят до увеличаване на неразпределените печалби и не се включват при определянето на нетната печалба или загуба за периода.**

IAS 30

45. Неизбежно е при нормалната си дейност банките да понесат известни загуби по кредитите, авансите и другите кредитни инструменти поради тяхната пълна или частична несъбираемост. Размерът на загубите, които са били конкретно идентифицирани, се отчита като разход и се изважда от отчетната сума на съответната сума на кредитите и авансите като провизии за загуби по кредити и аванси. Размерът на потенциалните загуби, които не са били конкретно определени, но за които се знае от предишен опит, че съществуват в портфейла от кредити и аванси, също се признава за разход и се изважда от общата отчетна сума на кредитите и авансите като провизии за загуби по кредити и аванси. Оценката на тези загуби зависи от преценката на ръководството; особено важно е обаче ръководството да прилага последователност при оценката от период на период.
46. Местните обстоятелства или законодателство може да изискват или да дават правото на една банка да заделя средства за загуби по кредити и аванси в допълнение на загубите, които са били конкретно определени и на потенциалните загуби, които опитът предполага, че съществуват в портфейла от кредити и аванси, взет като цяло. При определянето на нетната печалба или загуба за периода тези суми не се считат за разходи за текущия период и не оказват влияние върху размера на печалбата или загубата за периода, а се отчитат директно като намаление на неразпределената печалба в раздела за собствения капитал. По същия начин всички постъпления, произтичащи от възстановяването на такива суми, водят до увеличаване на неразпределената печалба и не се включват при определянето на нетната печалба или загуба за периода.
47. Потребителите на счетоводните отчети на една банка трябва да знаят за влиянието, което оказват загубите по кредитите и авансите върху финансовото състояние и резултатите на банката; това им помага да преценят ефективността на банката при оползотворяването на нейните ресурси. Ето защо една банка представя общата сума на провизиите за загуби по заеми и аванси към датата на приключване на баланса и движението на провизиите за периода. Движението на размера на провизиите, включително и отписаните преди това суми, които са били възстановени през периода, се показват отделно.
48. Банката може да реши да не начислява лихви по кредити и аванси, например когато кредитополучателят е бил в просрочил над определен период от време по отношение на погасяването на лихвите и главницата. Банката оповестява общата сума на кредитите и авансите към датата на баланса, върху които не е била начислявана лихва, и метода за оценка на отчетната сума на такива кредити и аванси. Желателно е също така банките да оповестяват дали са признавали приходи от лихви по такива кредити и аванси и влиянието, което неначисляването на лихви оказва върху отчета за приходите и разходите.
49. Когато кредитите и авансите не могат да бъдат възстановени, те се отписват за сметка на провизиите за загуби. В някои случаи те не се отписват, докато не бъде приключена необходимата правна процедура и докато не се определи окончателният размер на загубите. В други случаи те се отписват по-рано, например когато кредитополучателят не е платил никаква лихва или не е погасил никаква част от главницата, дължима за определен срок. Тъй като времето, в което се отписват несъбираемите кредити и аванси, е различно, брутният размер на заемите и авансите и на провизиите за загуби може да варира при подобни обстоятелства. Поради това банката трябва да оповести своята политика за отписване на несъбираеми заеми и аванси.

ОБЩ БАНКОВ РИСК

50. **Всички суми, заделени за банков риск от общ характер, включително и за бъдещи загуби и други условни рискове и непредвидими разходи, трябва да бъдат отчетени отделно като намаление на неразпределената печалба. Всички постъпления, произтичащи от възстановяването на такива суми, водят до нарастване на неразпределената печалба и не трябва да се включват при определянето на нетната печалба или загуба за периода.**
51. Местните обстоятелства и законодателство могат да изискват от банките или да им позволят да заделят суми за общи банкови рискове, включително и за бъдещи загуби или други непредвидими рискове, в допълнение на начисленията за загуби по кредити и аванси, определени в съответствие с параграф 45. От една банка може да се изиска или да ѝ се позволи да задели суми за напредвидени разходи. Такива суми за общи банкови рискове и непредвидими разходи не са квалифицирани за признаване като провизии съгласно IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“. Следователно банката признава такива суми като намаление на неразпределената печалба. Това е необходимо, за да се избегне надценяване на пасивите, подценяване на активите, неотчетени начисления и провизии и възможността за даване на невярна представа за нетните приходи и капитала.

52. Отчетът за дохода не може да представи нужната и достоверна информация за резултатите на банката за отчетния период, ако нетните печалби или загуби за периода включват и влиянието на неотчетени суми, заделени за банков риск от общ характер или за условни задължения, както и възстановяването на такива суми. По същия начин балансът не може да даде подходящата и достоверна информация за финансовото състояние на банката, ако включва надценени пасиви и подценени активи или не са направени съответни начисления или провизии.

АКТИВИ, ЗАЛОЖЕНИ КАТО ОБЕЗПЕЧЕНИЕ

53. **Една банка трябва да оповестява общия размер на обезпечените пасиви и естеството и балансовата сума на свои активи, заложи като обезпечение.**
54. В някои страни от банките се изисква или по закон, или по национална традиция да залагат активи като обезпечение на определени привлечени депозити и други пасиви. Тези суми са често големи и могат да окажат значително влияние върху оценката на финансовото състояние на една банка.

ДОВЕРИТЕЛНИ ДЕЙНОСТИ

55. Обикновено банките действат като попечители и с други ползвачи се с обществено доверие функции, които водят до държането или пласирането в тях на активи от името на отделни лица, тръстове, пенсионни фондове и други институции. При условие че отношението на попечителство или подобно отношение е правно основано, тези активи не са активи на банката, поради което не се включват в нейния баланс. Ако банката се занимава със значителен обем доверителни дейности, оповестяването на този факт и показването на обема на тези дейности става в счетоводните отчети на банката, поради наличието на потенциални задължения, ако тя се провали при своите ползвачи се с обществено доверие отговорности. Поради това доверителните дейности не включват и функциите по отговорното пазене.

СДЕЛКИ МЕЖДУ СВЪРЗАНИ ЛИЦА

56. IAS 24, „Оповестяване на свързани лица“, урежда главно оповестяването на взаимоотношенията между свързани лица и сделките между отчитащото се предприятие и свързаните с него лица. В някои страни законът или регулативните органи не позволяват или ограничават банките да влизат в операции със свързани с тях лица, докато в други страни подобни операции са разрешени. IAS 24, „Оповестяване на свързани лица“, поставя ударение върху представянето на счетоводните отчети на банките в страни, където такива операции са позволени.
57. Някои сделки между свързани лица могат да се извършват при различни условия от тези с несвързани лица. Например една банка може да отпусне като аванс една по-голяма сума или да начисли по-нисък лихвен процент на свързано с нея лице, отколкото би направила в идентична ситуация по отношение на несвързано лице; авансите и депозитите могат да се прехвърлят между свързани лица по-бързо и без формалности, отколкото е възможно, тогава когато става въпрос за несвързани лица. Дори когато сделките между свързани лица са в рамките на обичайните условия на дейността на банката, информацията за подобни операции е свързана с нуждите на потребителите и нейното оповестяване се изисква от IAS 24, „Оповестяване на свързани лица“.
58. Когато една банка е предприела операции със свързани с нея лица, подходящо е да се оповести естеството на взаимоотношенията със свързаното лице, видът на операциите и елементите на тези операции, необходими за да се разбере счетоводният отчет на банката. Елементите, които обикновено се отчитат в съответствие с IAS 24, „Оповестяване на свързани лица“, включват кредитната политика на банката по отношение на свързани с нея лица и по отношение на сделката със свързаните лица, размерът или процентният дял на:
- а) всеки от кредитите и авансите, депозитите, акцептите и записите на заповед; оповестяването може да включва общите дължими суми в началото и края на периода, както и авансите, депозитите, плащанията и други движения през периода;

IAS 31

- б) всеки от основните видове приходи, лихвени разходи и платени комисионни;
- в) размера на разходите, признати за периода за загуби по кредити и аванси и размера на провизиите към датата на баланса;
- г) неотменими ангажменти и условни пасиви и ангажменти, произтичащи от задбалансови позиции.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

59. **Настоящият стандарт влиза в сила за счетоводните отчети на банките, които обхващат периоди, започващи от или след 1 януари 1991 г.**

**МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 31
(ПРЕРАБОТЕН 2000 г.)**

Счетоводно отчитане на дялове в съвместни предприятия

IAS 31 беше одобрен от съвета през ноември 1990 г.

През ноември 1994 г. текстът на IAS 31 беше преформатиран, за да бъде представен в преработен формат, възприет за международните счетоводни стандарти през 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 юли 1998 г., за да бъде в съответствие с IAS 36, „Обезценка на активи“, параграфи 39 и 40 бяха преработени и беше добавен нов параграф 41.

През декември 1998 г. параграфи 35 и 42 от IAS 31 бяха допълнени, за да заменят препратките към IAS 25, „Отчитане на инвестициите“, с препратки към IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“.

През март 1999 г. параграф 45 от IAS 10 (преработен 1999 г.), „Събития след датата на баланса“, беше допълнен, за да е съвместим с терминологията на IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“.

През октомври 2000 г. параграф 35 беше преработен, за да е съвместим с подобни параграфи в други IAS. Промените в параграф 35 влизат в сила, когато предприятието прилага IAS 39 за първи път.

Едно разяснение на SIC се отнася до IAS 31:

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

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Обхват	1
Дефиниции	2—7
Форми на съвместно предприятие	3
Договорно споразумение	4—7

Съвместно контролирани дейности	8—12
Съвместно контролирани активи	13—18
Съвместно контролирани предприятия	19—37
Консолидирани финансови отчети на съдружник	25—37
Най-разпространено третиране — пропорционална консолидация	25—31
Допустим алтернативен подход — метод на собствения капитал	32—34
Изключения при препоръчителния подход и при допустимия алтернативен подход	35—37
Самостоятелни финансови отчети на съдружника	38
Сделки между съдружник и съвместно предприятие	39—41
Отчитане на участието в съвместно предприятие във финансовите отчети на инвеститора	42
Оператори на съвместни предприятия	43—44
Оповестяване	45—49
Дата на влизане в сила	50—52

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).

ОБХВАТ

- Настоящият стандарт трябва да се прилага при отчитането на участията в съвместни предприятия и при отчитането на активите, пасивите, доходите и разходите във финансовите отчети на участниците в съвместното предприятие и на инвеститорите, независимо от структурите или формите, в които се извършват дейностите на съвместното предприятие.**

ДЕФИНИЦИИ

- В стандарта се използват следните дефиниции:**

Съвместно предприятие е договорно споразумение, по силата на което две или повече страни се заемат с икономическа дейност, която подлежи на съвместен контрол.

Контрол е властта да се управлява финансовата и оперативната политика на дадена икономическа дейност по такъв начин, че да се извлече изгода от нея.

Съвместен контрол е договореното споделяне на контрола върху дадена икономическа дейност.

Значително влияние е правото на участие при вземането на решения, свързани с финансовата и оперативната политика на дадена икономическа дейност, но не и контрол или съвместен контрол върху тази политика.

Съдружник в съвместно предприятие е страна, която участва в съвместно предприятие и споделя съвместния контрол върху това съвместно предприятие.

Инвеститор в съвместно предприятие е участник в съвместно предприятие, който не участва в съвместния контрол върху него.

IAS 31

Пропорционална консолидация е метод на счетоводство и отчитане, при който делът на съдружника във всеки един от активите, пасивите, доходите и разходите на съвместно контролираното предприятие се обединява ред за ред със сходните позиции или пък се отчита като позиции на отделни редове във финансовите отчети на съдружника.

Метод на собствения капитал е метод за отчитане, при който участието на съдружника в съвместно контролираното предприятие първоначално се записва по себестойността му, а впоследствие се коригира според промените след придобиването му в дела на съдружника от нетните активи на съвместно контролираното предприятие. Отчетът за доходите отразява дела на съдружника в резултатите от дейността на съвместно контролираното предприятие.

Форми на съвместни предприятия

3. Съвместните предприятия могат да приемат най-различни форми и структури. Настоящият стандарт разглежда три основни вида — съвместно контролирани дейности, съвместно контролирани активи и съвместно контролирани предприятия, които обикновено се описват чрез и отговарят на определението за съвместно предприятие. Общи за всички съвместни предприятия се явяват следните характеристики:
 - a) двама или повече съдружници са обвързани с договорно споразумение и
 - b) договорното споразумение установява съвместен контрол.

Договорно споразумение

4. Наличието на договорно споразумение дава възможност да се прави разлика между участия, които включват съвместен контрол и инвестиции в асоциирани предприятия, в които инвеститорът има значително влияние (виж IAS 28, „Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия“). Дейност, при която липсва договорно споразумение за установяване на съвместен контрол, не се смята за съвместно предприятие за целите на настоящия стандарт.
5. Едно договорно споразумение може да се изяви 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:
 - a) дейността, времетраенето и отчетните задължения на съвместното предприятие;
 - b) назначаването на съвета на директорите или равностоен управляващ орган на съвместното предприятие и полагащите се на всеки съдружник права във връзка с гласуването;
 - b) дяловите вноски на контролиращите съдружници в съвместното предприятие и
 - г) разпределянето между съдружниците на продукцията, доходите, разходите и резултатите от дейността на съвместното предприятие.
6. Договорното споразумение установява съвместен контрол върху съвместното предприятие. Подобно изискване гарантира, че нито един от съдружниците не може да бъде в състояние да упражнява самостоятелен контрол върху дейността му. Договорното споразумение определя кои от решенията от ключово значение за успеха на съвместното предприятие трябва да се вземат със съгласието на всички съдружници и кои решения ще могат да се вземат с определено квалифицирано мнозинство от съдружниците.
7. Договорното споразумение може да посочи единия от съдружниците като управител на съвместното предприятие. Управителят 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 управителя. Когато управителят е овластен да ръководи финансовата и оперативната политика на икономическата дейност, той по същество контролира самото предприятие и по този начин то се явява дъщерно на управителя, а не съвместно предприятие.

СЪВМЕСТНО КОНТРОЛИРАНИ ДЕЙНОСТИ

IAS 31

8. Дейността на някои съвместни предприятия е свързана с използването на активи и други ресурси на съдружниците, без да се основава корпорация, съдружие или друго образувание, нито пък на финансова структура, която да е отделна от самите съдружници. Всеки съдружник използва собствени имоти, машини, съоръжения и оборудване, както и собствени материални запаси. Освен това той поема собствени разходи и пасиви и се финансира сам, което представлява задълженията му. Дейността на съвместното предприятие може да се извършва и от наети лица от съдружника успоредно със сходна дейност, извършвана от него. Договорното споразумение обикновено установява начина, по който приходите от реализацията на съвместния продукт и съвместно направените разходи ще се разпределят между съдружниците.
9. Сред примерите за съвместно контролирани дейности могат да се посочат такива съвместни предприятия, в които двама или повече съдружници се споразумяват за съвместно производство, продажба и дистрибуция на определен продукт — например самолети, като всеки от съдружниците изпълнява различни дейности от производствения процес. Всеки съдружник понася собствените си разходи и получава дял от приходите от продажбата на самолетите, определен в самото договорно споразумение.
10. **По отношение на участията си в съвместно контролираните дейности всеки съдружник трябва да признава в самостоятелните си финансови отчети, а впоследствие и в консолидираните си финансови отчети:**
 - а) **контролираните от него активи и поетите от него пасиви;**
 - б) **направените от него разходи и собствения му дял в доходите от продажбата на стоките и услугите от съвместното предприятие.**
11. Тъй като активите, пасивите, доходите и разходите са веднъж признати в самостоятелните финансови отчети на съдружника, а впоследствие и в консолидираните му финансови отчети, при представянето на последните не се налага съдружникът да прави каквито и да било преизчисления или да предприема други консолидационни процедури по отношение на същите тези позиции.
12. Не се изисква задължително воденето на отделно счетоводство на съвместното предприятие или изготвянето на отделен финансов отчет за него. Независимо от това съдружниците могат да изготвят управленски отчети, с помощта на които може да се оценява резултатът от дейността на съвместното предприятие.

СЪВМЕСТНО КОНТРОЛИРАНИ АКТИВИ

13. Някои съвместни предприятия се базират на съвместен контрол, а често и на съвместна собственост върху един или повече от активите, внесени в съвместното предприятие или придобити и използвани специално за целите на съвместното предприятие. Активите се използват за извличане на изгоди за съдружниците. Всеки съдружник може да получи дял от произведеното с активите и трябва да понесе предварително договорен дял от направените разходи.
14. Съществуването на съвместно контролирани активи обикновено не включва основаването на корпорация, съдружие или друга форма на предприятие, нито пък на финансова структура, която да е отделна от тези на самите съдружници. Всеки съдружник притежава контрол върху своя дял от бъдещата стопанска изгода чрез дела си в съвместно контролирания актив.
15. Съвместно контролирани активи се срещат често в дейности като добив на нефт, газ и минерали; 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. При друг типичен случай две предприятия могат да контролират съвместно даден имот, като всяко от тях получава своя дял от получената рента и понася своя дял от разходите.
16. **По отношение на своето участие в съвместно контролираните активи всеки съдружник трябва да признава в своите самостоятелни финансови отчети, а впоследствие и в консолидираните си финансови отчети:**
 - а) **своя дял в съвместно контролираните активи, класифицирани според естеството на активите;**
 - б) **всякакви възникнали за него пасиви;**

IAS 31

- в) *своя дял от пасивите, понесени съвместно с другите съдружници във връзка със съвместното предприятие;*
 - г) *каквото и да било доход от продажбата на своя дял от продукцията заедно със своя дял в разходите, направени от съвместното предприятие, както и*
 - д) *каквито и да било разходи, свързани със собствения му дял в съвместното предприятие.*
17. По отношение на своето участие в съвместно контролираните активи всеки от съдружниците трябва да включва в своите счетоводни сметки и да признава в своите самостоятелни финансови отчети, а впоследствие и в консолидираните си финансови отчети:
- а) своя дял в съвместно контролираните активи, класирани според естеството на активите, а не като инвестиция; така например дялът в съвместно контролирания нефтопровод се отчита като имоти, машини, съоръжения и оборудване;
 - б) поетите пасиви, 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 доход от продажбата на своя дял от продукцията на съвместното предприятие заедно със своя дял в разходите, направени от съвместното предприятие, както и
 - д) разходи, свързани със собственото му участие в съвместното предприятие — например разходите, направени за финансиране на участието на съдружника в активите и за продажбата на собствения му дял от продукцията.

И тъй като активите, пасивите, доходите и разходите са веднъж признати в самостоятелните финансови отчети на съдружника, а впоследствие и в консолидираните му финансови отчети, при представянето на последните не се налага съдружникът да прави каквито и да било преизчисления или да предприема други консолидационни процедури по отношение на същите тези позиции.

18. Трактовката на съвместно контролираните активи отразява същността и стопанската реалност, а обикновено и правната форма на съвместното предприятие. Отделното счетоводство на самото съвместно предприятие обикновено може да се ограничи с разходите, 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 отделни финансови отчети, въпреки че съдружниците могат да изготвят управленски отчети, които да дават възможност за преценяване на резултата от дейността на съвместното предприятие.

СЪВМЕСТНО КОНТРОЛИРАНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

19. Съвместно контролирано предприятие представлява съвместно предприятие, което е свързано със създаването на корпорация, съдружие или друго предприятие, в което всеки от съдружниците има участие. Такова предприятие действа по същия начин като всички останали предприятия, но с тази разлика, че договорно споразумение между съдружниците установява съвместен контрол върху дейността на предприятието.
20. Едно съвместно контролирано предприятие контролира активите на съвместното предприятие, понася пасиви и разходи и получава доход. 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 в резултатите на съвместно контролираното предприятие, въпреки че някои съвместно контролирани предприятия освен това могат да предвиждат и разпределение на продукцията на съвместното предприятие.
21. Типичен пример за съвместно контролирано предприятие е случаят, когато две предприятия съчетаят дейността си в дадена стопанска сфера чрез прехвърлянето на съответните активи и пасиви в съвместно контролирано предприятие. Друг пример може да бъде случаят, в който едно предприятие започва дейност в чужда страна съвместно с правителството или друг орган на тази страна, като създава самостоятелно предприятие, контролирано съвместно от предприятието и съответното правителство или орган.

22. Много от съвместно контролираните предприятия по същество са сходни със съвместните предприятия, описани по-горе като съвместно контролирани дейности или съвместно контролирани активи. Съдружниците могат да преобразуват даден съвместно контролиран актив от рода на нефтопровод в съвместно контролирано предприятие във връзка с облагането с данъци или по някакви други причини. По подобен начин съдружниците могат да образуват с активите, които ще използват съвместно, едно съвместно контролирано предприятие. Някои съвместно контролирани дейности могат да включват и създаване на съвместно контролирано предприятие, което да се занимава с конкретни аспекти на тази дейност — например дизайна, маркетинга, дистрибуцията или гаранционното и извънгаранционното обслужване на изделията.
23. Съвместно контролираното образование води собствено счетоводство и изготвя финансови отчети като всички останали предприятия в съответствие с националните изисквания и международните счетоводни стандарти.
24. Всеки съдружник обикновено участва с пари или с някакви други ресурси в съвместно контролираното предприятие. Такова участие се включва в счетоводните сметки на съдружника и се признава в неговите самостоятелни финансови отчети като инвестиция в съвместно контролирано предприятие.

Консолидирани финансови отчети на съдружник

Най-разпространено третиране — пропорционална консолидация

25. **В своите консолидирани финансови отчети съдружникът трябва да представя своето участие в съвместно контролирано предприятие чрез използването на единия от двата формата за отчитане на пропорционалната консолидация.**
26. При отчитане на дял в съвместно контролирано предприятие особено важно е съдружникът да отрази по-скоро същността и стопанската реалност на споразумението, отколкото конкретната форма или структура на съвместното предприятие. В едно съвместно контролирано предприятие съдружникът има контрол върху собствения си дял от бъдещата стопанска изгода чрез дела си в активите и пасивите на съвместното предприятие. Тази същност и стопанска реалност се представят в консолидираните финансови отчети на съдружника, когато той отчита своето участие в активите, пасивите, доходите и разходите на съвместно контролираното предприятие чрез прилагане на единия от двата предложени формата за пропорционално консолидиране, описани в параграф 28.
27. Приложението на пропорционалната консолидация означава, че консолидираният баланс на съдружника включва освен неговия дял в активите, които той контролира съвместно, също така и неговия дял в пасивите, за които носи съвместна отговорност. Консолидираният отчет за доходите на съдружника включва неговия дял в доходите и разходите на съвместно контролираното предприятие. Много от процедурите, подходящи за прилагане на пропорционална консолидация, са сходни с изложените в IAS 27, „Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия“.
28. При прилагането на пропорционалната консолидация могат да бъдат използвани различни форми на отчети. Съдружникът може да обединява ред по ред своя дял във всеки отделен пасив, актив, доход или разход на съвместно контролираното образование със сходни позиции в собствените си консолидирани финансови отчети. Така например той може да обедини своя дял в материалните запаси на съвместно контролираното предприятие с материалните запаси на консолидираната група предприятия, както и своя дял в имотите, машините, съоръженията и оборудването на съвместно контролираното образование със същите позиции, отнасящи се за консолидираната група предприятия. Алтернативно съдружникът може да отдели в консолидираните финансови отчети самостоятелни редове за позициите, представляващи неговия дял в активите, пасивите, доходите и разходите на съвместно контролираното образование. Възможно е например да покаже дела си в текущите активи на съвместно контролираното предприятие отделно от текущите активи на консолидираната група предприятия; може също така да покаже своя дял в имотите, машините, съоръженията и оборудването на съвместно контролираната стопанска единица отделно от имотите, машините, съоръженията и оборудването, притежавани от консолидираната група предприятия. И двата формата на отчети водят до отчитане на едни и същи суми на нетния доход и на всеки основен клас активи, пасиви, приходи и разходи; и двата формата са приемливи за целите на настоящия стандарт.
29. Независимо от това какъв формат се използва по отношение на пропорционалната консолидация, не е подходящо да бъдат компенсирани 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 компенсиране и компенсацията представлява предвижданията по отношение на реализацията на активите или уреждане на пасивите.

IAS 31

30. **Съдружникът следва да преустанови прилагането на пропорционална консолидация от датата, на която престава да упражнява съвместен контрол в съвместно контролираното предприятие.**
31. Съдружникът престава да прилага пропорционална консолидация от датата, на която престава да участва в контрола на съвместно контролираното предприятие. Това може да стане, например когато съдружникът продаде своя дял или когато върху съвместното предприятие се поставят външни ограничения, така че то повече не е в състояние да постига целите си.

Допустим алтернативен подход — метод на собствения капитал

32. **В своите консолидирани финансови отчети всеки от съдружниците трябва да отразява участието си в съвместно контролираното предприятие посредством използването на метода на собствения капитал.**
33. При отчитане на своя дял в съвместно контролираните предприятия някои съдружници използват метода на собствения капитал, така както е описан в IAS 28, „Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия“. Използването на този метод се поддържа и от онези, които смятат, че не е редно контролирани позиции да се комбинират със съвместно контролирани позиции и че в едно съвместно контролирано предприятие съдружниците имат по-скоро значително влияние, отколкото съвместен контрол. Стандартът не препоръчва да се използва методът на собствения капитал, тъй като пропорционалната консолидация отразява по-точно същността и стопанската реалност на дела на съдружника в съвместно контролираното предприятие, т.е. наличието на контрол върху собствения му дял в бъдещата стопанска изгода. Независимо от това стандартът предоставя възможност да се използва методът на собствения капитал в качеството на една алтернативна трактовка при отчитането на участията в съвместно контролирано предприятие.
34. **Съдружникът трябва да прекрати да прилага метода на собствения капитал от датата, на която престава да участва в съвместния контрол на предприятие или престава да упражнява значително влияние върху съвместно контролираното образование.**

Исключения при препоръчителния подход и при допустимия алтернативен подход

35. **Съдружникът следва да отчита следните участия в съответствие с IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“:**
- a) **участие в съвместно контролирано образование, придобито и държано изключително с цел да бъде продадено в близко бъдеще, и**
 - b) **участие в съвместно контролирано образование, което действа в условията на строги дългосрочни ограничения, които значително възпрепятстват възможността му да прехвърля средства към съдружника.**
36. Не е подходящо обаче прилагането нито на пропорционалната консолидация, нито на метода на собствения капитал, когато участието в съвместното образование е придобито и се държи изключително с цел да бъде продадено в близко бъдеще. Не са подходящи и тогава, когато съвместно контролираното предприятие действа в условията на строги дългосрочни ограничения, които значително възпрепятстват възможностите му да прехвърля средства към съдружника.
37. **Съдружникът започва да отчита своето участие в съответствие с IAS27, Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия от датата, на която съвместно контролираното образование се превърне в дъщерно образование на съдружника.**

Самостоятелни финансови отчети на съдружника

38. В много страни по силата на правни или други изисквания от съдружника се изискват самостоятелни финансови отчети. Такива отделни финансови отчети се изготвят за различни цели, поради което различните страни прилагат различна практика. По тази причина настоящият стандарт не отдава предпочитание на който и да било конкретен метод.

СДЕЛКИ МЕЖДУ СЪДРУЖНИК И СЪВМЕСТНО ПРЕДПРИЯТИЕ

IAS 31

39. *Когато даден съдружник внесе или продаде активи на съвместното предприятие, 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 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⁽¹⁾. Съдружникът признава изцяло каквато и да било загуба, когато вноската или продажбата доказва намаление в нетната реализируема стойност на текущи активи или загуба от обезценка.*
40. *Когато даден съдружник закупи активи от съвместното 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 признава загуби, произтичащи от такива сделки, по същия начин, по който признава печалбите, но с тази разлика, че загубите трябва да се признават незабавно, в случай че представляват намаление в нетната реализируема стойност на текущи активи или загуба от обезценка.*
41. За да прецени доколко дадена сделка между съдружник в съвместно предприятие и съвместното предприятие съдържа доказателства за обезценка на активи, съдружникът определя възстановимата сума на актива съгласно IAS 36, „Обезценка на активи“. За да се определи стойността в употреба, бъдещите парични потоци от актива се оценяват съобразно използването на актива и окончателното му изваждане от употреба от съвместното предприятие.

ОТЧИТАНЕ НА УЧАСТИЕТО В СЪВМЕСТНИ ПРЕДПРИЯТИЯ ВЪВ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ НА ИНВЕСТИТОР

42. *Инвеститор в съвместно предприятие, който не участва в съвместния контрол, отчита участието си в своите консолидирани финансови отчети в съответствие с IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“, или когато инвеститорът има значително влияние в съвместното предприятие — в съответствие с IAS 28, „Отчитане на инвестиции в асоциирани предприятия“. В самостоятелните отчети на инвеститор, който издава консолидиран финансов отчет, същият може да ги отчита по себестойност.*

ОПЕРАТОРИ НА СЪВМЕСТНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

43. *Операторите или мениджърите на съвместното предприятие отчитат получаваните от тях възнаграждения в съответствие с IAS 18, „Приходи“.*
44. Един или повече от съдружниците могат да действат като оператори или мениджъри на съвместното предприятие. Обикновено операторите получават мениджърско възнаграждение за тази си дейност. Възнагражденията се отчитат от съвместното предприятие като разходи.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

45. *Съдружникът трябва да оповестява общата сума на следните условни пасиви отделно от другите условни пасиви, освен ако вероятността от загуби е отдалечена във времето:*
- всякакви условни пасиви, които съдружникът е поел по отношение на своите участия в съвместните предприятия и собствения си дял във всяко от условните пасиви, поети съвместно с другите съдружници;*
 - собствения дял в условните пасиви на самите съвместни предприятия, с които евентуално е обвързан, както и*
 - условните пасиви, които възникват поради това, че съдружникът по някакъв начин е отговорен за пасивите на другите съдружници в съвместното предприятие.*

(¹) Виж също SIC-13: Съвместно контролирани предприятия — непарични вноски от съдружниците.

IAS 33

46. Съдружникът трябва да оповестява общата сума на следните ангажименти отделно от останалите си ангажименти:
- всякакви ангажименти с инвестиционен характер, които съдружникът е поел по отношение на своите участия в съвместните предприятия и собствения си дял във всеки инвестиционен ангажимент, поет съвместно с другите съдружници;
 - собствения си дял в инвестиционни ангажименти на салите съвместни предприятия.
47. Съдружникът следва да оповестява списък и описание на участията си във всички значими съвместни предприятия, както и количественото съотношение на собственото си участие в съвместно контролирани предприятия. Съдружник, който отчита участието си в съвместно контролираното предприятие ред за ред — за пропорционалната консолидация или по метода на собствения капитал, трябва освен това да оповестява и общата сума от всеки от текущите активи, дългосрочните активи, текущите пасиви, дългосрочните пасиви, доходите и разходите, свързани с неговите участия в съвместни предприятия.
48. Съдружник, който не изготвя консолидирани финансови отчети, тъй като няма дъщерни предприятия, оповестява същата информация, която се изисква в съответствие с параграфи 45, 46 и 47.
49. Подходящо е съдружник, който не изготвя консолидирани финансови отчети, тъй като няма дъщерни предприятия, да оповестява същата информация за дела си в съвместни предприятия, както оповестяват и съдружниците, изготвящи консолидирани финансови отчети.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

50. С изключение на параграфи 39, 40 и 41, настоящият стандарт влиза в сила за финансови отчети за периоди, започващи на или след 1 януари 1992 г.
51. Параграфи 39, 40 и 41 влизат в сила, когато IAS 36 влиза в сила — т.е. за годишните финансови отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 юли 1999 г., освен ако IAS 36 е приложен за по-ранен период.
52. Параграфи 39 и 40 от настоящия стандарт бяха одобрени през юли 1998 г., за да заменят 39 и 40 от IAS 31, „Счетоводно отчитане на дялове в съвместни предприятия“, преформатиран през 1994 г. Параграф 41 от настоящия стандарт беше прибавен през юли 1998 г. между параграфи 40 и 41 от IAS 31, преформатиран 1994 г.

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 33

Доходи на акция

Настоящият международен счетоводен стандарт е одобрен от съвета на IASC (Комитет по международни счетоводни стандарти) през януари 1997 г. и влиза в сила за финансовите отчети за периоди, започващи на и след 1 януари 1998 г.

През 1999 г. параграф 45 беше изменен, за да замени препратките към IAS 10, „Непредвидими събития и събития, възникнали след датата на баланса“, с препратки към IAS 10 (преработен 1999 г.), „Събития след датата на баланса“.

Следното разяснение на SIC се отнася за IAS 33:

— SIC-24: Доходи на акция — финансови инструменти и други договори, които могат да бъдат уреждани с акции.

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	
Обхват	1—5
Предприятия, чиито акции са публично търгуеми	1—3
Предприятия, чиито акции не са публично търгуеми	4—5
Дефиниции	6—9
Оценяване	10—42
Основни доходи на акция	10—23
Основни доходи	11—13
Основни доходи на акция	14—23
Доходи на акция с намалена стойност	24—42
Доходи с намалена стойност	26—28
Доходи на акция с намалена стойност	29—37
Потенциални обикновени акции с намалена стойност	38—42
Преизчисление	43—46
Представяне	47—48
Оповестяване	49—52
Дата на влизане в сила	53

Стандартите, които са с удебелен курсив, трябва да се четат в контекста на основния материал и насоките за прилагане, 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 предложи принципи за определянето и представянето на доходите на акция, използването на които да подобри възможностите за сравнение на резултатите на различни предприятия през един и същ отчетен период, както и за сравняването на дейността на едно предприятие през различни отчетни периоди. Стандартът акцентира върху знаменателя във формулата за изчисление на доходи на акция. Въпреки ограниченията върху информацията за изчисление на доходите на акция, дължащи се на различия в счетоводните политики, използвани при определянето на термина „доходи“, един последователно дефиниран знаменател повишава качеството на финансовата отчетност.

ОБХВАТ

Предприятия, чиито акции са публично търгуеми

- Настоящият стандарт следва да се прилага от предприятия, чиито обикновени акции или потенциални обикновени акции са публично търгуеми, и от предприятия, които са в процес на издаване на обикновени акции или на потенциални обикновени акции на публичните пазари на ценни книжа.**

IAS 33

2. **Когато се представят и отчети на предприятието майка, и консолидиран финансов отчет, информацията, изисквана според настоящият стандарт, трябва да бъде представена само на базата на консолидирана информация.**
3. Потребителите на финансовите отчети на предприятията майки обикновено се интересуват от резултатите от дейността на групите като цяло.

Предприятията, чиито акции не са публично търгуеми

4. **Предприятие, което няма нито обикновени, нито потенциални обикновени акции, които са публично търгуеми, но което оповестява доходи на акция, трябва да изчислява и представя доходите на акция в съответствие с настоящия стандарт.**
5. Предприятие, което няма нито обикновени, нито потенциални обикновени акции, които са публично търгуеми, не е задължено да оповестява доходи на акция. Въпреки това, за да могат да бъдат сравнявани финансовите отчети на различните предприятия, би било по-добре, ако едно такова предприятие, което е предпочело да представя доходи на акция, ги представя в съответствие с принципите на този стандарт.

ДЕФИНИЦИИ

6. **В настоящия стандарт се използват следните термини със специфични значения:**

Обикновена акция е капиталов инструмент, който е подчинен на всички останали класове капиталови инструменти.

Потенциална обикновена акция е финансов инструмент или друг договор, който може да осигури на собственика си правото на закупуване на обикновени акции.

Варант или опция са финансови инструменти, които дават на собственика си правото да закупува обикновени акции.

7. Обикновените акции участват в подялбата на нетния доход за периода само след останалите видове акции, като например привилегированите акции. Едно предприятие може да има повече от един клас обикновени акции. Обикновените акции от един и същи клас имат едни и същи права при получаване на дивиденди.
8. Примери за потенциални обикновени акции са:
 - а) дългови или капиталови инструменти, включващи привилегировани акции, които са конвертируеми в обикновени акции;
 - б) варанти и опции;
 - в) планове за закупуване на акции от заетите лица на предприятието като част от тяхното възнаграждение или други планове за покупка на акции, и
 - г) акции, които ще бъдат издадени при удовлетворяването на определени условия, произтичащи от договорни споразумения, като покупката на бизнес или на други активи.
9. **Следните термини са използвани със специфични значения в IAS 32, „Финансови инструменти: оповестяване и представяне“:**

Финансов инструмент е всеки договор, от който произтичат финансови активи за едно предприятие и финансови задължения или капиталови инструменти за друго предприятие.

Капиталов инструмент е всеки договор, който удостоверява остатъчния интерес в активите на предприятието след напаяването и/с всички задължения.

Справедлива стойност е сумата, за която един актив може да бъде разменен или един пасив — уреден, между информирани и желаещи страни в пряка сделка помежду и.

ОЦЕНЯВАНЕ

Основни доходи на акция

10. **Основните доходи на акция трябва да се изчисляват, като се раздели нетната печалба или загуба за периода, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции на среднопретегления брой на държаните обикновени акции за периода.**

Основни доходи

11. **За целите на изчислението на основните доходи на акция нетната печалба или загуба, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции, е нетната печалба или загуба за периода след намаляването с дивидентите по привилегирвани акции.**
12. Всички приходи и разходи, признати през периода, включително разходите за облагане с данъци, извънредните разходи и малцинствени участия, се включват при определянето на нетната печалба или загуба за периода (виж IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“). Сумата на нетната печалба, подлежаща на разпределение между притежателите на привилегирвани акции за периода, включително дивидентите по привилегирвани акции за същия период, се приспада от нетната печалба за периода (или се добавя към нетната загуба за периода), за да се изчисли нетната печалба или загуба за периода, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции.
13. Сумата на дивидентите по привилегирвани акции, която се изважда от нетната печалба за периода, е:
- сумата на всички преференциални дивиденти по привилегирвани акции без натрупване, декларирани за периода, и
 - общата сума на дължимите преференциални дивиденти по привилегирваните акции с натрупване за периода, независимо дали дивидентите са били декларирани; сумата на преференциалните дивиденти за периода не включва преференциалните дивиденти по привилегирвани акции с натрупване, платени или декларирани през периода, но отнасящи се за минали периоди.

Основни доходи на акция

14. **За да се изчислят основните доходи на акция, броят на обикновените акции трябва да бъде среднопретегленият брой на държаните обикновени акции за периода.**
15. Среднопретегленият брой на държаните акции за периода се дължи на факта, че сумата на акционерния капитал може да е била различна през периода, като резултат от това, че в различни моменти броят на държаните обикновени акции е вариал. Той представлява броят на държаните обикновени акции в началото на периода, коригиран с броя на обратно изкупените обикновени акции или на новоиздадените такива през периода, умножен по средновременния фактор. Средновременният фактор представлява броя на дните, през които конкретните акции са били държани, като отношение към общия брой на дните през периода; в много случаи е удобно да се приеме разумно приближение до среднопретеглената величина.

Пример: Среднопретеглен брой акции

		Издадени акции	Съкровищни акции	държани обикновени акции
1 януари 20X1 г.	Салдо в началото на годината	2000	300	1700
31 май 20X1 г.	Издаване на нови акции срещу пари в брой	800	—	2500
1 декември 20X1 г.	Покупка на съкровищни акции срещу пари в брой	—	250	2250
31 декември 20X1 г.	Салдо в края на годината	2800	550	2250

Изчисляване на среднопретегления брой:

$$\left(1700 \times \frac{5}{12}\right) + \left(2500 \times \frac{6}{12}\right) + \left(2250 \times \frac{1}{12}\right) = 2146 \text{ акции или}$$

$$\left(1700 \times \frac{12}{12}\right) + \left(800 \times \frac{7}{12}\right) - \left(250 \times \frac{1}{12}\right) = 2146 \text{ акции}$$

IAS 33

16. В повечето случаи акциите се включват в среднопретегления брой от датата, на която насрещното възмездяване по тях става дължимо (която обикновено е датата на тяхното издаване), например:
- а) обикновени акции, издадени срещу пари в брой, се включват от датата, на която е възникнало вземането;
 - б) обикновени акции, издадени като доброволно реинвестиране на дивиденди от обикновени или привилегирани акции, се включват от датата на изплащане на дивиденда;
 - в) обикновени акции, издадени като резултат от превръщането на дългов инструмент в обикновени акции, се включват към датата, на която спира да се начислява лихва;
 - г) обикновени акции, издадени вместо лихва или плавница по други финансови инструменти, се включват от датата, на която спира да се начислява лихва;
 - д) обикновени акции, издадени като насрещно възмездяване на предприятието, се включват от датата на уреждане на задължението;
 - е) обикновени акции, издадени като средство за придобиване на актив, различен от парични средства, се включват от датата, на която се осъществява придобиването, и
 - ж) обикновени акции, издадени за предоставянето на услуги на предприятие, се включват към датата на предоставяне на услугите.
- В тези и други случаи моментът на включване на обикновените акции се определя от специфичните условия, съпровождащи тяхното издаване. Икономическата същност на всеки договор, свързан с издаването, трябва да бъде обстойно и внимателно разглеждана.
17. Обикновените акции, издадени като част от насрещно възмездяване по бизнес комбинация, представляваща „придобиване“, се включват в среднопретегления брой на акциите към датата на придобиването, тъй като придобивашото предприятие включва резултатите от дейността на придобитото предприятие в отчета си за доходите от момента на придобиването. Обикновените акции, издадени като част от бизнес комбинация, която представлява обединяване на интереси, се включват в изчисляването на среднопретегления брой акции за всички представени периоди, защото финансовите отчети на комбинираното предприятие се изготвят така, като че ли комбинираното предприятие е съществувало винаги. Поради това броят на обикновените акции, използван при изчисляването на основните доходи на акция в предприятието, което представлява бизнес комбинация обединяване на интереси, е съвкупният среднопретеглен брой акции на комбинираните предприятия, преизчислен спрямо съответните акции на предприятието, чиито акции са били държани след комбинацията.
18. Когато обикновени акции са издадени и срещу частично заплащане, тези частично заплатени акции се третираат като част от обикновена акция до степента, до която имат правото да участват в разпределянето на дивиденди по напълно изплатени обикновени акции през отчетния период.
19. Обикновени акции, които подлежат на издаване при удовлетворяването на определени условия (условно издавани акции), се считат за държани и се включват в изчисленията всички необходими условия. Държаните обикновени акции, които подлежат на непредвидено връщане (т.е. подлежат на обратно изкупуване), се третираат като условно издавани акции.
20. **Среднопретегленият брой на обикновените акции, държани през периода и за всички представени периоди, трябва да бъде преизчислен за събития, различни от трансформирането на потенциални обикновени акции, които събития са променили броя на държаните обикновени акции без съответната промяна в ресурсите.**
21. Обикновените акции могат да бъдат издавани или броят на държаните обикновени акции може да бъде променян без съответна промяна в ресурсите. Например:
- а) капитализация или бонус емисия (известна в някои страни като „дивидент в акции“);

- б) допълнителен елемент към друга емисия, например допълнителен елемент към правата на съществуващите акционери;
- в) разделяне на акции и
- г) връщане на разделени акции (консолидация на акции).
22. При капитализация, при допълнителна емисия или при разделяне на акции обикновените акции се издават на съществуващите акционери безвъзмездно. Поради това броят на държаните обикновени акции се увеличава, без да настъпва съответно увеличение в ресурсите. Броят на обикновените акции, които са били държани преди събитието, се преизчислява да отрази пропорционалната промяна в броя на обикновените акции така, сякаш събитието се е случило в началото на най-ранния отчетен период. Например при допълнителна емисия на принципа „две към едно“ броят на акциите, държани преди емисията, се умножава по три, за да се получи новият общ брой акции, или по две, за да се получи броят на допълнителните акции.
23. Във връзка с параграф 21, буква б) издаването на обикновени акции по време на упражняване или конвертиране на потенциални обикновени акции обикновено не поражда премиен елемент, тъй като в общия случай потенциалните обикновени акции са били издадени за пълната им стойност, което се изразява в пропорционална промяна в наличните ресурси на предприятието. При емисия на права цената на упражняване обикновено е по-ниска от справедливата стойност на акциите. Затова такива емисии включват премиен елемент. Броят на обикновените акции, използван при изчисляването на основните доходи на акция за всички периоди преди емисията на права, е броят обикновени акции, държани преди емисията, умножен по следния фактор:

$$\frac{\text{Справедлива стойност за акция непосредствено преди упражняване на правото}}{\text{Теоретична справедлива стойност на акция след упражняване на правото}}$$

Теоретичната справедлива стойност на акция след упражняване на правото се изчислява, като се добави общата справедлива стойност на акциите непосредствено преди упражняване на правото към постъпленията от упражняване на правото и този сбор се раздели на броя на акциите, които са били държани след упражняването на правото. Когато самите права подлежат на публична продажба отделно от акциите преди датата на упражняване на правата, справедливата стойност за целите на такова изчисление се формира в края на последния ден, на който акциите се търгуват заедно с правата.

Пример — Премийна емисия

Нетна печалба 20X0 г.	180
Нетна печалба 20X1 г.	600
Обикновени акции, държани до 30 септември 20X1 г.	200
Премийна емисия 1 октомври 20X1 г.	2 обикновени акции за всяка обикновена акция, държана към 30 септември 20X1 г. $200 \times 2 = 400$
Доходи на акция 20X1 г.	$\frac{600}{(200 + 400)} = 1,00$
Преизчислени доходи на акция 20X0 г.	$\frac{180}{(200 + 400)} = 0,30$

Тъй като премийната емисия е емисия, която се издава безвъзмездно, тази емисия се третира така, сякаш се е появила в началото на 20X0 г. — най-ранният отчетен период.

IAS 33

Пример — Емисия на права

Нетна печалба	20X0:1100; 20X1:1500; 20X2:1800
Държани акции преди емисията на права	500 акции
Емисия на права	Една нова акция съответства на всеки 5 държани (общо 100 нови акции).
	Продажна цена: 5.00.
	Последна дата за упражняване на правата: 1 март 20X1 г.
Справедлива стойност на една обикновена акция непосредствено преди упражняване на правата на 1 март 20X1 г.	11,00

Изчисляване на теоретичната стойност на акция след упражняване на правата

$$\frac{\text{Справедливата стойност на всички държани акции} + \text{общата сума от упражняване на правата}}{\text{Брой на държаните акции преди упражняване на правата} + \text{брой на акциите, издадени при упражняване на правата}}$$

$$\frac{(11,00 \times 500 \text{ акции}) + (5,00 \times 100 \text{ акции})}{500 \text{ акции} + 100 \text{ акции}}$$

Теоретичната стойност на акция, ако правата не бъдат упражнени = 10,00

Изчисляване на коригиращия фактор

$$\frac{\text{Справедливата стойност на акция преди упражняване на правата}}{\text{Теоретичната стойност на акция преди упражняване на правата}} = \frac{11,00}{10,00} = 1,1$$

Изчисляване на доходите от акция

	20X0 г.	20X1 г.	20X2 г.
20X0 г. Доходи на акция по първоначален отчет 1100/500 акции	2,20		
20X0 г. Доходи на акция, преизчислени след емисия на права 1100/(500 акции × 1,1)	2,00		
20X1 г. Доходи на акция, включително ефекта от емисията на права		2,54	
	$\frac{1500}{\left(500 \times 1,1 \times \frac{2}{12}\right) + \left(600 \times \frac{10}{12}\right)}$		
20X2 г. Доходи на акция 1800/600 акции			3,00

Доходи на акция с намалена стойност

24. **За да се изчислят доходите на акция с намалена стойност, нетната печалба, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции, и среднопотегленият брой на държаните акции трябва да се коригират с ефекта от всички потенциални акции с намалена стойност⁽¹⁾.**
25. Изчисляването на доходи на акция с намалена стойност е последователно на изчисляването на основните доходи на акция, като се отчита ефектът на всички потенциални акции с намалена стойност, които са били държани през периода, както следва:
- а) нетната печалба за периода, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции, се увеличава със сумата на обложените с данъци дивиденди и лихвите, признати за периода, във връзка с потенциалните обикновени акции с намалена стойност и коригирана по отношение на всички промени в приходите или разходите, които биха могли да възникнат в резултат на конвертирането на потенциални обикновени акции с намалена стойност;

⁽¹⁾ Виж също SIC-24: Доходи на акция — финансови инструменти и други договори, които могат да бъдат изплатени в акции.

- б) среднопретегленият брой на държаните обикновени акции през периода се увеличава със среднопретегления брой на допълнителните обикновени акции, които биха били държани, в случай на конвертиране на всички потенциални обикновени акции с намалена стойност.

Доходи с намалена стойност

26. **За да се изчислят доходите на акция с намалена стойност, сумата на нетната печалба или загуба за периода, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции, изчислена в съответствие с параграф 11, трябва да се коригира с ефекта след облагане с данъци:**
- всички дивиденди от потенциални обикновени акции с намалена стойност, които са били приспаднати при достигането до нетната печалба, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции, изчислени в съответствие с параграф 11;**
 - лихвата от потенциални обикновени акции с намалена стойност, призната за периода, и**
 - всички други промени в приходите или разходите, които биха произтекли от конвертирането на потенциални обикновени акции с намалена стойност.**
27. След като потенциалните обикновени акции бъдат конвертирани в обикновени акции, дивидентите, лихвите и другите приходи или разходи, свързани с тези потенциални обикновени акции, ще престанат да се натрупват. За сметка на това новите обикновени акции ще имат правото да участват в новата нетна печалба, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции. Поради това нетната печалба за периода, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции, изчислена в съответствие с параграф 11, се увеличава със сумата на дивидентите, лихвите и другите приходи или разходи, които биха били спестени при превръщането на потенциалните обикновени акции с намалена стойност в обикновени акции. Разходите, свързани с потенциалните обикновени акции, включват такси и дисконт или премии, които се отчитат като корекции на доходността (виж IAS 32). Сумата на дивидентите, лихвите и другите приходи или разходи се коригира с всички данъци, с които конкретното предприятие подлежи на облагане.

Пример — Конвертируеми облигации

Нетна печалба	1004
Държани обикновени акции	1000
Основни доходи на акция	1,00
Конвертируеми облигации	100
<i>Всеки пакет от 10 облигации е конвертируем срещу 3 обикновени акции</i>	
Разходи за лихви за текущата година, по пасивния компонент на конвертируемата облигация	10
Текущ и отсрочен данък, свързан с разходите за лихви	4

Бележка. Разходите за лихви включват амортизацията на дисконта, възникваща при първоначално признаване на пасивния компонент (виж IAS 32).

Коригирана нетна печалба	$1004 + 10 - 4 = 1010$
Брой на обикновените акции след конвертиране на облигациите	30
Брой обикновени акции, използвани за изчисляване на доходите на акция с намалена стойност	$1000 + 30 = 1030$
Доходи на акция с намалена стойност	$\frac{1000}{1030} = 0,98$

IAS 33

28. Конвертирането на някои потенциални обикновени акции може да доведе до последващи промени в другите приходи или разходи. Например намалението на разходите за лихви във връзка с потенциалните обикновени акции и увеличението на нетната печалба за периода в резултат на това може да доведе до увеличение на разходите във връзка с установения план за разпределяне на акции между служителите на предприятието. За да се изчислят доходите на акция с намалена стойност, нетната печалба или загуба се коригира с всички такива последващи промени в приходите или разходите.

Доходи на акция с намалена стойност

29. **За целите на изчислението на доходите на акция с намалена стойност броят на обикновените акции трябва да бъде среднопретегленият брой на обикновените акции, изчислен в съответствие с параграфи 14 и 20, плюс среднопретегления брой на обикновените акции, които биха били издадени при конвертиране на всички потенциални акции с намалена стойност в обикновени акции. Потенциалните обикновени акции с намалена стойност трябва да се считат за конвертирани в обикновени акции от началото на периода или, ако това е станало по-късно, от датата на издаване на потенциалните обикновени акции.**
30. Броят на обикновените акции, които ще бъдат издадени при конвертиране на потенциалните обикновени акции с намалена стойност, се определя от условията на потенциалните обикновени акции. Изчисленията предполагат най-изгодния курс на конвертиране или продажна цена от гледна точка на притежателя на потенциалните обикновени акции.
31. Също както при изчисляването на основните доходи на акция, обикновените акции, чието издаване е условно, т.е. зависи от настъпването на определени събития, трябва да се считат за държани и да се включат в изчисленията на доходите на акция с намалена стойност тогава, когато условията бъдат изпълнени (събитията настъпят). Акции, чието издаване е условно, трябва да се включват от началото на периода (или от датата на договора за условно издаване), ако броят на акциите, чието издаване е условно, включен в изчислението на доходите на акция с намалена стойност, се базира на броя акции, които биха били издадени, ако краят на отчетния период съвпада с края на периода, в който акциите биха могли да бъдат условно издадени. Не се разрешава преизчисление на отчета тогава, когато условията не са изпълнени в края на периода, в който изтича срокът на условно издаване на акции. Разпоредбите на този параграф вадат еднакво и за потенциалните обикновени акции, които са емитирани при удовлетворяването на определени условия (потенциални обикновени акции, подлежащи на условно емитиране).
32. Дъщерно, съвместно или асоциирано предприятие може да издава потенциални обикновени акции, които са конвертируеми или в обикновени акции на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие, или в обикновени акции на отчитащото се предприятие. Ако тези потенциални обикновени акции на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие имат ефект, намаляващ стойността на консолидираните основни доходи на акция на отчитащото се предприятие, те се включват в изчисляването на доходите на акция с намалена стойност.
33. **За да се изчислят доходите на акция с намалена стойност, предприятието трябва да поеме упражнените или намаляващи стойността опции и другите потенциални обикновени акции с намалена стойност на предприятието. Поетите постъпления от такива елисии трябва да се считат за получени от елисията на акции по тяхната справедлива стойност. Разликата между броя на издадените акции и броя на акциите, които биха били издадени по справедливата им цена, следва да се третира като безвъзмездна елисия на обикновени акции.**
34. За тази цел справедливата стойност се изчислява на базата на средната цена на обикновените акции за периода.
35. Опциите и другите договори за покупка на акции са с намаляващ ефект, когато като резултат от тях биха били издадени обикновени акции на по-ниска от справедливата им цена. Количественият израз на намалението е равен на справедливата стойност на акциите, намалена с цената на издаването им. Поради това, за да се изчислят доходите на акция с намалена стойност, всеки договор за покупка на акции се третира като състоящ се от:
- а) договор за издаване на определен брой обикновени акции на тяхната усреднена справедлива стойност през съответния период; акциите, които трябва да бъдат доходите на акция, нито като намаляващи доходите на акция; те се игнорират при изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, и

- б) договор за безвъзмездно издаване на останалите обикновени акции; такива обикновени акции не генерират постъпления и нямат ефект върху нетната печалба, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции; поради това такива акции намаляват стойността на доходите на акция и те се добавят към броя на държани обикновени акции при изчисляването на доходи на акция с намалена стойност.

Пример — Влияние на опциите върху акции върху доходите на акция с намалена стойност

Нетна печалба за 20X1 г.	1 200 000		
Среден претеглен брой на държаните обикновени акции през 20X1 г.	500 000 акции		
Средна справедлива стойност на една обикновена акция през 20X1 г.	20,00		
Среднопретеглен брой акции под опция през 20X1 г.	100 000 акции		
Цена при упражняване на опциите върху акции през 20X1 г.	15,00		
Изчисляване на доходите на акция			
	на акция	доходи	акции
Нетна печалба за 20X1 г.		1 200 000	
Среднопретеглен брой държани акции през 20X1 г.			500 000
Основни доходи на акция	2,40		
Брой акции под опция			100 000
Брой акции, които биха били издадени по справедливата им стойност:			
$\frac{(100\,000 \times 15,00)}{20,00}$		(*)	(75 000)
Доходи на акция с намалена стойност	2,29	1 200 000	525 000

(*) Приходите не са се увеличили, тъй като общият брой на акциите се е увеличил само с броя на акциите (25 000), които в примера се считат за издадени безвъзмездно (виж 35, буква б) по-горе).

36. Този метод за изчисляване на ефекта от опциите и другите договори за покупка на акции дава същия резултат, както и методът на съкровищните бонове, който се използва в някои страни. От това не следва, че предприятието сключва сделка за покупка на собствените си акции, което може да се окаже практически неприложимо при определени обстоятелства или незаконно под някои юрисдикции.
37. Дотолкова, доколкото частично платените акции не дават право на участие в разпределението на дивидент за отчетния период, те се считат за еквивалентни на вариантите и опциите.

Потенциални обикновени акции с намалена стойност

38. **Потенциалните обикновени акции трябва да се третират като акции с намалена стойност само тогава, когато тяхното конвертиране в обикновени акции би направило нетната печалба на акция от продължаващи обичайни дейности.**
39. Предприятието използва нетната печалба от продължаващи обичайни дейности като „контролно число“, за да установи дали потенциалните обикновени акции са с намаляващ или с ненамаляващ ефект върху доходите на акция. Нетната печалба от продължаващи обичайни дейности е нетната печалба от обичайни дейности (както са дефинирани в IAS 8) след приспадане на преференциалните дивиденди и след изключване на позиции, които се отнасят до преустановявани дейности; поради това от нея се изключват извънредните позиции и ефектите от промените в счетоводните политики и корекциите на фундаменталните грешки.

IAS 33

40. Потенциалните обикновени акции са с намаляващ ефект върху доходите на акция, когато конвертирането им в обикновени акции би увеличило доходите на акция или би намалило загубите на акция от продължаващи обичайни дейности. Ефектът от потенциалните обикновени акции с намаляващ ефект върху стойността на доходите на акция се игнорира при изчисляването на доходите на акция с намалена стойност.
41. Когато се определя дали потенциалните обикновени акции са с намалена или с ненамалена стойност, всяка емисия или серия от потенциални обикновени акции се преценява по-скоро поотделно, отколкото заедно с останалите. Последователността, в която се разглеждат потенциалните обикновени акции, може да се отрази върху преценката относно ненамаления им ефект върху доходите на акция. Поради това, за да се максимизира намаляемостта на основните доходи на акция, всяка емисия или серия потенциални обикновени акции се преценява в последователност от акцията с най-намалена стойност към акцията с най-малко намалена стойност.

Пример — Определяне на реда, по който да се включват ценните книжа с намалена стойност в изчислението на среднопретегления брой акции

Приходи — Нетна печалба, присъща на притежателите на обикновени акции	10 000 000
Държани обикновени акции	2 000 000
Средна справедлива стойност на една обикновена акция през годината	75,00
Потенциални обикновени акции	
Опции	100 000 с цена при упражняване на права 60
Конвертируеми привилегирани акции	800 000 акции с право на натрупващ се дивидент от 8 на акция; всяка привилегирована акция е конвертируема срещу 2 обикновени акции
5 %-ни конвертируеми облигации	номинална стойност 100 000 000; всяка облигация от по 1000 е конвертируема срещу 20 обикновени акции; няма амортизация на премията или дисконт, засягащ определянето на разходите за лихви
Данъчна ставка	40 %

Увеличение на печалбата, подлежаща на разпределение между на притежателите на обикновени акции при конвертиране на потенциални обикновени акции

	Увеличение на приходите	Увеличение на броя на обикновените акции	Приходи на безвъзмездно издадена пределна акция
Опции			
Увеличение на приходите	нула		
Безвъзмездно издадени пределни акции		20 000	нула
$100\,000 \times \frac{75 - 60}{75}$			
Конвертируеми привилегирани акции			
Увеличение на нетните приходи $8 \times 800\,000$	6 400 000		
Пределни акции $2 \times 800\,000$		1 600 000	4,00
5 % конвертируеми бонове			
Увеличение на нетните приходи $100\,000\,000 \times 0,05 \times (1 - 0,4)$	3 000 000		
Пределни акции $100\,000 \times 20$		2 000 000	1,50

Изчисляване на доходите на акция с намалена стойност

	Присъщ нетен приход	Обикновени акции	За акция
Отчетени опции	10 000 000	2 000 000	5,00
		<u>20 000</u>	
	10 000 000	2 020 000	4,95 намаляеми
5 % конвертируеми облигации	<u>3 000 000</u>	<u>2 000 000</u>	
	13 000 000	4 020 000	3,23 намаляеми
Конвертируеми привилегирани акции	<u>6 400 000</u>	<u>1 600 000</u>	
	19 400 000	5 620 000	3,45 ненамаляеми

Тъй като доходите на акция с намалена стойност се увеличават, когато се вземат предвид и конвертируемите привилегирани акции (от 3,23 до 3,45), конвертируемите привилегирани акции са с ненамаляема стойност и се игнорират при изчисляването на доходите на акция с намалена стойност. Поради това доходите на акция с намалена стойност са 3,23 за акция.

Този пример не илюстрира класификацията на конвертируемите финансови инструменти като задължения или като капиталови инструменти, както и класификацията на съответните лихви и дивиденди като разходи или като капиталови инструменти съгласно изискванията на IAS 32.

42. Потенциалните обикновени акции се претеглят за периода, през който са били държани. Потенциалните обикновени акции, които са били отменени или чийто срок е изтекъл по време на отчетния период, се включват в изчисленията на доходите на акция с намалена стойност само за тази част от периода, през която те са били държани. Потенциалните обикновени акции, които са били конвертирани в обикновени акции през отчетния период, се включват в изчисленията на доходите на акция с намалена стойност от началото на периода до датата на конвертирането; от датата на конвертирането обикновените акции, които са се появили като резултат, се включват и в основните доходи на акция, и в доходите на акция с намалена стойност.

ПРЕИЗЧИСЛЕНИЕ

43. Ако броят на държаните потенциални обикновени акции се увеличава в резултат на капитализация или допълнителна емисия или от разделянето на акции или се намалява в резултат на консолидация на акции, изчисляването на основните доходи на акция или на доходите на акция с намалена стойност за всички отчетни периоди трябва да се извърши ретроспективно. Ако тези промени възникнат след датата на изготвяне на баланса, но преди издаването на финансовите отчети, изчисленията на доходи на акция на отчетите за периода и за всички финансови отчети за предходни периоди трябва да са базирани на новия брой акции. Когато изчисленията за доходи на акция отразяват такива изменения в броя на акциите, този факт трябва да бъде оповестен. Освен това основните доходи на акция с намалена стойност за всички периоди трябва да бъдат коригирани със:
- а) ефекта на фундаменталните грешки и корекциите, които се налагат в резултат от промени в счетоводните политики, които са предмет на обстойно разглеждане в IAS 8, и
 - б) влиянието на бизнес комбинация, представляваща обединяване на интереси.
44. Предприятието не преизчислява доходите на акция с намалена стойност за никой от предходните периоди, поради промени в използваните допускания или поради конвертирането на потенциални обикновени акции в държани обикновени акции.

IAS 33

45. Предприятията се поощряват да представят описание на сделките с обикновени или потенциални обикновени акции, различни от емисии с цел капитализация и разделяне на акции, възникнали след датата на изготвяне на баланса, тогава когато те са от такова значение, че неоповестяването им би довело до невъзможност на потребителите на финансовите им отчети да направят правилни преценки и да вземат правилни решения (виж IAS 10, „Събития след датата на баланса“). Примери за такива сделки са:
- а) издаване на акции срещу пари в брой;
 - б) издаване на акции, когато последиците от това се използват, за да се уреди задължение, или привилегирани акции, държани към датата на баланса;
 - в) за обратно изкупуване на държани обикновени акции;
 - г) превръщането или употребата на потенциални обикновени акции, държани към датата на баланса, в обикновени акции;
 - д) издаването на варианти, опции и конвертируеми ценни книжа, и
 - е) постигането на условия, които биха довели до издаването на условно емитируеми акции.
46. Сумата на доходите на акция не се преизчислява за сделки, възникнали след датата на изготвяне на баланса, защото такива операции не влияят върху сумата на капитала, използван за създаване на нетната печалба или загуба за периода.

ПРЕДСТАВЯНЕ

47. *Предприятието следва да представя основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност на лицето на отчета за доходите за всеки клас обикновени акции, който и/та различно право на дял от нетната печалба за периода. Предприятието следва да представя основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност, като и/т отдава еднакво значение за всички отчетни периоди.*
48. *Настоящият стандарт изисква предприятието да представя основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност дори и когато сумите на тези доходи са отрицателни (загуба на акция).*

ОПОВЕСТЯВАНЕ

49. *Предприятието следва да оповести:*
- а) *сумите, използвани като числител при изчисляването на основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност, и равенството между тези суми и нетната печалба или загуба за периода, и*
 - б) *среднопретегления брой обикновени акции, използвани като знаменател при изчисляването на основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност, и равенството на тези знаменатели помежду и/т.*
50. Финансовите инструменти и другите договори, в резултат на които възникват потенциалните обикновени акции, могат да включват условия, които влияят 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 намалена стойност или не и ако са с намалена стойност — да определят ефекта върху среднопретегления брой на държаните акции и на всички последващи корекции на нетната печалба, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции. Независимо от това дали оповестяването на тези условия се изисква от IAS 32, такова оповестяване се поощрява от настоящия стандарт.
51. *Ако едно предприятие оповестява сумите за акция в добавка към основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност, като използва отчетен компонент на нетната печалба или загуба за периода, различен от печалбата или загуба, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции, такива суми трябва да се изчисляват, като се използва среднопретегленият брой обикновени акции, определен в съответствие с настоящия стандарт. В случай че се използва компонент на нетната печалба или загуба, който не е отчетен като отделен ред в отчета за доходите, е необходимо да се представи равенство между използвания компонент и отделен ред, представен в отчета за доходите. Сумите на основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност трябва да се представят, като и/т се придава еднакво значение.*

52. Предприятието може да желае да оповести повече информация, отколкото се изисква в настоящия стандарт. Такава информация може да помогне на потребителите да оценят резултатите на предприятието и може да бъде представена под формата на суми за акция от различни компоненти на нетната печалба. Оповестяването на такава информация се поощрява. Когато се оповестява такава информация обаче, знаменателите трябва да бъдат изчислени в съответствие с настоящия стандарт, за да се осигури сравнимост между сумите за акция, които се оповестяват.

ВЛИЗАНЕ В СИЛА

53. **Настоящият стандарт влиза в сила за финансови отчети, обхващащи периодите, започващи на или след 1 януари 1998 г. По-ранното му прилагане се насърчава.**

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 подобрени 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 — годишно, полугодно 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.

IAS 34

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.

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.

IAS 34

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 подобрани обяснителни бележки. Междинният финансов отчет е предвиден да предоставя осъвременяване на последния пълен комплект годишни финансови 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 разколебаване 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 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 съвременявания 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) **заявление, 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 коментари 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**
 - 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:
- a) 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;

IAS 34

- 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 приложен стандарт и на всяко приложено 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 сравнителни 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**
 - 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.

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, непродължените 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 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.**

IAS 34

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:
- a) 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;
 - b) 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
 - v) 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 позиция, която отговаря на определението за елемент и задоволява критериите за признаване.“ Дефинициите на активи, пасиви, доходи и разходи са 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 изчислимо 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.

Разходи, понесени неравномерно през финансовата година

39. **Разходите, които се понесат 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 разumni 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:**
- повторно издаване на отчети за вече отчетни междинни периоди на текущата финансова година и сравнителни отчетни периоди на предишни финансови години (виж параграф 20), ако предприятието следва основните принципи съгласно IAS 8, или
 - 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 сравнителните отчетни периоди на предходни финансови години не се издават повторно.

IAS 35

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.

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.***

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 35

Преустановяващи се дейности

Настоящият счетоводен стандарт беше одобрен от Съвета на IASC през април 1998 г. и влиза в сила за финансови отчети, обхващащи периоди, започващи на или след 1 януари 1999 г.

Настоящият стандарт замества параграфи 19—22 от IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“.

През 1999 г. параграф 8 от въведението, параграфи 20, 21, 29, 30 и 32 от стандарта и параграф 4 от приложение Б бяха допълнени, за да се приведат термините в съответствие с тези, използвани в IAS 10 (преработен 1999 г.), „Събития след датата на баланса“, и IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“.

ВЪВЕДЕНИЕ

1. Настоящият стандарт (IAS 35) се отнася до представянето и оповестяването, отнасящи се до преустановяващи се дейности. Този въпрос е разгледан сравнително накратко в параграфи 19—22 на IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“. IAS 35 замества тези параграфи от IAS 8. IAS 35 е в сила за счетоводните отчети за периоди, започващи на или след 1 януари 1999 г. По-ранното прилагане се насърчава.
2. Целите на IAS 35 са да установи база за отделяне на информацията за съществена дейност, която едно предприятие преустановява, от информацията за неговите продължаващи дейности и да специфицира минимума информация за оповестяване относно преустановяващите се дейности. Разграничаването на преустановяващите се от продължаващите дейности подобрява способността на инвеститорите, кредиторите и други потребители на финансовите отчети да правят преценка за паричните потоци, способността на предприятието да генерира доход и финансовата му позиция.
3. Преустановяващата се дейност е сравнително голям компонент на едно предприятие — такъв, както е един бизнес или географски сегмент съгласно IAS 14, „Отчитане по сектори“, от който предприятието съгласно определен план или се освобождава основно в неговата цялост, или го преустановява чрез изоставяне или разпродажба на части.

4. Настоящият стандарт използва термина „преустановяваща се дейност“ вместо традиционната „преустановявана дейност“, тъй като „преустановявана дейност“ загатва, че признаването на преустановяването е необходимо само на или близо до края на процеса на преустановяване на дейността. Настоящият стандарт изисква оповестяването на преустановяващата се дейност да започне по-рано — когато е приет и разгласен подробен официален план за изваждането от употреба или когато предприятието вече се е договорило за изваждането от употреба.
5. Това е стандарт за представяне и оповестяване. Той фокусира върху това как да се представи преустановяващата се дейност във финансов отчет на едно предприятие и каква информация да се оповести. Той не установява никакви нови принципи за решаване кога и как да се признаят и оценят доходите, разходите, паричните потоци и промените в активите и пасивите, отнасящи се до преустановяващата се дейност. Вместо това той изисква предприятията да следват принципите за признаване и оценяване, установени в другите IAS.
6. Според настоящия стандарт информацията за планираното преустановяване трябва първоначално да бъде оповестена в първия годишен финансов отчет, издаден от предприятието, след като съгласно буква а) то е сключило споразумение за продажба по същество на всички активи на преустановяващата се дейност, или съгласно буква б) неговият съвет на директорите или друго подобно управляващо тяло и е приел и оповестил планираното преустановяване. Изискваните оповестявания включват:
 - описание на преустановяващата се дейност;
 - бизнес и географския/те сегмент/и, в който/които то се отчита;
 - датата и същността на събитието на първоначално оповестяване;
 - датата или периода, в който преустановяването се очаква да бъде завършено;
 - балансовите суми на всички активи и всички пасиви, които ще бъдат извадени от употреба;
 - сумите на приходите, разходите и печалбата или загубата преди данъчно облагане, приписвани на преустановяващата се дейност, и съответните разходи за данък върху дохода;
 - сумите на нетните парични потоци, приписвани на производствените, инвестиционните и финансови дейности от преустановяващата се дейност;
 - сумата на каквато и да е печалба или загуба, която е призната върху изваждането от употреба на активите или уреждането на пасивите, приписвани на преустановяващата се дейност, и съответните разходи за данъци върху дохода, и
 - нетните продажни цени след приспадане на разходите по изваждане от употреба, при продажбата на онези нетни активи, за които предприятието е сключило едно или повече обвързващи споразумения за продажба, както и очакваните срокове и балансовите суми на тези нетни активи.
7. Финансовите отчети за периодите след първоначалното оповестяване трябва да осъвременят тези оповестявания, включително описанието на които и да са съществени промени в сумата или разпределението във времето на паричните потоци, отнасящи се до активите и пасивите, които се изваждат от употреба или уреждат, както и причините за тези промени.
8. Оповестяванията биха били правени, ако план за изваждане от употреба е одобрен и публично разгласен след края на отчетния финансов период на предприятието, но преди финансовите отчети за този период да са опобрани. Оповестяванията продължават до завършване на изваждането от употреба.
9. Сравнителната информация за предишни периоди, която е представена във финансовите отчети, подготвени след първоначалното оповестяване, трябва да бъде повторно обработена, за да отдели продължаващите от преустановяваните активи, пасиви, приходи, разходи и парични потоци. Чрез отделяне на преустановяваните от продължаващите дейности ретроспективно се подобрява способността на потребителя на финансовите отчети да прогнозира.

IAS 35

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	
Обхват	1
Дефиниции	2—16
Преустановяваща се дейност	2—15
Събитие за първоначално оповестяване	16
Признаване и оценка	17—26
Провизии	20—21
Загуби от обезценка	22—26
Представяне и оповестяване	27—48
Първоначално оповестяване	27—30
Други оповестявания	31—32
Осъвременяване на оповестяванията	33—37
Отделно оповестяване за всяка преустановяваща се дейност	38
Представяне на изискваните оповестявания	39—43
В лицевата страна на финансовите отчети или в приложенията	39—40
Неизвънредна позиция	41—42
Ограничена употреба на термина „преустановяваща се дейност“	43
Примерни оповестявания	44
Преизчисление на предишни периоди	45—46
Оповестяване в междинни финансови отчети	47—48
Дата на влизане в сила	49—50

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 установи принципите за отчитане на информацията за преустановяващите се дейности, като по този начин повиши способността на потребителите на финансови отчети да правят предвиждания за паричните потоци на предприятието, способността да генерира доход и финансовата му позиция, чрез отделяне на информацията за преустановяващите се дейности от информацията за продължаващите дейности.

ОБХВАТ

IAS 35

2. **Настоящият стандарт се прилага за всички преустановяващи се дейности във всички предприятия.**

ДЕФИНИЦИИ

Преустановяваща се дейност

2. **Преустановяваща се дейност е компонент на едно предприятие:**

- a) **който предприятието съгласно определен план:**
 - i) **изважда от употреба общо взето в неговата цялост, като например чрез продаване на компонента в една отделна сделка, чрез раздробяване или отделяне на собствеността на компонента сред акционерите на предприятието;**
 - ii) **изважда от употреба на части, например чрез разпродажба на активите на компонента и уреждане на пасивите му индивидуално, или**
 - iii) **преустановява чрез изоставяне;**
- b) **който представлява отделна съществена линия от отрасловата или географската област на дейностите, и**
- в) **който може да бъде разграничен производствено и за целите на финансовото отчитане.**

3. Според параграф 2, буква а) преустановяващата се дейност може да бъде извадена от употреба в нейната цялост или на части, но винаги съгласно един цялостен план за преустановяване на целия компонент.

4. Ако едно предприятие продава компонент като цяло, резултатът може да бъде нетна печалба или нетна загуба. За такова преустановяване има определена дата, на която влиза в сила обвързващото споразумение за продажба, въпреки че действителното прехвърляне на притежанието и контролът на преустановяващата се дейност могат да възникнат на по-късна дата. Също така плащания към продавача могат да възникнат по време на споразумението, по време на прехвърлянето или през един удължен бъдещ период.

5. Вместо да извади от употреба един съществен компонент в неговата цялост, едно предприятие може да преустанови и извади от употреба компонента чрез продаване на неговите активи и уреждане на неговите пасиви парче по парче (индивидуално или на малки групи). При изваждането от употреба на части, докато общият резултат може да бъде нетна печалба или нетна загуба, продажбата на един индивидуален актив или уреждането на един индивидуален пасив може да има обратния ефект. Още повече няма определена дата, на която едно цялостно обвързващо споразумение за продажба влиза в сила. По-скоро продажбата на активите и уреждането на пасивите може да настъпи през един период от месеци или възможно е дори по-дълго и краят на отчетния финансов период може да възникне през време на периода на изваждане от употреба. За да се квалифицира като преустановяваща се дейност, изваждането от употреба трябва да е съгласно определен координиран план.

6. Предприятието може да прекрати дадена дейност чрез изоставянето без съществени продажби на активи. Една изоставена дейност би била преустановяваща се дейност, ако удовлетворява критериите в дефиницията. Обаче променянето на обхвата на една дейност или начинът, по който е ръководена, не е изоставяне, понеже тази дейност, макар и променена, продължава.

7. Предприятията често затварят съоръжения, изоставят продукти или дори продуктови линии и променят количеството на работната сила в отговор на пазарните сили. Докато тези видове прекратявания основно не са сами по себе си преустановяващи се дейности в смисъла, в който този термин се използва в настоящия стандарт, те могат да възникнат във връзка с преустановяваща се дейност.

8. Примери за дейности, които не удовлетворяват непременно критерий а) от параграф 2, но в комбинация с други обстоятелства могат да го удовлетворят, включват:

- a) постепенно или плавно спиране на производствена линия или клас от услуги;

IAS 35

- б) преустановяване, дори ако е относително внезапно, на няколко продукта в рамките на продължаваща линия от бизнеса;
 - в) преместване на някои производствени или пазарни дейности за отделна линия на бизнеса от едно място на друго;
 - г) закриване на съоръжения, за да се постигне повишаване на производителността или друго снижаване на разходите, и
 - д) продаване на дъщерно образувание, чиито дейности са подобни на тези на предприятието майка или на други дъщерни образувания.
9. Подлежащи на отчитане бизнес или географски сегмент, както са дефинирани в IAS 14, „Отчитане по сектори“ обикновено биха удовлетворили критерий б) от определението за преустановяваща се дейност (параграф 2, б), т.е. той би представлявал отделна главна линия на бизнес или географска област на дейности. Част от сегмент, както е дефиниран в IAS 14, може също да удовлетвори критерий б) от определението. За предприятие, което оперира в един бизнес или географски сегмент, и следователно не отчита сегментна информация, една главна продуктова линия или линия на услуги може да удовлетвори критериите на определението.
10. IAS 14 разрешава, но не изисква различните степени на вертикално интегрираните дейности да бъдат определени като отделни бизнес сегменти. Такива вертикално интегрирани бизнес сегменти могат да удовлетворяват критерий б) от определението на преустановяваща се дейност.
11. Компонент може да бъде разграничен производствено и за целите на финансовото отчитане — параграф 2, буква в) — ако:
- а) неговите оперативни активи и пасиви могат пряко да му бъдат приписани;
 - б) неговите доходи (брутен приход) може пряко да му бъдат приписани, и
 - в) поне болшинството от неговите оперативни разходи може пряко да му бъдат приписани.
12. Активи, пасиви, доходи и разходи са пряко приписани на компонент, ако те биха били елиминирани, когато компонентът е продаден, изоставен или по друг начин изваден от употреба. Лихвата и друг финансов разход е приписана на преустановяващата се дейност, само ако съответният дълг е подобно приписан.
13. Както са дефинирани в настоящия стандарт, преустановяващите се дейности се очаква да възникват относително рядко. Някои промени, които не са класифицирани като преустановяващи се дейности, могат да се квалифицират като реструктуриране (виж IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“).
14. Също така някои рядко възникващи събития, които не се квалифицират нито като преустановяващи се дейности, нито като реструктурирания, могат да доведат до промени в доходите или разходите, които изискват отделно оповестяване според IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“, тъй като техният размер, характер или честота на възникване ги правят уместни да обяснят представянето на предприятието за периода.
15. Фактът, че изваждането от употреба на компонент на предприятие е класифицирано като преустановяваща се дейност съгласно настоящия стандарт, не повдига сам по себе си въпроса за способността на предприятието да продължи като действащо предприятие. IAS 1, „Представяне на финансови отчети“, изисква оповестяване на несигурностите, отнасящи се до способността на предприятието да продължи като действащо предприятие, и на какво да е заключение, че предприятието не е действащо предприятие.

Събитие за първоначално оповестяване

16. **По отношение на преустановяващите се операции събитие за първоначалното оповестяване е възникването на едно от следните събития, което настъпи по-рано:**
- а) *предприятието е влязло в обвързващо споразумение за продажба по същество на всички активи от активите, приписвани на преустановяващата се дейност, или*
 - б) *съветът на директорите на предприятието или подобно управляващо тяло не само е: i) одобрил подробен официален план за преустановяването, но и ii) оповестил плана.*

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНКА

IAS 35

17. **Едно предприятие трябва да прилага принципите на признаване и оценка, които са изложени в други IAS за целите на вземането на решение кога и как да се признаят и оценят промените в активите и пасивите, доходите, разходите и паричните потоци, отнасящи се до преустановяващата се дейност.**
18. Настоящият стандарт не установява каквито и да са принципи за признаване и оценка. По-скоро той изисква предприятието да следва принципите за признаване и оценка, установени в други стандарти. Два стандарта, които е вероятно да са приложими в това отношение, са:
 - а) IAS 36, „Обезценка на активи“, и
 - б) IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“.
19. Други стандарти, които могат да бъдат от значение, включват IAS 19, „Доходи на заети лица“, с оглед на признаването на обезщетенията от съкращение на персонал, и IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“, с оглед изваждането от употреба на тези видове активи.

Провизии

20. Преустановяващата се дейност е реструктурирана в смисъла, в който този термин е дефиниран в IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“. IAS 37 предоставя указания за изискванията на настоящия стандарт, включително:
 - а) какво съдържа „подробен, официален план за преустановяването“, така както терминът се използва в параграф 16, буква б) от настоящия стандарт, и
 - б) какво съдържа едно „оповестяване на плана“, така както този термин се употребява в параграф 16, буква б) от настоящия стандарт.
21. IAS 37 дефинира кога трябва да бъде призната провизия. В някои случаи събитието, което задължава предприятието, възниква след края на финансовия отчетен период, но преди финансовите отчети за този период да бъдат оторизирани за издаване. В такива случаи параграф 29 от настоящия стандарт изисква оповестяване на преустановяващата се дейност.

Загуби от обезценка

22. Одобряването и оповестяването на план за преустановяване е знак, че активите, приписвани на преустановяващата се дейност, могат да бъдат обезценени или че загуба от обезценка, предварително призната за тези активи, трябва да бъде увеличена или обратно. Следователно според IAS 36, „Обезценка на активи“, предприятието оценява възстановимата сума на всеки актив на преустановяващата се дейност (по-високата от нетната продажна цена на актива и стойност в употреба) и признава загуба от обезценка или преобразуване на предварителна загуба от обезценка, ако има такава.
23. При прилагане на IAS 36 за преустановяваща се дейност предприятието определя дали възстановимата сума на един актив на преустановяващата се дейност е оценена за индивидуалния актив или единицата, генерираща парични потоци на актива (дефинирана в IAS 36 като най-малката разграничима група активи, която включва въпросния актив и която поражда входящи парични потоци от продължаване на употребата, които са до голяма степен независими от входящите парични потоци от други активи или групи активи). Например:
 - а) ако предприятието продава преустановяващата се дейност основно в нейната цялост, никой от активите на преустановяващата се дейност не генерира входящи парични потоци независимо от други активи в рамките на преустановяващата се дейност; следователно възстановимата сума е определена за преустановяващата се дейност като цяло и една загуба от обезценка, ако има такава, е разпределена сред активите на преустановяващата се дейност съгласно IAS 36;
 - б) ако предприятието изважда от употреба преустановяващата се дейност по други начини като продажба на части, възстановимата сума се определя за индивидуалните активи, освен ако активите се продават на групи, и
 - в) ако предприятието изоставя преустановяващата се дейност, възстановимата сума се определя за индивидуалните активи, както е изложено в IAS 36.

IAS 35

24. След оповестяването на плана преговори с потенциални купувачи на преустановяващата се дейност или действителни обвързващи споразумения за продажба може да покажат, че активите на преустановяващата се дейност могат по-нататък да се обезценят или че загубите от обезценка, признати за тези активи в предишни периоди, може да са намалели. Като следствие, когато такива събития възникват, предприятието преоценява възстановимата сума на активите на преустановяващата се дейност и признава произтичащите загуби от обезценка или преобразуванията на загубите от обезценка в съответствие с IAS 36.
25. Цената в едно обвързващо споразумение за продажба е най-доброто доказателство за нетната продажна цена на актива (единица, генерираща паричен поток) или за оценения входящ паричен поток от ултимативно изваждане от употреба на един актив в определяне на стойността на употребата на актива (единица, генерираща паричен поток).
26. Балансовата сума (възстановима сума) на преустановяваната дейност включва балансовата сума (възстановима сума) на евентуалната репутация, която може да бъде отнесена на разумна и последователна основа към преустановяващата се дейност.

ПРЕДСТАВЯНЕ И ОПОВЕСТЯВАНЕ

Първоначално оповестяване

27. **Предприятието трябва да включи следната информация, отнасяща се до преустановяващата се дейност, в своите финансови отчети, започвайки с финансовите отчети за периода, в който събитието за първоначално оповестяване (както е дефинирано в параграф 16) възниква:**
- а) **описание на преустановяващата се дейност;**
 - б) **бизнес или географски сегмент/и, в които тя се отчита съгласно IAS 14;**
 - в) **датата и характера на събитието за първоначално оповестяване;**
 - г) **датата или периода, в който преустановяването се очаква да бъде завършено, ако е известна или определена;**
 - д) **балансовите суми, така както са по баланс, на общите активи и общите пасиви, които ще бъдат извадени от употреба;**
 - е) **сумите на приходите, разходите и печалбата преди данъчно облагане или загубата от обичайните дейности, приписвани на преустановяващата се дейност през текущия финансов период, и съответните разходи за данъци върху дохода, така както се изискват от параграф 81, буква з) от IAS 12, и**
 - ж) **сумите на нетните парични потоци, приписвани на оперативните, инвестиционните и финансовите дейности от преустановяващата се дейност през текущия финансов отчетен период.**
28. При оценката на активите, пасивите, приходите, разходите, печалбите, загубите и паричните потоци от преустановяващата се дейност за целите на оповестяването, изисквано от настоящия стандарт, такива пера могат да бъдат приписвани на преустановяващата се дейност, ако те ще бъдат извадени от употреба, уредени, намалени или елиминирани, когато преустановяването е завършено. До степента, до която има такива позиции след завършване на преустановяването, те не трябва да бъдат отнесени към преустановяващата се дейност.
29. **Ако събитието на първоначално оповестяване възниква след края на финансовия отчетен период на предприятието, но преди финансовите отчети за този период да са оторизирани за издаване, тези финансови отчети трябва да включват оповестяванията, специфицирани в параграф 27 за периода, обхванат от тези финансови отчети.**
30. Например съветът на директорите на едно предприятие, чиято финансова година свършва на 31 декември 20X5 г., одобрява план за преустановявана дейност на 15 декември 20X5 г. и оповестява този план на 10 януари 20X6 г. Съветът одобрява финансовите отчети за 20X5 г. на 20 март 20X6 г. Финансовите отчети за 20X5 г. включват оповестяванията, изисквани от параграф 27.

Други оповестявания

31. **Когато едно предприятие изважда от употреба активи или урежда пасиви, приписвани на преустановяващата се дейност, или влиза в обвързващо споразумение за продажба на такива активи или уреждане на такива пасиви, то трябва да включи в неговите финансови отчети следната информация, когато събитията възникнат:**
- а) **за каквато и да е печалба или загуба, която е призната върху изваждането от употреба на активите или уреждането на пасивите, приписвани на преустановяващата се дейност, i) сумата на печалбата или загубата преди данъчно облагане; и ii) разходите по данъци върху дохода, както се изискват от параграф 81, буква з) от IAS 12, и**
 - б) **нетната продажна цена или поредица от цени (след изваждане на очакваните разходи по изваждането от употреба) на онези нетни активи, за които предприятието е сключило едно или повече обвързващи споразумения за продажба, очакваното разпределение във времето за получаване на тези парични потоци и балансовата сума на онези нетни активи.**
32. Изваждането от употреба на активи, уреждането на пасиви и обвързващите споразумения за продажба, засегнати в предишния параграф, могат да възникнат едновременно със събитието за първоначалното оповестяване или в периода, в който възниква събитието на първоначално оповестяване, или в по-късен период. Съгласно IAS 10, „Събития след датата на баланса“, ако някои от активите, приписвани на преустановяващата се дейност, фактически са продадени или са обект на едно или повече обвързващи споразумения за продажба, сключени след края на финансовата година, но преди съветът да одобри финансовите отчети за издаване, финансовите отчети включват оповестяванията, изисквани в параграф 31, ако липсата на оповестяване би попречила на потребителите на финансовите отчети да направят точните оценки и да вземат точните решения.

Освереленяване на оповестяванията

33. **В допълнение към оповестяванията в параграфи 27 и 31 предприятието трябва да включи във финансовите си отчети за периодите, следващи периода, в който възниква събитието на първоначално оповестяване, описание на каквито и да са значителни промени в сумата или разпределението във времето на паричните потоци, отнасящи се до активите и пасивите за изваждане от употреба или уреждане, и събитията, пораждащи тези промени.**
34. Примери на събития и дейности, които биха били оповестени, са характерът и условията на обвързващите споразумения за продажба на активите, раздробяване на активите чрез отделяне на отделен дял сред акционерите на компанията и правовите или регулационни утвърждавания.
35. **Оповестяванията, изисквани от параграфи 27—34, трябва да продължат във финансовите отчети за периодите напред до и включително периода, в който преустановяването е завършено. Преустановяването е завършено, когато планът по същество е изпълнен или изоставен, въпреки че плащанията от купувача/ите към продавача може все още да не са извършени.**
36. **Ако предприятието изостави или се оттегли от план, който преди това е отчетен като преустановяваща се дейност, този факт и неговият ефект трябва да бъдат оповестени.**
37. За целите на прилагането на предишния параграф оповестяването на ефекта включва преобразуването на каквито и да било предишни загуби от обезценка или провизия, която е била призната, по отношение на преустановяващата се дейност.

Отделно оповестяване за всяка преустановяваща се дейност

38. **Което и да било оповестяване, изисквано от настоящия стандарт, трябва да бъде представено отделно за всяка преустановяваща се дейност.**

IAS 35

Представяне на изискваните оповестявания

В лицевата страна на финансовите отчети или в приложенията

39. **Оповестяванията, изисквани от параграфи 27—37, могат да бъдат представени или в приложенията към финансовите отчети, или в лицевата страна на финансовите отчети с изключение на сумата на печалбата преди данъчно облагане или загубата, призната върху изваждането от употреба на активите или уреждането на пасивите, приписвани на преустановяващата се дейност (параграф 31а), която трябва да бъде показана в лицевата страна на финансовия отчет.**
40. Оповестяванията, изисквани от параграфи 27, букви е) и ж), се насърчава да бъдат представени съответно в лицевата страна на финансовия отчет и в отчета за паричния поток.

Неизвънредна позиция

41. **Преустановяващата се дейност не трябва да бъде представена като извънредна позиция.**
42. IAS 8 определя извънредните позиции като доходи или разходи, които са резултат от събития или сделки, които са ясно разграничени от обичайната дейност на предприятието, и следователно не се очаква те да се повтарят често или постоянно. Два примера на извънредни позиции, посочени от IAS 8, са експроприацията на активите и природните бедствия, като и двата примера са такъв вид събития, които са извън контрола на управлението на предприятието. Както е дефинирана в настоящия стандарт, преустановяващата се дейност трябва да се базира на отделен план на управлението на предприятието да продаде или по друг начин да извади от употреба важна част от бизнеса.

Ограничена употреба на термина „преустановяваща се дейност“

43. **Преструктуриране, сделка или събитие, което не отговаря на дефиницията за преустановяващата се дейност в настоящия стандарт, не трябва да бъде наричано преустановяваща се дейност.**

Примерни оповестявания

44. Приложение А предоставя примери на представяне и оповестяване, изисквани от настоящия стандарт.

Преизчисление на предишни периоди

45. **Сравнителната информация за предишни периоди, която е представена във финансовите отчети, подготвени след събитието за първоначално оповестяване, трябва да бъде преизчислена, за да се отделят продължаващите и преустановяващите се активи, пасиви, доходи, разходи и парични потоци по начин, подобен на този, изискван от параграфи 27—43.**
46. Приложение Б илюстрира прилагането на предишния параграф.

Оповестяване в междинни финансови отчети

47. **Приложенията към един междинен финансов отчет трябва да опишат каквито и да са значими дейности или събития от края на последния годишен отчет, отнасящи се до преустановяващата се дейност, и каквито и да са съществени промени в сумата или времевото разпределение на паричните потоци, отнасящи се до активите и пасивите за изваждане от употреба или уреждане.**
48. Този принцип е в съгласие с подхода в IAS 34, „Междинно счетоводно отчитане“, че забележките към един междинен финансов отчет са насочени да обяснят съществени промени от датата на последния годишен отчет насам.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

49. **Настоящият стандарт е в сила за финансови отчети, които обхващат периоди, започващи на и след 1 януари 1999 г. Насърчава се по-ранното прилагане във финансовите отчети за периоди, завършващи, след като настоящият стандарт е публикуван.**
50. Настоящият стандарт замества параграфи 19—22 от IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“.

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 36

IAS 36

Обезценка на активи

Настоящият международен счетоводен стандарт беше одобрен от Съвета на IASC (Комитет по международни счетоводни стандарти) през април 1998 г. и влиза в сила за финансови отчети, обхващащи периоди, които започват на или след 1 юли 1999 г.

През юли 1998 г. одобряването на IAS 38, „Нематериални активи“, и IAS 22 (преработен 1998 г.), „Бизнес комбинации“, резултираха в промени в насрещните препратки и терминологията във въведението и параграфи 39, 40 и 110. Освен това IAS 38 добави и дефиниция за „активен пазар“ в параграф 5. И накрая, незначителната непоследователност в текста в приложение А, параграфи А47, А48 и А57, беше коригирана.

През април 2000 г. IAS 40, „Инвестиционни имоти“, замени параграф 1. Промяната влиза в сила за годишните финансови отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 2001 г.

През януари 2001г. IAS 41 „Земеделие“ измени параграф 1. Изменението влиза в сила за финансовите отчети, които покриват периодите, които започват на и след 1 януари 2003г.

ВЪВЕДЕНИЕ

1. Настоящият стандарт (IAS 36) установява правила за отчитането и оповестяването на обезценката на всички активи. Той заменя изискванията за оценка на възстановилата стойност на активите, включени във:
 - а) IAS 16 (преработен 1993 г.), „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“ (виж IAS 16 (преработен 1998 г.);
 - б) IAS 22 (преработен 1993 г.), „Бизнескомбинации“ (виж IAS 22 (преработен 1998 г.);
 - в) IAS 28 (преработен 1994 г.), „Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия“ (виж IAS 28 (преработен 1998 г.), и
 - г) IAS 31 (преработен 1994 г.), „Счетоводно отчитане на дялове в съвместни предприятия“ (виж IAS 31 (преработен 1998 г.).

Основните промени спрямо предходни изисквания и разяснения на принципите в IAS 36 са представени в отделни основания за заключения.

2. IAS 36 не третира обезценката на стоково-материални запаси, отсрочени данъчни активи, активи по договори за строителство, активи с произход доходи на заети лица, както и повечето финансови активи.
3. IAS 36 изисква възстановимата стойност на даден актив да бъде определяна тогава, когато има индикации, че стойността на актива може да е обезценена. В специфични случаи приложимият IAS за даден актив може да включва изисквания и за допълнителни проверки. Например IAS 38, „Нематериални активи“, и IAS 22 (преработен 1998 г.), „Бизнескомбинации“, препоръчват възстановимата стойност на нематериалните активи и репутацията, които се амортизират за срок, по-дълъг от 20 години, да бъдат оценявани ежегодно (виж параграф 15).
4. IAS 36 изисква загубите от обезценка на активи да бъдат признавани (когато стойността им е обезценена) тогава, когато балансовата сума на актива превишава възстановимата му стойност. Загуба от обезценка на актив следва да бъде отчетена в отчета за доходите за активи, отчитани по цена на придобиване, а да се третира като намаление на преоценен резерв за активи, отчитани по преоценена стойност.
5. IAS 36 изисква възстановимата стойност да бъде изчислявана като по-високата от нетната продажна стойност и стойността в употреба:
 - а) нетната продажна стойност е сумата, която би се получила от продажбата на актива при пряка сделка между информирани и желаещи осъществяване на сделката страни след приспадане на преките разходи по продажбата, и
 - б) стойност в употреба е сегашната стойност на очакваните бъдещи парични потоци от продължаване използването на актива и остатъчната му стойност в края на неговия полезен живот.

IAS 36

6. При определяне стойността в употреба на един актив изискванията на IAS 36 са предприятието да използва освен другото и:
- a) прогнозни парични потоци, основани на приемливи и доказуеми предположения, които:
 - i) отразяват настоящото състояние на актива;
 - ii) представляват възможно най-добрата преценка от страна на ръководството относно икономическите условия, които ще съществуват през остатъка от полезния живот на актива, и
 - b) дисконтов процент преди данъчно облагане, който да отразява текущите пазарни очаквания за цената на парите във времето и специфичните рискове за конкретния актив; дисконтовият процент не следва да отразява рисковете, за които бъдещите парични потоци са били вече дисконтирани.
7. Възстановилата стойност следва да бъде изчислена за всеки отделен актив. Ако не е възможно това да бъде направено, IAS 36 изисква предприятието да определи възстановима стойност за единицата, генерираща парични потоци, към която активът принадлежи. Единица, генерираща парични потоци, е най-малката разграничима група от активи, която генерира парични потоци при продължаване използването на актива, които постъпления са в значителна степен независими от паричните потоци от други активи или групи активи. Наред с това, ако продукцията, произведена при използването на един актив или група активи, търгува на активен пазар, този актив или група активи следва да бъде разграничен като отделна единица, генерираща парични потоци дори в случай че част или цялата продукция от този актив или група активи е използвана вътре в предприятието. Приложение А, „Примери“, включва примери за разграничаването на единици, генериращи парични потоци.
8. При извършването на тестове за обезценка на единица, генерираща парични потоци, IAS 36 изисква да бъдат взети предвид положителната репутация и корпоративните активи (като например активи на централата на предприятието), свързани с единицата, генерираща парични потоци.
9. Принципиите за признаване и оценка на загуби от обезценка на активи за единица, генерираща парични потоци, са същите като за отделен актив. IAS 36 указва как да се определи балансовата сума на единица, генерираща парични потоци, и как да се разпределят загубите от обезценка между отделните активи в рамките на единицата.
10. IAS 36 изисква загуби от обезценка, признати в предходни години, да бъдат обратно възстановени единствено в случай че е имало промяна в оценката, използвана при определяне възстановимата стойност след датата на признаване на последната загуба. При това загубата от обезценка на актив се възстановява обратно само до размер, при който балансовата сума на актива не надвишава балансовата сума, която би била определена за актива (с приспадната амортизация или провизии), в случай че за актива не е била призната загуба през предходни години. Обратното възстановяване на загуби от обезценка на активи следва да бъде посочено в отчета за доходите за активи, отчитани по цена на придобиване, и да се третира като увеличение на преоценъчния резерв за активи, отчитани по преоценена стойност.
11. IAS 36 изисква загубите от обезценка на положителна репутация да не се възстановяват обратно, освен в случай че:
- a) загубата е била причинена от специфично външно събитие от извънреден характер, което не се очаква да се повтори, и
 - b) последващи външни събития са елиминирали ефекта от това събитие.
12. Когато загубите от обезценка се признават (възстановяват обратно), IAS 36 предвижда оповестяването на определена информация:
- a) по класове активи и
 - b) по отчетни сектори, базирани на първоначалната структура на предприятието (само в случай, че предприятието прилага IAS 14, „Отчитане по сектори“).

IAS 36 изисква допълнително оповестяване, в случай че признатите (възстановени) загуби от обезценка на активи през периода са съществени за финансовите отчети на отчитащото се предприятие като цяло.

13. При първоначално приемане на стандарта IAS 36 следва да се прилага само проспективно. Признати (обратно възстановени) загуби от обезценка на активи следва да се отчитат съобразно изискванията на IAS 36, а не според препоръчителния или допустимия алтернативен подход за други промени в счетоводната политика на IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“.
14. IAS 36 следва да се прилага задължително за отчетни периоди, започващи на или след 1 юли 1999 г. По-ранното му прилагане се насърчава.

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	
Обхват	1—4
Дефиниции	5
Идентифициране на актив, чиято стойност може да бъде обезценена	6—14
Оценка на възстановима стойност	15—56
Нетна продажна цена	21—25
Стойност в употреба	26—56
Основа за определяне на бъдещи парични потоци	27—31
Компоненти на прогнозите за бъдещи парични потоци	32—46
Бъдещи парични потоци в чуждестранна валута	47
Дисконтов процент	48—56
Признаване и оценка на загуби от обезценка на активи	57—63
Единици, генериращи парични потоци	64—93
Идентифициране на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи активът	65—72
Възстановима стойност и стойност в употребата на единица, генерираща парични потоци	73—87
Положителна репутация	79—83
Корпоративни активи	84—87
Загуба от обезценка за единица, генерираща парични потоци	88—93
Възстановяване на загуби от обезценка	94—112
Обратно възстановяване на загуби от обезценка на отделен актив	102—106
Възстановяване на загуби от обезценка на единица, генерираща парични потоци	107—108
Възстановяване на загуби от обезценка на положителната репутация	109—112
Оповестяване	113—119
Преходни разпоредби	120—121
Дата на влизане в сила	122

IAS 36

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 се препоръчат процедури, които едно предприятие да прилага, за да се увери, че активите му се отчитат по стойност, ненадвишаваща тяхната възстановима стойност. Даден актив се отчита по по-висока от възстановимата му стойност, ако балансовата (преносната) му стойност надвишава стойността, която може да бъде възстановена при използване или продажба на актива. В такъв случай активът се счита за обезценен и стандартът изисква предприятието да признае загуба от обезценка. Стандартът също така посочва кога едно предприятие следва да възстанови обратно загуби от обезценка и препоръчва определени оповестявания за обезценени активи.

ОБХВАТ

1. **Настоящият стандарт следва да се прилага при отчитането на обезценката на всички активи, освен:**
 - а) **стоково-материални запаси (виж IAS 2, „Материални запаси“);**
 - б) **активи с произход договори за строителство (виж IAS 11, „Договори за строителство“);**
 - в) **отсрочени данъчни активи (виж IAS 12, „Данъци върху дохода“);**
 - г) **активи с произход доходи на заети лица (виж IAS 19, „Доходи на заети лица“);**
 - д) **финансови активи, включени в обхвата на IAS 32, „Финансови инструменти: оповестяване и представяне“;**
 - е) **инвестиционни илоти, оценени по справедлива стойност (виж: IAS 40, „Инвестиционни илоти“), и**
 - ж) **биологични активи, отнасящи се до земеделска дейност, които са оценени по справедлива стойност, намалена с разходите по продажби (виж IAS 41, „Земеделие“).**
2. Стандартът не се прилага за стоково-материални запаси, активи с произход договори за строителство, отсрочени данъчни активи или активи, свързани с доходи на заети лица, защото съществуващите IAS, прилагани за тези активи, съдържат специфични изисквания за признаването и оценката на тези активи.
3. Настоящият стандарт се прилага за:
 - а) дъщерни предприятия съгласно IAS 27, „Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия“;
 - б) асоциирани предприятия съгласно IAS 28, „Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия“ и
 - в) съвместни дейности съгласно IAS 31, „Счетоводно отчитане на дялове в съвместни предприятия“.За прилагането на други финансови активи, посочени в IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“.
4. Настоящият стандарт се прилага за активи, които се отчитат по преоценена стойност (справедлива цена) съгласно изискванията на други IAS, като например допустимия алтернативен подход съгласно IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“. Същевременно дали стойността на един преоценен актив може да бъде намалена, зависи от начина на определяне на справедливата му стойност:
 - а) ако справедливата стойност на актива е пазарната му стойност, единствената разлика между справедливата стойност на актива и нетната му продажна цена са преките разходи по изваждане от употреба на актива:

- i) ако разходите по изваждане от употреба са несъществени, възстановимата стойност на преоценения актив ще бъде близка до или по-висока от преоценената му стойност (справедлива стойност); в този случай след прилагане на изискванията за преценка не е вероятно стойността на преоценения актив да бъде намалена и няма нужда да се изчислява неговата възстановима стойност, и
 - ii) ако разходите по изваждане от употреба на актива не са несъществени, нетната продажна цена на преоценения актив ще бъде по-ниска от справедливата му стойност; следователно стойността на преоценения актив ще бъде намалена, в случай че стойността му в употреба е по-ниска от преоценената му стойност (справедлива стойност); в този случай след прилагане на изискванията за преценка предприятието следва да приложи настоящия стандарт, за да определи дали стойността на актива може да бъде намалена, и
- б) ако справедливата стойност на актива е определена на друга база, а не по пазарната му стойност, неговата преоценена стойност (справедлива стойност) може да бъде по-висока или по-ниска от възстановимата му стойност; следователно след прилагане на изискванията за преценка предприятието следва да приложи настоящия стандарт, за да определи дали стойността на актива може да бъде намалена.

ДЕФИНИЦИИ

5. В стандарта са използвани следните термини със значения:

Възстановима стойност е по-високата от нетната продажна цена на даден актив и неговата стойност в употреба.

Стойност в употреба е сегашната стойност на прогнозираните бъдещи парични потоци, очаквани да бъдат получени от продължаващото използване и от освобождаването от актива в края на полезния му живот.

Нетна продажна цена е сумата, която би могла да бъде получена при продажбата на даден актив в пряка сделка между информирани и желаещи осъществяването на сделката страни, след приспадане на разходите по продажбата.

Разходи по освобождаване (от актива) са допълнителните разходи, пряко свързани с освобождаването от даден актив с изключение на финансовите разходи и разходите за подоходни данъци.

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

Балансова (преносна) сума е стойността, по която един актив се посочва в баланса на предприятието след приспадане на натрупаната амортизация и натрупаните към момента загуби от обезценка.

Амортизация (обезценка) е систематичното разпределение на амортизационната сума на даден актив през полезния му живот ⁽¹⁾.

Амортизационна сума е цената на придобиване на актива или друга сума, посочена вместо цена на придобиване във финансовите отчети, намалена с остатъчната му стойност.

Полезен живот е едно от двете:

- a) периодът от време, през който се очаква активът да бъде ползван в предприятието, или
- б) количество (брой) единици продукция, които се очаква да бъдат получени от предприятието в процеса на ползване на актива.

Единица, генерираща парични потоци, е най-малката разграничима група активи, генерираща парични потоци от използване на активите, които са в значителна степен независими от паричните потоци от други активи или групи от активи.

⁽¹⁾ В случай на нематериални актив или положителна репутация, терминът „амортизация“ общо се използва вместо „обезценка“. Двата термина имат еднакво значение.

IAS 36

Корпоративни активи са активи, различни от положителната репутация, които допринасят за генерирането на бъдещи парични потоци както от разглежданите единици, генериращи парични потоци, така и от други единици, генериращи парични потоци.

Активен пазар е пазар, за който съществуват следните условия:

- a) **търгуваните на пазара единици са хомогенни;**
- b) **желаещи купувачи и желаещи продавачи могат да се намерят по всяко време, и**
- b) **цените са достояние на обществеността.**

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ НА АКТИВ, ЧИЯТО СТОЙНОСТ МОЖЕ ДА БЪДЕ ОБЕЗЦЕНЕНА

- 6. Параграфи 7—14 конкретизират кога следва да бъде определяна възстановима стойност на даден актив. Тези изисквания използват термина „актив“, но се отнасят в еднаква степен за индивидуални активи или за единици, генериращи парични потоци.
- 7. Един актив е обезценен, когато балансовата му сума надвишава възстановимата му стойност. Параграфи 9—11 описват някои от индикациите за обезценка на актив: ако някоя от тези индикации е налице, предприятието следва да направи формална оценка на възстановимата стойност. В случай че няма налице индикации за потенциална обезценка на актив, няма изискване от страна на стандарта предприятието да извърши формална оценка на възстановимата стойност.
- 8. **Предприятието трябва да прецени към датата на изготвяне на баланса дали съществуват индикации, че стойността на даден актив е обезценена. В случай на такива индикации предприятието следва да изчисли възстановимата стойност на актива.**
- 9. **При оценка на съществуването на индикации за обезценка на даден актив предприятието следва да вземе предвид поне следните признаци:**

Външни източници на информация

- a) **през отчетния период пазарната стойност на актива е намаляла значително повече, отколкото би могло да се очаква като резултат на изминалото време или нормалната употреба;**
- b) **през периода са настъпили или ще настъпят значителни промени с негативен ефект върху предприятието, свързани с технологичната, пазарната, икономическата или правната среда, в която предприятието оперира, или с пазара, за който е предназначен активът;**
- b) **пазарните лихвени проценти или други пазарни нива на възвръщаемост на инвестициите са нараснали през отчетния период и тези увеличения е вероятно да окажат влияние върху дисконтовия процент, използван при изчисляване стойността в употреба на актива, и да намалят значително възстановимата стойност на актива;**
- г) **балансираната сума на нетните активи на отчитащото се предприятие е по-висока от неговата пазарна капитализация;**

Вътрешни източници на информация

- д) **има данни за морално изхабяване или физическо увреждане на актива;**
- e) **през отчетния период са настъпили или се очаква да настъпят в близко бъдеще значителни промени с обратен ефект върху предприятието, в обема или начина на настоящото или бъдещо използване на актива; тези промени включват планове за преустановяване или реструктуриране на дейността, за която активът се използва, или продажба на актива преди предварително определен срок, и**
- ж) **има данни от вътрешно фирмената отчетност, които показват, че икономическата изгода от ползването на актива е или се очаква да бъде по-ниска от очакваната.**

10. Списъкът в параграф 9 не е изчерпателен. Предприятието може да установи и други индикации, че стойността на актива може да е обезценена, което налага предприятието да определи възстановимата стойност на актива.
11. Данни от вътрешно фирмени отчети, които показват, че стойността на актива може да намалее, включват наличието на:
 - а) парични потоци за придобиване на актив или последваща нужда от парични средства за функциониране или поддръжка на актива, значително надвишаващи предварително предвидените;
 - б) фактически нетни парични потоци или оперативна печалба или загуба, с произход актива, които са значително по-лоши от планираните;
 - в) значително намаление в планираните нетни парични потоци или оперативна печалба или значително увеличение на планираната загуба с произход актива;
 - г) оперативни загуби или нетни изходящи парични потоци, когато показателите за текущия период са сумирани с бъдещите показатели.
12. При оценяване необходимостта за определяне възстановимата стойност на актив се прилага принципът на същественост. Например ако предходни изчисления показват, че възстановимата стойност на актива е значително по-висока от преносната му стойност, няма нужда предприятието да оценява отново възстановимата стойност на актива, ако не са настъпили събития, които да елиминират тази разлика. Аналогично, предходен анализ може да е показал, че възстановимата стойност на актива не е чувствителна към една (или повече) от индикациите, изброени в параграф 9.
13. Като илюстрация на параграф 12, ако пазарните лихвени проценти или други пазарни проценти на възвръщаемост на инвестициите са се увеличили през отчетния период, няма изискване предприятието да извършва формална оценка на възстановимата стойност на актива в следните случаи:
 - а) ако не е вероятно дисконтовият процент, използван при изчисляване стойността в употреба на актива, да бъде повлиян от увеличение в пазарните лихвени нива; например увеличения в краткосрочните лихвени проценти може да не окажат съществен ефект върху дисконтовия процент, използван за актив с дълъг остатъчен полезен живот, или
 - б) ако е вероятно дисконтовият процент, използван при изчисляване стойността в употреба на актива, да бъде повлиян от увеличение в пазарните лихвени нива, но предходен анализ на чувствителността на възстановимата стойност на актива показва, че:
 - i) не е вероятно да настъпи значително намаление във възстановимата стойност на актива, тъй като има вероятност бъдещите парични потоци също да се увеличат; например в някои случаи предприятието може да е в състояние да покаже, че то променя приходите си с цел компенсиране на възможно увеличение на пазарните лихвени нива, или
 - ii) не е вероятно намалението във възстановимата стойност на актива да доведе до съществено намаление на стойността му.
14. Ако съществуват индикации за обезценка на актива, това може да показва, че оставащият полезен живот на актива, методът на амортизация или остатъчната стойност на актива следва да бъдат преразгледани и коригирани в съответствие с IAS, приложим за актива, дори в случай, че за актива не е призната загуба от обезценка.

ОЦЕНКА НА ВЪЗСТАНОВИМА СТОЙНОСТ

15. Настоящият стандарт определя възстановимата стойност като по-високата от нетната продажна цена на актива и стойността му в употреба. Параграфи 16—56 определят изискванията за оценка на възстановимата стойност. Тези изисквания използват термина „актив“, но се отнасят в еднаква степен за отделни активи и единици, генериращи парични потоци.

IAS 36

16. Не винаги е необходимо да се определят и нетната продажна цена на актива и стойността му в употреба. Например ако някоя от тези стойности надвишава балансовата сума на актива, то стойността на актива не е обезценена и не е необходимо да се измерва другата стойност.
17. Възможно е нетната продажна цена на актива да може да бъде определена, дори ако активът не се търгува на активен пазар. В някои случаи може да не е възможно да се определи нетната продажна цена на актив, тъй като няма основа за достоверна оценка на сумата, която би могла да се получи от продажбата на актива в пряка сделка между информирани и желаещи да осъществят сделката страни. В този случай възстановимата стойност на актива може да бъде приета за негова стойност в употреба.
18. Ако няма причина да се смята, че стойността в употреба на актива значително надхвърля нетната му продажна цена, възстановимата стойност на актива може да бъде приета за негова нетна продажна цена. Най-често такъв е случаят за активи, които се държат с цел продажба. Това се получава, тъй като стойността в употреба на актив, държан с цел продажба, се състои главно от чистите постъпления от продажбата, защото бъдещите парични потоци от използване на актива до продажбата му е вероятно да бъдат пренебрежими.
19. Възстановимата стойност се определя за отделен актив, освен в случай че при използването на актива не се генерират парични, които да са в значителна степен независими от паричните, генерирани от други активи или групи от активи. Ако това е така, възстановима стойност се определя за обекта, генерираща парични потоци, към който активът принадлежи (виж параграфи от 64—87), освен ако:
 - a) нетната продажна цена на актива е по-висока от балансовата му сума или
 - b) стойността в употреба на актива може да бъде изчислена така, че да е близка до нетната му продажна цена и нетната продажна цена на актива да може да бъде определена.
20. В някои случаи общи преценки, осреднени стойности и кратки приблизителни изчисления могат да осигуряват достоверно приближение до подробните изчисления, представени в настоящия стандарт за определяне на нетната продажна цена или стойността в употреба.

Нетна продажна цена

21. Най-доброто свидетелство за нетна продажна цена на актив е цената, определена в неотменим договор за продажба в пазарна сделка и коригирана с допълнителните разходи, пряко свързани с продажбата.
22. В случай че няма споразумение за продажба, но активът се търгува на активен пазар, нетна продажна цена е пазарната цена на актива, намалена с разходите по продажбата. Подходящата пазарна цена е обикновено текущата цена „купува“. Когато липсват данни за текущи цени „купува“, като основа за определяне на нетната продажна цена може да се използва цената на последната (или най-скоро сключената) сключена сделка, при условие че не е имало значителна промяна в икономическите условия, съществуващи между датата на сделката и датата на изготвяне на приблизителната оценка.
23. В случай че няма сключен договор за продажба или активен пазар за актива, нетната продажна цена е основана на най-добрата налична информация за отразяване на сумата, която предприятието може да получи към датата на съставяне на баланса за продажбата на актива в пряка сделка между информирани и желаещи да осъществят сделката страни, след приспадане на разходите по продажбата. При определяне на тази сума предприятието следва да вземе предвид резултата от последните сделки с предмет подобни активи в същата сфера на дейност. Нетната продажна цена не отразява принудителни сделки, освен ако управлението на предприятието е било принудено да продава незабавно.
24. Разходите по продажбата, с изключение на тези, които вече са били признати като задължения, следва да се приспадат при определяне на нетната продажна цена. Такива разходи са разходите за правни услуги, държавни такси и други подобни такси по сделката, разходи по освобождаване от актива и преки допълнителни разходи за привеждане на актива в състояние за продажба. Все пак доходите при прекратяване на трудовото правоотношение (определени в IAS 19, „Доходи на заети лица“) и разходите, свързани с ограничаване или реструктуриране на дейността след продажбата на актива, не са преки допълнителни разходи по продажбата на актива.

25. В някои случаи продажбата на актив може да породи изискване за купувача да поеме пасив, като съществува една нетна продажна цена за актива и за пасива. Параграф 77 изяснява как следва да се действа в такива случаи.

Стойност в употреба

26. Определянето на стойността в употреба на актив включва следните стъпки:
- определяне на бъдещите входящи и изходящи парични потоци, които могат да се получат от употребата и от окончателното освобождаване от актива, и
 - прилагане на подходящ дисконтов процент към тези бъдещи парични потоци.

Основа за определяне на бъдещи парични потоци

27. **При определяне стойността в употреба:**

- прогнозите за паричните потоци следва да бъдат базирани на достоверни предположения, които представляват най-оптимистичната оценка на ръководството на предприятието за икономическите условия, които се очаква да съществуват през оставащия полезен живот на актива; по-голямо значение следва да се отдава на данните от външни източници;*
 - прогнозните парични потоци следва да бъдат базирани на последните финансови планове/прогнози, одобрени от ръководството; прогнози, основани на такива планове/прогнози, следва да покриват период, не по-дълъг от пет години, освен ако няма основание за избиране на по-дълъг период, и*
 - прогнозите за паричните потоци за периоди, следващи периода, покрит от последните планове/прогнози, следва да се направят чрез екстраполация на очакванията, основани на плановете/прогнозите, използвайки постоянен или намаляващ процент на растеж за няколко поредни години, освен ако не е оправдано използването на по-висок процент; този процент на растеж не бива да надхвърля дългосрочния среден процент на растеж за продуктите, дейностите, държавата или държавите, в които предприятието работи, или за пазара, на който активът се използва, освен ако не е оправдано използването на по-висок процент.*
28. Обикновено не съществуват подробни, ясни и достоверни финансови планове/прогнози за бъдещи парични потоци за периоди, по-дълги от пет години. Поради тази причина преценките на управлението за бъдещи парични потоци са основани на последни планове/прогнози за не повече от пет години. Управлението може да ползва прогнози за парични потоци, основани на плановете/прогнози за период, по-дълъг от пет години, ако управлението има увереност, че тези прогнози са достоверни и може да покаже способността си, основана на предишен опит, да прогнозира точно парични потоци за този по-дълъг период.
29. Прогнозите за паричните потоци до края на полезния живот на актива се правят чрез екстраполиране на очаквани парични потоци, основани на финансови планове/прогнози, използвайки процент на растеж за няколко поредни години. Този процент е постоянен или намаляващ, освен ако увеличение в процента съответства на обективна информация относно даден продукт или жизнен цикъл на дадена дейност. Ако има основание за това, процентът на растеж е нула или отрицателен.
30. Когато условията са особено благоприятни, конкурентни фирми могат да влязат на пазара и да ограничат растежа. Следователно предприятията ще срещнат затруднения да превишат средния исторически процент на растеж в дългосрочен план (примерно 20 години) за продуктите, дейностите, държавата или държавите, в които предприятието работи, или за пазара, на който активът се използва.
31. При използване на информация от финансови планове/прогнози предприятието следва да вземе предвид дали информацията отразява достоверни предположения и представя възможно най-добрата оценка на управлението за икономическите условия, които се очаква да съществуват през оставащия полезен живот на актива.

IAS 36

Компоненти на прогнозите за бъдещи парични потоци

32. **Прогнозата за бъдещи парични потоци следва да включва:**
- прогнози за входящи парични потоци от използването на актива;**
 - прогнози за изходящи парични потоци, които възникват при генерирането на входящи парични потоци при употребата на актива (включително парични разходи по привеждането на актива в състояние, годно за употреба) и които разходи могат да бъдат пряко отнесени или разпределени на достоверна и постоянна база към актива; и**
 - нетни парични потоци, в случай че такива съществуват, които се очаква да се получат или изплатят по повод изваждане от употреба на актива в края на полезния му живот.**
33. Прогнозите за бъдещи парични потоци и дисконтовият процент отразяват последователни предположения за увеличения в цените, причинени от обща инфлация. Затова, ако дисконтовият процент включва ефекта от ценови увеличения в резултат на обща инфлация, бъдещите парични потоци се оценяват като номинална величина. Ако дисконтовият процент изключва ефекта от ценови увеличения в резултат на обща инфлация, бъдещите парични потоци се оценяват като реална величина (но включват специфични бъдещи ценови увеличения или намаления).
34. Прогнозите за парични разходи включват бъдещи непреки разходи, които могат да бъдат отнесени пряко или разпределени на приемлива и последователна основа към употребата на актива.
35. Когато балансовата сума на актива не включва всички изходящи парични потоци, които възникват преди активът да е готов за употреба, оценката на бъдещи парични потоци включва оценка на всички възможни 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 проект за развитие, който все още не е приключил.
36. За да се избегне двойното оценяване, оценката на бъдещи парични потоци не следва да включва:
- парични потоци от активи, които генерират парични потоци при употребата им, които са в значителна степен независими от паричните потоци от разглеждания актив (например финансови активи като вземания), и
 - парични потоци, свързани със задължения, които вече са отразени като пасиви (например търговски задължения, пенсии или провизии).
37. **Бъдещите парични потоци следва да се оценяват за актива в текущото му състояние. Оценките на бъдещите парични потоци не следва да включват прогнозни бъдещи парични потоци или разходи, които се очаква да възникнат от:**
- бъдещо реструктуриране, което предприятието още не е предприело, или**
 - бъдещи капиталови разходи, които ще подобрят или ще повишат предварително очакваното качество и капацитет на дейност на актива.**
38. Тъй като бъдещите парични потоци се оценяват предвид текущото състояние на актива, стойността в употреба не следва да отразява:
- бъдещи парични потоци или свързани с актива икономии на разходи (например намаление в разходите за персонала) или ползи, които се очаква да възникнат от бъдещо реструктуриране, което предприятието още не е предприело, или
 - бъдещи капиталови разходи, които ще подобрят или ще повишат предварително очакваното качество и капацитет на дейност на актива, или свързани с ползите от такъв бъдещ разход.
39. Реструктуриране е програма, която е планирана и контролирана от управлението и която съществено изменя обхвата на дейност на предприятието или начина на осъществяване на дейността. IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“, уточнява кога едно предприятие е предприело реструктуриране.

40. Когато едно предприятие е предприело реструктуриране, съществува вероятност някои активи да бъдат повлияни от това реструктуриране. След като предприятието е предприело реструктурирането:
- при определяне на стойността в употреба оценката на входящите и изходящите бъдещи парични потоци отразява икономите на разходи и други ползи от реструктурирането (основани на последни финансови бюджети) прогнози, които са одобрени от управлението), и
 - оценките на бъдещи изходящи парични потоци, свързани с реструктурирането, ще бъдат провизирани с провизия за реструктуриране съгласно IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“.
- Приложение А, пример 5 илюстрира ефекта от бъдещото реструктуриране върху изчисляване стойността в употреба.
41. Докато предприятието извършва капиталови разходи, които подобряват или повишават първоначално оцененото качество и капацитет на дейност на актива, оценката на бъдещите парични потоци не включва очакваните бъдещи входящи парични потоци, които се очаква да постъпят в резултат на тези разходи (виж приложение А, пример б).
42. Прогнозата за бъдещи парични потоци включва бъдещи капиталови разходи, необходими за поддържането на даден актив на първоначално ниво на качество и капацитет на работа.
43. **Прогнозните бъдещи парични потоци не следва да включват:**
- входящите и изходящите парични потоци от финансова дейност, или**
 - платен или възстановен подоходен данък.**
44. Очакваните бъдещи парични потоци отразяват предположения, които са в съответствие с начина на определяне на дисконтовия процент. В противен случай ефектът от някои предположения ще бъде отразен два пъти или няма да бъде взет под внимание. Тъй като при дисконтирането на очакваните бъдещи парични потоци се взема предвид стойността на парите във времето, тези парични потоци изключват входящи и изходящи парични потоци от финансова дейност. Аналогично, тъй като дисконтовият процент се определя преди данъчно облагане, бъдещите парични потоци също се прогнозира преди данъчно облагане.
45. **Оценката на нетните парични потоци, които се очаква да се получат (или платят) в резултат на изваждането от употреба на актива в края на полезния му живот, следва да бъде сумата, която предприятието очаква да получи от освобождаването от актива в пряка сделка между информирани и желаещи да осъществят сделката страни, след приспадане на очакваните разходи по освобождаването.**
46. Прогнозата на нетните парични потоци, които се очаква да се получат (или платят) по повод изваждането от употреба на актива в края на полезния му живот, се определя по начин, подобен на определянето на нетната пазарна цена с изключение на това, че при оценяване на тези нетни парични потоци:
- предприятието използва преобладаващите цени към датата на оценяване на подобни активи, които са достигнали края на полезния си живот и са функционирали при условия, подобни на тези, в които активът е използван, и
 - тези цени са преобразувани за ефекта на бъдещи ценови увеличения в резултат на обща инфлация и специфични бъдещи ценови увеличения (намаления); при това, ако оценките за бъдещи парични потоци от употребата на актива и дисконтовият процент изключват ефекта от обща инфлация, този ефект е също изключен от оценката на нетните парични потоци при изваждане от употреба на актива.

Бъдещи парични потоци в чуждестранна валута

47. Бъдещите парични потоци се оценяват във валутата, в която ще бъдат получени, и после се дисконтират с дисконтовия процент, подходящ за тази валута. Предприятието обръща получената сегашна стойност по валутния спот курс към датата на съставяне на баланса (този курс е заключителният курс съгласно IAS 21, „Ефекти от промените в обменните курсове“).

IAS 36

Дисконтов процент

48. *Дисконтовият процент (или нортите) следва да бъде определян преди данъчно облагане и да отразява текущата пазарна оценка на времевата стойност на паричните средства и специфичните за актива рискове. Дисконтовият процент не следва да отразява рискове, за които оценката на бъдещите парични потоци е вече коригирана.*
49. Възвръщаемостта, която инвеститорите ще изискват при избор на инвестиция, която да генерира парични потоци в размер, период и с рисков профил, аналогични на тези, които предприятието очаква да получи от актива, представлява процент, който отразява текущата пазарна оценка на стойността на парите във времето и специфичните рискове за актива. Този процент се измерва с помощта на процента, използван в текущи пазарни сделки за подобни активи, или чрез среднопретеглената цена на капитала на търгувано на борсата предприятие с единствен актив (или портфейл от активи) с подобен начин на употреба и рискове, присъщи на разглежданото предприятие.
50. Когато липсва специфичен за актива пазарен процент, предприятието следва да използва заместители за определяне на дисконтовия процент. Целта е да се определи, доколкото е възможно, пазарна оценка за:
- стойността на парите във времето за периоди до края на полезния живот на актива и
 - риска, бъдещите парични потоци да се различават по размер и период от очакваните.
51. Като отправна точка предприятието може да вземе предвид следните проценти:
- среднопретеглената цена на капитала на предприятието, определена чрез използването на методи, като например метода за оценка на капиталовите активи;
 - пределния лихвен процент по кредити, получени от предприятието, и
 - други пазарни лихвени проценти.
52. Тези проценти се преобразуват:
- за да отразяват начина, по който пазарът следва да оценява специфичните рискове, свързани с очакваните парични потоци, и
 - за да се изключат рискове, които не са свързани с очакваните парични потоци.
- Следва да се обърне внимание на такива рискове като специфичен за страната риск, валутен риск, ценови риск и риск на паричните потоци.
53. За да се избегне двойно отчитане, дисконтовият процент не следва да отразява рискове, за които прогнозата на бъдещите парични потоци е била вече коригирана.
54. Дисконтовият процент е независим от капиталовата структура на предприятието и начина, по който предприятието финансира покупката на актива, тъй като бъдещите парични потоци, които се очаква активът да генерира, не зависят от начина, по който предприятието финансира покупката на актива.
55. Когато основата за определяне на дисконтовия процент е след данъчно облагане, тази основа следва да се преобразува, за да отразява процент преди данъчно облагане.
56. Предприятието обикновено използва един дисконтов процент за оценяване на стойността в употреба на актива. Предприятието обаче използва отделни проценти на дисконтиране за различните бъдещи периоди, като стойността в употреба е чувствителна към разлики в рисковете за различните периоди или към структурата на лихвените проценти във времето.

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНКА НА ЗАГУБИ ОТ ОБЕЗЦЕНКА НА АКТИВИ

IAS 36

57. Параграфи 58—63 определят изискванията за признаване и оценка на загуби от обезценка на отделен актив. Признаването и оценката на загубите от обезценка на актив, генериращ парични потоци, се разглежда в параграфи 88—93.
58. *Единствено в случай че възстановимата стойност на даден актив е по-ниска от балансовата му сума, балансовата сума на актива следва да бъде намалена до размера на възстановимата му стойност. Това намаление се явява загуба от обезценка.*
59. *Загуба от обезценка на актив следва да се признае като разход в отчета за доходите веднага, освен ако активът се отчита по преоценена стойност съгласно друг IAS (например съгласно разрешения алтернативен подход в IAS 16, „Илоти, машини, съоръжения и оборудване“). Всяка загуба от обезценка на преоценен актив следва да се отразява като намаление на преоценъчния резерв съгласно друг IAS.*
60. Загуба от обезценка на преоценен актив се признава като разход в отчета за доходите. Загубата от обезценка на преоценен актив се признава срещу преоценъчния резерв за актива до неговото напълно изчерпване.
61. *Когато размерът на определената загуба от обезценка е по-висок от балансовата сума на актива, за който тази загуба се отнася, предприятието следва да признае пасив само в случай че съществува такова изискване съгласно друг IAS.*
62. *След признаване загубата от обезценка на актива амортизационната норма на актива следва да бъде коригирана за бъдещите периоди, така че да може да се разпредели новата балансова сума на актива съгласно определена база през остатъка от полезния му живот, след приспадане на остатъчната стойност на актива (ако такава съществува).*
63. При признаване на загуби от обезценка всички възникващи активи или пасиви по отсрочени данъци се определят съгласно в IAS 12, „Данъци върху дохода“, посредством съпоставяне на новата балансова сума на актива с данъчната му основа (виж допълнение А, пример 3).

ЕДИНИЦИ, ГЕНЕРИРАЩИ ПАРИЧНИ ПОТОЦИ

64. Параграфи 65—93 определят изискванията за идентифициране на единицата, генерираща парични потоци, към която активът принадлежи, и за определяне балансовата сума и признаване загубата от обезценка на обекти, генериращи парични потоци.

Идентифициране на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи активът

65. *Когато съществуват индикации, че един актив е обезценен, следва да се определи възстановимата стойност на отделния актив. Ако не е възможно да се изчисли възстановимата стойност на отделния актив, предприятието следва да определи възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, към която активът принадлежи (единицата, генерираща парични потоци на актива).*
66. Възстановимата стойност на отделен актив не може да бъде определена, ако:
- определената стойност в употреба на актива не е близка до нетната му продажна цена (например когато бъдещите парични потоци от използването на актива не са в такъв размер, че да могат да бъдат пренебрегнати), и
 - активът не генерира парични потоци при употребата му, които да са в значителна степен независими от постъпленията от други активи; в такива случаи стойността в употреба и следователно възстановимата стойност могат да се определят само за единицата, генерираща парични потоци на актива.

IAS 36

Пример

Минно предприятие притежава частна железопътна линия за обслужване на дейността си. Частната железопътна линия може да бъде продадена само като вторични суровини (скрап) и тя не генерира парични потоци при използването си, които да са в значителна степен независими от паричните потоци, генерирани от останалите активи на мината.

Не е възможно да се изчисли възстановимата стойност на частната железопътна линия, тъй като стойността в употреба не може да бъде определена, а има вероятност тя да е различна от стойността на скрапа. Следователно предприятието изчислява възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи частната железопътна линия, т.е. мината като цяло.

67. Както е посочено в параграф 5, единицата, генерираща парични потоци на актива, е най-малката група от активи, която включва актива и генерира парични потоци при използването му, които са в значителна степен независими от паричните потоци от други активи или групи от активи. Идентифицирането на единицата, генерираща парични потоци на актива, предполага преценка на обстоятелствата. Ако възстановимата стойност на актива не може да бъде определена за отделен актив, предприятието определя най-малката група активи, която генерира независими в значителна степен парични потоци при използването си.

Пример

Автобусна компания предоставя услуги съгласно договор с община, според който се изисква минимално количество на предоставените услуги по всеки един от пет отделни маршрута. Активите, използвани по всеки един маршрут, и паричните потоци, генерирани от всеки един маршрут, могат да бъдат идентифицирани поотделно. Един от маршрутите реализира значителна загуба.

Тъй като предприятието не разполага с възможност да закрие някоя от автобусните линии, най-ниското ниво на парични потоци от използването е, които са в значителна степен независими от паричните постъпления от други активи или групи от активи, са паричните постъпления, генерирани от петте линии заедно. Генериращата парични потоци единица за всяка линия е автобусното дружество като цяло.

68. Паричните потоци от продължаваща употреба са постъпления от пари и парични еквиваленти, получени от контрагенти извън отчиташото се предприятие. При определяне дали паричните потоци от даден актив (или група от активи) са в значителна степен независими от паричните потоци от други активи (или групи от активи), предприятието следва да вземе под внимание различни фактори, включително как управлението контролира дейността на предприятието (например по производствени линии, дейности, отделни обекти, райони или регионални зони или по някакъв друг начин) или как управлението взема решения относно продължаване или прекратяване на използването на активите или дейността на предприятието. Примери за идентификация на единици, генериращи парични потоци, са посочени в допълнение А, пример 1.
69. *Ако за произведеното от един актив или група активи съществува действащ (активен) пазар, то този актив или група от активи следва да бъде идентифициран като единица, генерираща парични потоци, дори и ако част от произведеното или пък произведеното в своята цялост се използва за вътрешни нужди. В такива случаи преценката на управлението за бъдещите пазарни цени на произведеното следва да бъде използвана за:*
- определяне на стойността в употреба на тази единица, генерираща парични потоци, при прогнозиране на бъдещите парични потоци, свързани с вътрешното използване на продукта или услугата, и*
 - определяне на стойността в употреба на други единици, генериращи парични потоци, на предприятието при преценка на бъдещите парични разходи, свързани с вътрешното използване на продукта или услугата.*
70. Дори и ако част от произведеното или произведеното от един актив или група активи като цяло се използва от други звена на предприятието (например полуфабрикати), този актив или група от активи формира отделна единица, генерираща парични потоци, ако предприятието би могло да продаде произведеното на действащ пазар. Това е така поради факта, че този актив или група от активи би могъл да генерира парични потоци от

продължително си използване независимо от паричните постъпления от други активи или групи от активи. При използване на информация, основаваща се на финансови планове/предвиждания, свързана с такава единица, генерираща парични потоци, предприятието коригира тази информация, ако вътрешно фирмените трансферни цени не представляват възможно най-точната преценка на ръководството за бъдещите пазарни цени на произведеното от единицата, генерираща парични потоци.

71. **Единиците, генериращи парични потоци, следва да бъдат определяни като такива последователно през различните отчетни периоди за всеки актив или група от активи, освен ако промяната е оправдана.**
72. Ако предприятието установи, че даден актив спада към различна спрямо предходния период единица, генерираща парични потоци, или че са променени видовете активи, участващи в единицата, генерираща парични потоци, параграф 117 изисква оповестяване на определени факти за единицата, генерираща парични потоци, ако са реализирани или обратно възстановени загуби от обезценка на единицата, генерираща парични потоци, и тези загуби са от съществено значение за финансовите отчети на предприятието като цяло.

Възстановила стойност и стойност в употреба на единица, генерираща парични потоци

73. Възстановилата стойност на единица, генерираща парични потоци, е по-високата от продажната цена на единицата, генерираща парични потоци, и стойността ѝ в употреба. За целите на определяне на възстановимата стойност на единица, генерираща парични потоци, думата „актив“ в параграфи 16—56 следва да се разбира като „единица, генерираща парични потоци“.
74. **Балансовата сума на единица, генерираща парични потоци, следва да се определя в съответствие с възстановилата стойност на единицата, генерираща парични потоци.**
75. Стойността в употреба на единица, генерираща парични потоци:
- а) включва стойността в употреба само на онези активи, които могат да бъдат включени пряко или разпределени разумно и последователно към единицата, генерираща парични потоци, и които активи ще генерират бъдещи парични потоци, оценени при определянето на стойността в употреба на единицата, генерираща парични потоци, и
 - б) не включва стойността в употреба на който и да е признат пасив, освен ако възстановимата стойност на генериращата парични потоци единица не може да бъде определена, без да се вземе предвид този пасив.

Това е така, защото нетната продажна цена и стойността в употреба на единицата, генерираща парични потоци, се определят, като се изключат паричните потоци, свързани с активи, които не са част от единицата, генерираща парични потоци и пасиви, които вече са включени във финансовите отчети (виж параграфи 24 и 36).

76. Когато активите са групирани за целите на оценка на възстановимата им стойност, е важно в единицата, генерираща парични потоци, да бъдат включени всички активи, които генерират съответните парични потоци от продължително използване. В противен случай единицата, генерираща парични потоци, може да изглежда напълно възстановима, при положение че фактически е налице загуба от обезценката. В някои случаи, въпреки че определени активи допринасят за очакваните бъдещи парични потоци от единицата, генерираща парични потоци, те не могат да бъдат разпределени към единицата, генерираща парични потоци на разумна и последователна основа. Такива могат да бъдат положителната репутация и корпоративните активи, като например активите на централата на дружеството. Параграфи 79—87 обясняват третирането на такива активи при проверка дали единицата, генерираща парични потоци, е обезценена.
77. За определянето на възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, може да се наложи вземането предвид на определени пасиви, включени във финансовите отчети. Това може да се случи, ако при продажба новият купувач се задължава да поеме даден пасив. В този случай нетната продажна цена (или очакваният паричен поток от окончателното освобождаване) на единицата, генерираща парични потоци, се формира от очакваната продажна цена за активите на единицата, генерираща парични потоци, заедно с пасива, минус разходите по освобождаването. За да може да се осъществи разумно сравнение между стойността в употреба на единицата, генерираща парични потоци, и нейната възстановима стойност, балансовата сума на пасива се приспада при определяне както на стойността в употреба на единицата, генерираща парични потоци, така и на балансовата е сума.

IAS 36

Пример

Дружество притежава мина в държава, в която законодателството изисква при приключване на добивната дейност собственикът да възстанови обекта в първоначално състояние. Разходите по възстановяването включват връщане на почвения пласт над мината, който трябва да бъде отстранен преди да започне добивът, на старото му място. Още при отстраняването на почвения пласт над мината във финансовите отчети са включени провизии за разходите по връщане на почвения пласт на старото му място. Сумата на провизиите е отчетена като част от цената на придобиване на мината и се амортизира през полезния срок на използване на мината. Балансовата сума на провизията на тези разходи е 500, колкото и сегашната стойност на разходите по привеждане в първоначален вид.

Дружеството проверява дали мината е намалила стойността си. Единицата, генерираща парични потоци за мината, е самата мина като цяло. Предприятието е получило различни предложения за покупка на мината на цена около 800; тази цена взема предвид факта, че купувачът ще поеме задължението за връщане на почвения пласт. Разходите по продажбата са пренебрежимо малки. Стойността в употреба на мината е приблизително 1200, без да са включени разходите по възстановяването. Балансовата сума на мината е 1000.

Нетната продажна цена за единицата, генерираща парични потоци, е 800. Тази сума включва провизираните вече разходи по възстановяването. Следователно стойността в употреба на единицата, генерираща парични потоци, се определя като се вземе предвид, че очакваните разходи по възстановяването са 700 (1200 – 500). Балансовата сума на единицата, генерираща парични потоци, е 500, или балансовата сума на мината (1000) минус балансовата сума на провизията за разходите по възстановяването (500).

78. С оглед удобство, възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, понякога се определя като се вземат предвид активите, които не са част от единицата, генерираща парични потоци (например вземания или други финансови активи) или пасиви, които вече са били включени във финансовите отчети (например задължения, пенсии и други провизии). В такива случаи балансовата сума на единицата, генерираща парични потоци, се намалява с балансовата сума на тези пасиви.

Положителна репутация

79. Положителната репутация, която възниква при придобиване, представлява плащане от страна на придобиващия, срещу което се очаква бъдеща икономическа изгода. Бъдещата икономическа изгода може да е резултат от синергия между разграничилите активи, които са придобити, или от активи, които поотделно не отговарят на условията за включването им във финансовите отчети. Положителната репутация не генерира парични потоци независимо от други активи и групи активи и затова възстановимата стойност на положителната репутация като отделен актив на предприятието не може да бъде определена. Следователно ако съществуват индикации, че стойността на положителната репутация е обезценена, се определя възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи положителната репутация. Тази стойност се сравнява с балансовата сума на тази единица, генерираща парични потоци, и евентуалната загуба от обезценка се признава в съответствие с параграф 88.

80. **При проверка дали дадена единица, генерираща парични потоци, е обезценена, предприятието следва да определи дали положителната репутация, отнасяща се за тази единица, генерираща парични потоци, е включена във финансовите отчети. Ако е така, предприятието следва да:**

- a) **направи проверка „отдолу нагоре“, т.е. предприятието следва да:**
 - i) **определи дали балансовата сума на положителната репутация може да бъде разпределена на разумна и последователна основа върху съответната единица, генерираща парични потоци, и**
 - ii) **впоследствие да сравни възстановимата стойност на дадената единица, генерираща парични потоци, с балансовата му сума (включително балансовата сума на разпределената положителна репутация, ако има такава) и да признае съответна загуба от обезценка в съответствие с параграф 88.**

Предприятието следва да приложи втората стъпка от проверката „отдолу нагоре“, ако на съответната единица, генерираща парични потоци, не може да се разпредели разумно и последователно никаква част от балансовата сума на положителната репутация, и

- б) *ако при прилагането на проверка „отдолу нагоре“ предприятието не е било в състояние да разпредели балансовата сума на положителната репутация на разумна и последователна основа върху съответната единица, генерираща парични потоци, предприятието следва да направи проверка „отгоре надолу“, т.е. то следва да:*
- i) *определи най-малката единица, генерираща парични потоци, която съдържа проверяваната единица, генерираща парични потоци, и върху която може да бъде разпределена на разумна и последователна основа балансовата сума на положителната репутация (т. нар. по-голямата единица, генерираща парични потоци), и*
 - ii) *впоследствие да сравни възстановимата стойност на по-голямата единица, генерираща парични потоци, с нейната балансова сума (включително балансовата сума на разпределената положителна репутация) и да признае съответна загуба от обезценка на активите в съответствие с параграф 88.*
81. При проверка на единицата, генерираща парични потоци за обезценка, предприятието взема предвид положителната репутация, свързана с бъдещите парични потоци, които ще бъдат генерирани от единицата, генерираща парични потоци. Ако положителната репутация може да бъде разпределена разумно и последователно, предприятието прилага само проверката „отдолу нагоре“. Ако не е възможно положителната репутация да бъде разпределена разумно и последователно, предприятието прилага както проверка „отдолу нагоре“, така и проверка „отгоре надолу“ (виж допълнение А, пример 7).
82. Проверката „отдолу нагоре“ дава сигурност, че предприятието е признало съществуваща загуба от обезценка на активите на единицата, генерираща парични потоци, включително от положителна репутация, която може да бъде разпределена разумно и последователно. В случай че положителната репутация не може да се разпредели разумно и последователно при прилагане на проверка „отдолу нагоре“, комбинацията от проверка „отдолу нагоре“ и проверка „отгоре надолу“ дава сигурност, че предприятието признава:
- a) първо, възможна загуба от обезценка на активите на единицата, генерираща парични потоци, като не се разглежда положителната репутация, и
 - б) след това възможна загуба от обезценка на положителна репутация; тъй като дадено предприятие прилага проверката „отдолу нагоре“ първоначално по отношение на всички активи, които могат да са обезценени, загубата от обезценката, установена за по-голямата единица, генерираща парични потоци, при проверката „отгоре надолу“ се отнася само до положителната репутация, разпределена върху по-голямата единица.
83. При прилагането на проверката „отгоре надолу“ предприятието формално определя възстановимата стойност на по-голямата единица, генерираща парични потоци, освен ако има убедителни доказателства, че няма риск стойността на по-голямата единица, генерираща парични потоци, да е обезценена (виж параграф 12).

Корпоративни активи

84. Корпоративните активи включват активи на групата или съответното подразделение, като например сградата на главното управление или на подразделение на предприятието, център за електронна обработка на данни или център за развойна дейност. Структурата на всяко предприятие определя дали даден актив отговаря на определеното за корпоративни активи за определена единица, генерираща парични потоци, посочена в настоящия стандарт. Ключови характеристики на корпоративните активи са това, че те не генерират парични потоци независимо от други активи или групи от активи и това, че преносната им стойност не може да бъде изцяло свързана с разглежданата единица, генерираща парични потоци.
85. Тъй като корпоративните активи не генерират самостоятелно парични потоци, възстановимата стойност на даден корпоративен актив не може да бъде определена, освен ако предприятието е решило да го продаде. Следователно ако е налице индикация, че стойността на корпоративния актив може да е обезценена, се определя възстановимата стойност за единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи корпоративният актив, сравнява се с балансовата сума на тази единица, генерираща парични потоци, и евентуалната загуба от обезценка се признава съгласно параграф 88.

IAS 36

86. При проверка дали единицата, генерираща парични потоци, е намалила стойността си, предприятието следва да идентифицира всички корпоративни активи, които са свързани с разглежданата единица, генерираща парични потоци. За всяка идентифицирана единица, генерираща парични потоци, предприятието следва да приложи параграф 80, т.е.:
- ако балансовата сума на корпоративния актив може да се разпредели разумно и последователно върху разглежданата единица, генерираща парични потоци, предприятието следва да приложи само проверка „отдолу нагоре“, и
 - ако балансовата сума на корпоративния актив не може да се разпредели разумно и последователно върху разглежданата единица, генерираща парични потоци, предприятието следва да приложи както проверка „отдолу нагоре“, така и проверка „отгоре надолу“.
87. Пример за начина на третиране на корпоративните активи е даден в допълнение А, пример 8.

Загуба от обезценка за единица, генерираща парични потоци

88. Загуби от обезценка следва да се признаят за дадена единица, генерираща парични потоци, само тогава, когато възстановимата е стойност е по-ниска от балансовата. Загубата от обезценка следва да бъде разпределена в намаление на балансовата сума на активите, спадащи към обекта, генериращ парични потоци, в следния ред:
- първо, върху положителната репутация, отнасяща се до единицата, генерираща парични потоци (ако има такава), и
 - след това върху останалите активи от единицата, генерираща парични потоци, пропорционално на балансовата сума на всеки актив.

Тези намаления на балансовите суми следва да се третират като загуби от обезценка на отделните активи и да се признават в съответствие с параграф 59.

89. При разпределянето на загубата от обезценка по параграф 88, балансовата сума на даден актив не може да бъде по-ниска от по-високата от:
- нетната му продажна цена (ако е възможно тя да се определи);
 - стойността му в употреба (ако е възможно тя да се определи), и
 - нула.

Сумата на загубата от обезценка, която в противен случай би следвало да се разпредели върху актива, следва да бъде разпределена пропорционално върху останалите активи от единицата, генерираща парични потоци.

90. Положителната репутация, отнасяща се за единицата, генерираща парични потоци, поради нейния характер се обезценява преди намаляването на балансовата сума на останалите активи от обекта.
91. Ако практически не е възможно да се оцени възстановимата стойност на всеки отделен актив от единицата, генерираща парични потоци, настоящият стандарт изисква разпределяне на загубата от обезценка между активите на тази единица с изключение на положителната репутация на база преценка, тъй като всички активи от единицата, генерираща парични потоци, действат в съвкупност.
92. Ако не е възможно да се определи възстановимата стойност на даден актив (виж параграф 66):
- признава се загуба от обезценка на актива, ако балансовата му сума е по-голяма от по-високата между нетната му продажна цена и резултатите от разпределението, описано в параграфи 88 и 89, и
 - не се признава загуба от обезценка на актива, ако стойността на свързаната с него единица, генерираща парични потоци, не се е понижала.

Пример

Машина е била физически повредена, но все още работи, макар и не така добре, както по-рано. Нетната продажна цена на машината е по-ниска от балансовата ѝ сума. Машината не генерира независими парични потоци от продължителното си използване. Най-малката разграничима група активи, която включва машината и генерира парични потоци от продължително използване, които са до голяма степен независими от паричните постъпления, генерирани от други активи, е производствената линия, към която спада машината. Възстановимата стойност на производствената линия показва, че нейната стойност като цяло не се е понижала.

Предположение 1: плановете/прогнозите, одобрени от управлението, не отразяват намерение на ръководството да смени машината.

Възстановимата стойност на самата машина не може да бъде определена, тъй като нейната полезна стойност:

- а) може да се различава от нетната е продажна цена и
- б) може да бъде определена само за единицата, генерираща парични потоци, към която машината принадлежи (производствената линия).

Стойността на производствената линия не е понижена и затова за машината не се признава загуба от обезценка. Въпреки това може да се наложи предприятието да преразгледа амортизационния срок или метода за амортизация на машината. Вероятно по-кратък амортизационен срок или ускорен метод за амортизация е необходим за отразяване на очаквания остатъчен полезен срок на използване на машината или тенденцията, по която предприятието черпи икономически изгоди.

Предположение 2: плановете/прогнозите, одобрени от управлението, отразяват намерение на ръководството да смени машината и да я продаде в близко бъдеще. Паричните потоци от продължителното използване на машината се оценяват като пренебрежимо малки.

Може да се прецени, че стойността в употреба на машината е близка до нетната ѝ продажна цена. Поради това възстановимата стойност на машината може да бъде определена и не се обръща внимание на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи машината (производствената линия). Тъй като нетната продажна цена на машината е по-ниска от преносната е стойност, за машината се признава загуба от обезценка.

93. *След прилагане на изискванията на параграфи 88 и 89 следва да се признае пасив в размер на остатъка от загуба от обезценка на единицата, генерираща парични потоци, само когато това се изисква от друг IAS.*

ВЪЗСТАНОВЯВАНЕ НА ЗАГУБИ ОТ ОБЕЗЦЕНКА

94. Параграфи 95—101 представят изискванията за възстановяване на загубата от обезценка, призната за паден актив или единица, генерираща парични потоци, през предишни години. В тези изисквания се използва понятието „актив“, но те се отнасят в еднаква степен за отделен актив или за единица, генерираща парични потоци. Поставени са допълнителни изисквания — за отделните активи в параграфи 102—106, за единици, генериращи парични потоци — в параграфи 107—108, и за положителната репутация — в параграфи 109—112.
95. *Предприятието следва да прецени към всяка дата на изготвяне на баланс дали съществуват индикации, че загуба от обезценка, призната в предходни години, може вече да не съществува или пък да е намаляла. Ако съществуват подобни признаци, предприятието следва да оцени възстановимата стойност на съответния актив.*
96. *При преценката дали съществуват индикации, че загуба от обезценка, призната в предходни години, може вече да не съществува или пък да е намаляла, предприятието следва да вземе предвид най-малко следните признаци:*

Външни източници на информация

- а) *пазарната стойност на актива се е повишила значително през периода;*
- б) *през периода са настъпили или ще настъпят в близко бъдеще значителни промени с положителен ефект върху предприятието в технологичната, пазарната, стопанската или правната среда, в които работи предприятието, или в пазара, към който е насочен активът;*

IAS 36

- в) *пазарните лихвени проценти или други пазарни норми на възвръщаемост на инвестициите са се понижили през периода и това понижение вероятно ще окаже влияние върху процента, използван за дисконтиране при изчисляване на стойността в употреба на актива, и ще повиши значително възстановимата стойност на актива;*

Вътрешни източници на информация

- г) *през периода са настъпили или се очаква да настъпят в близко бъдеще значителни промени с положителен ефект върху предприятието в степента или начина, по който се използва или се очаква да бъде използван активът; тези промени включват капитализирани разходи, направени през периода с цел подобрене на актива в степен, по-висока от първоначалния му клас или качество, или намерение да се прекрати или реструктурира дейността, на която принадлежи активът, и*
- д) *налице са сведения от вътрешно фирмените отчети, че полезното действие на актива е или ще бъде по-голямо от очакваното.*
97. Индикациите за потенциално намаление на загубата от обезценка в параграф 96 са огледални на индикациите за потенциална загуба от обезценка в параграф 9. При определянето на това дали загуба от обезценка, призната през минали години, следва да се възстанови обратно и се определи възстановимата стойност на актива, се прилага принципът на същественост.
98. Ако са налице признаци, че загуба от обезценка, призната в предходни години, може вече да не съществува или пък да е намалела, това може да означава, че оставащият полезен живот, методът за амортизация или остатъчната стойност би трябвало да бъдат преразгледани и коригирани в съответствие със съответния IAS, приложим за този актив, дори и да не се коригира загубата от обезценка на актива.
99. *Загуба от обезценка на актива следва да бъде обратно възстановена само когато е настъпила промяна в преценките, използвани при определяне на възстановимата стойност на актива, след признаването на последната загуба от обезценка. В този случай балансовата сума на актива следва да бъде повишена до неговата възстановима стойност. Това увеличение представлява реинтегриране на загубата от обезценка.*
100. Обратното възстановяване на загуби от обезценка отразява повишаване на очаквания производствен капацитет на актива в резултат на неговото използване или продажба, настъпило след последното признаване на загуба от обезценка на този актив. Предприятието следва да посочи промяната в преценките, която води до повишаване на очаквания капацитет на актива. Примери за промени в предвижданията са:
- а) промяна в базата за определяне на възстановимата стойност (т.е. дали възстановимата стойност е базирана на нетната продажна цена, или на стойността в употреба);
- б) ако възстановимата стойност е била на база стойност в употреба: промяна в сумата или момента на бъдещите парични потоци или в дисконтовия процент, или
- в) ако възстановимата стойност е била на база нетната продажна цена: промяна в оценката на компонентите на нетната продажна цена.
101. Възможно е стойността в употреба на даден актив да надвиши балансовата му сума, просто защото сегашната стойност на бъдещите парични потоци се е повишила с приближаването им във времето. Но капацитетът на актива не е нараснал. Затова загубата от обезценка не се възстановява само поради изтичането на определен период от време (което понякога се нарича „развивка“ на дисконтовия процент), дори и когато възстановимата стойност на актива надвиши балансовата му сума.

Обратно възстановяване на загуби от обезценка на отделен актив

102. *Увеличената вследствие на възстановяване на загубата от обезценка балансова сума на актива не следва да превишава балансовата сума такава, каквато би била (след приспадане на амортизацията), в случай че в предходни години не е била признавана загуба от обезценка по съответния актив.*

103. Всяко превишаване на балансовата сума на актива над балансовата сума, която би била определена (след приспадане на амортизацията), в случай че в предходни години не е била признана загуба от обезценката му, представлява преценка. При отчитането на подобна преценка предприятието прилага IAS, приложим за актива.
104. **Възстановяването на загуба от обезценка на актив следва незабавно да бъде посочено като приход в отчета за доходите, освен ако активът се отчита по преоценена стойност съгласно друг IAS (например съгласно допустимия алтернативен подход на IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“). Обратното възстановяване на загуби от обезценка на преоценен актив следва да бъде третирано като увеличение на преценката съгласно съответния IAS.**
105. С обратно възстановената загуба от обезценка на преоценен актив се кредитира директно в капитала като преоценъчен резерв. Но доколкото загубата от обезценка на преоценения актив е била призната като разход в предходен период, възстановяването на тази загуба от обезценка се признава като приход в отчета за доходите.
106. **След признаването на обратно възстановяване на загубата от обезценка амортизационната квота за актива следва да бъде коригирана с оглед в бъдеще да се разпределя систематично новата балансова сума на актива минус евентуалната остатъчна стойност за срока на полезен живот на актива.**

Възстановяване на загуби от обезценка на единица, генерираща парични потоци

107. **Възстановяването на загуби от обезценка на единица, генерираща парични потоци, следва да бъде отчетено в увеличение на балансовата сума на активите, спадащи към единицата, в следната последователност:**
- първо — пропорционално върху балансовата сума на активите от единицата, и**
 - впоследствие — върху положителната репутация, съответстваща на единицата, генерираща парични потоци (ако има такава), ако са изпълнени изискванията на параграф 109.**
- Подобни увеличения на балансовата сума следва да бъдат третирани като обратно възстановяване на загуби от обезценка и посочвани в съответствие с параграф 104.**
108. **При разпределянето на обратно възстановена загуба от обезценка върху единицата, генерираща парични потоци в съответствие с параграф 107, балансовата сума на даден актив не следва да надвишава по-ниската от:**
- възстановимата му стойност и**
 - балансираната сума, която би била определена (след приспадане на амортизацията), при положение че в предходни години не е била призната загуба от обезценка на актива.**

Стойността на обратното възстановяване на загуба от обезценка, която в противен случай би била разпределена върху актива, следва да бъде разпределена пропорционално между останалите активи от единицата.

Възстановяване на загуба от обезценка на положителната репутация

109. **Като изключение от изискването на параграф 99, загуба от обезценка, призната по отношение на положителната репутация, не следва да бъде възстановявана, освен в случай че:**
- загубата от обезценка е причинена от специфично външно събитие от необичайно естество, което не се очаква да се повтори, и**
 - са настъпили последващи външни явления, които коригират ефекта от това явление.**
110. IAS 38, „Нематериални активи“, забранява признаването на вътрешно генерирана положителна репутация. Всяко следващо увеличение на възстановимата стойност на положителната репутация вероятно ще доведе до увеличение на вътрешно генерираната положителна репутация, освен ако увеличението е тясно свързано с корекция на ефекта от специфично външно явление от необичайно естество.

IAS 36

111. Настоящият стандарт не позволява възстановяване на загуба от обезценка по отношение на положителната репутация поради промяна в преценките (напр. промяна в процента за дисконтиране или в сумите и момента на възникване на бъдещите парични потоци на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи активът).
112. Специфично външно явление е явление извън контрола на предприятието. Примери за външни явления от необичайно естество са нови правни разпоредби, които ограничават значително дейността или намаляват рентабилността на стопанската единица, с която е свързана положителната репутация.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

113. **За всеки вид активи във финансовите отчети следва да бъдат оповестени:**
- а) *сумата на загубите от обезценка, включени в отчета за доходите през периода и позициите в отчета, където са включени тези загуби;*
 - б) *сумата на обратно възстановените загуби от обезценка, включени в отчета за доходите през периода и позициите в отчета, където са възстановени обратно тези загуби;*
 - в) *сумата на загубите от обезценка през периода, отнесени директно в капитала;*
 - г) *сумата на възстановените загуби от обезценка през периода, отчетени директно в капитала.*
114. Вид активи е група от активи със сходно естество и използване в дейността на предприятието.
115. Информацията, изисквана в параграф 113, може да бъде оповестена заедно с друга информация за съответния вид активи. Например тази информация може да бъде включена в изравняването на балансовата сума на имотите, машините, съоръженията и оборудването в началото и края на периода съгласно изискванията на IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“.
116. **Предприятие, което прилага IAS 14, „Отчитане по сектори“, следва да оповести в отчета на всеки сектор на база използвания предимствено от предприятието формат (съгласно определението в IAS 14):**
- а) *сумата на загубите от обезценка, отчетени в отчета за доходите и директно в капитала през периода, и*
 - б) *сумата на обратно загуби от обезценка, отчетени в отчета за доходите и директно от капитала през периода.*
117. **Ако загуба от обезценка за отделен актив или единица, генерираща парични потоци, е била призната или обратно възстановена през периода, и тя е съществена от гледна точка на финансовите отчети на предприятието като цяло, предприятието следва да оповести:**
- а) *явленията или обстоятелствата, довели до признаването или обратното възстановяване на загубата от обезценка;*
 - б) *сумата на признатата или възстановена загуба от обезценка;*
 - в) **за отделен актив:**
 - и) *естеството на актива, и*
 - ii) *сектора, към който принадлежи активът, на база на използвания предимствено от предприятието формат на отчета (съгласно определението в IAS 14, „Отчитане по сектори“, ако предприятието прилага IAS 14);*

- г) *за единици, генериращи парични потоци:*
- i) *описание на единицата, генерираща парични потоци (напр. дали е производствена линия, фабрика, стопанска дейност, географска област, сектор, подлежащ на отчитане съгласно IAS 14, и т.н.);*
 - ii) *сумата на признатата или обратно възстановена загуба от обезценка по видове активи и по сектори на база използвания предимствено от предприятието формат (съгласно определението в IAS 14, „Отчитане по сектори“, ако предприятието прилага IAS 14), и*
 - iii) *ако групирането на активи с цел идентификация на единица, генерираща парични потоци, е променено след последната оценка на възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци (ако има такава), предприятието следва да опише текущия и предишния начин на групиране на активите, както и причините за промяна на начина, по който се идентифицира единицата, генерираща парични потоци;*
- д) *дали възстановимата стойност на актива (единицата, генерираща парични потоци) е равна на нетната му продажна цена, или на стойността му в употреба;*
- е) *ако възстановимата стойност е равна на нетната продажна цена — базата за определяне на нетната продажна цена (напр. дали продажната цена е определена като цена на действащ пазар или по друг начин), и*
- ж) *ако възстановимата стойност е равна на стойността в употреба — дисконтовия/те процент/и, използван/и при изготвяне на сегашната оценка и предишната оценка (ако е налице такава) на стойността в употреба.*
118. *Ако сумата на признатите (обратно възстановените) загуби от обезценка през периода са съществени по отношение на финансовите отчети на предприятието като цяло, предприятието следва да оповести кратко описание на:*
- a) *основните видове активи, засегнати от загубата (обратното възстановяване на загубата) от обезценка, за които не е оповестена информация съгласно параграф 117, и*
 - b) *основните явления и обстоятелства, довели до признаването (коригирането) на тези загуби от обезценка, за които не е оповестена информация съгласно параграф 117.*
119. *Насърчава се оповестяването от страна на предприятието на ключови предположения, използвани за определяне на възстановимата стойност на активите (единиците, генериращи парични потоци), в течение на отчетния период.*

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

120. *Настоящият стандарт следва да се прилага само за бъдещи отчетни периоди. Загубите от обезценката на активи (обратно възстановяване на загуби от обезценка на активи), които са резултат от приелането на този IAS, трябва да бъдат признати в съответствие с неговите разпоредби (т.е. в отчета за доходите, освен в случай че даден актив се отчита по преоценена стойност). Загубите от обезценка на преоценени активи (обратно възстановяване на загубите от обезценка на преоценени активи) следва да бъдат отчитани като намаление (увеличение) на преоценъчния резерв).*
121. *Преди приемането на настоящия стандарт различни IAS включваха изисквания много близки до тези съдържащи се в него за признаване и промяна на загубите от обезценка на активи. Въпреки това разлики могат да възникнат от предходни оценки, защото настоящият стандарт определя как да се изчислява възстановимата стойност и как да се разглежда единица, генерираща парични потоци, към която принадлежи даден актив. Трудно е да се определи ретроспективно каква би била оценката на възстановимата стойност. Затова с приемането на настоящия стандарт предприятията не трябва да прилагат препоръчителния подход или разрешеното алтернативно третиране на други промени в счетоводната политика в IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“.*

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

122. *Настоящият стандарт влиза в сила за счетоводни отчети, обхващащи периоди, започващи на или след 1 юли 1999 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако едно предприятие приложи настоящия стандарт при изготвяне на счетоводни отчети за периоди преди 1 юли 1999 г., то трябва да оповести този факт.*

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 създадо 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.
6. При оценяването на провизия от предприятието стандартът изисква:
 - а) 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 времевия 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:
- а) 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:
- а) 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 конструктивно задължение за реструктуриране възниква само когато предприятието:
- а) 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;

IAS 37

- 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:
- а) 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 вярно 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:
- а) 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“⁽¹⁾, които се отнасят за непредвидими обстоятелства. Стандартът определя условните задължения като:
- а) 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 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.

⁽¹⁾ 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.

Влизане в сила

IAS 37

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
Оповестяване	84—92
Преходни разпоредби	93—94
Дата на влизане в сила	95—96

IAS 37

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

1. **Настоящият стандарт трябва да се прилага от всички предприятия при отчитането на провизии, условни задължения и условни 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;**
 - в) **такива, произтичащи от договори с притежатели на полици в застрахователните предприятия;**
 - г) **такива, покрити от друг IAS.**
2. Настоящият стандарт се отнася до финансовите инструменти (включително гаранциите), които не се отчитат по справедлива стойност.
3. Подлежащи на изпълнение договори са такива договори, по които никоя от страните не е изпълнила нито едно от своите задължения или и двете страни са изпълнили своите задължения частично в еднаква степен. Настоящият стандарт не се отнася до подлежащи на изпълнение договори, освен ако не са обременяващи.
4. 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.
5. 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:
 - а) строителни договори (виж IAS 11, „Договори за строителство“);
 - б) данъци върху доходите (виж IAS 12, „Данъци върху дохода“);
 - в) 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
 - г) доходи на заети лица (виж IAS 19, „Доходи на заети лица“).
6. 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.
7. 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, 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 третираат 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 срокност или сума.

Пасив е сегашно задължение на предприятието, произтичащо от минали събития, уреждането на което се очаква да породи необходимост от изходящ поток от ресурси на предприятието, съдържащ икономически ползи.

Задължаващо събитие е събитие, което поражда правно или конструктивно задължение, което или 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);
- b) законодателството или
- b) 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
- b) 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
- b) 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:

- a) обхвата на дейността на предприятието или
- b) начина, по който се осъществява дейността на предприятието.

IAS 37

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 тинали събития** ⁽¹⁾;
 - 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.

⁽¹⁾ Виж също SIC-6: Разходи за модифициране на съществуващ софтуер.

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-голямата 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:
- когато е по-вероятно сегашното задължение да съществува към датата на баланса, предприятието признава провизия (ако критериите за признаване са изпълнени), и
 - 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:
- погасяването на задължението е наложено от закона или
 - когато съществува конструктивно задължение, при което породилото 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 демонтиране на нефтени инсталации или атомна електроцентрала до степента, до която предприятието е задължено да възстанови щетите, нанесени на околната среда. И обратно, поради търговски натиск или законови изисквания предприятието може да реши да отчете разходи за специфични бъдещи дейности (например за поставяне на филтри на заводските комини при определени видове предприятия). Тъй като предприятието може да избегне бъдещите разходи посредством бъдещи действия, например като промени начина си на работа, то няма да има 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.

IAS 37

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 ⁽¹⁾ 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 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).

⁽¹⁾ Тълкуването на „вероятно“ в настоящия стандарт като „по-вероятно, отколкото не“ не е необходимо да се прилага в други международни счетоводни стандарти.

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 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 последиствия 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:

$$(75 \% \text{ от нула}) + (20 \% \text{ от } 1\,000\,000) + (5 \% \text{ от } 4\,000\,000) = 400\,000$$

IAS 37

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 конструирано за купувач, индивидуалният най-вероятен резултат може да бъде успешен ремонт още при първия опит, струващ 1000 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 третира в IAS 12, „Данъци върху дохода“.

Рискове и несигурности

42. **Рисковете и несигурностите, които неотпленито 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 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 нарасналият 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.

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.**

IAS 37

62. Само разходите, които се отнасят до първоначалната провизия, се записват срещу нея. Записването на разходи срещу провизия, която първоначално е била призната за други цели, би довело до скриване на ефекта от две различни събития.

ПРИЛАГАНЕ НА ПРАВИЛАТА ЗА ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНКА

Бъдещи загуби от дейността

63. **Провизии за бъдещи загуби от дейността не 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:**
- има подробен формален план за реструктуриране, в който се посочват най-малко:**
 - дейността или частта от нея, която ще бъде засегната;**
 - засегнатите принципни направления;**
 - направлението, дейността и приблизителният брой служители, които ще бъдат колпенсирани за прекратяването на тяхната работа;**
 - разходите, които ще трябва да бъдат посрещнати, и**
 - кога ще бъде внедрен планът;**
 - 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:
- започнало да внедрява плана за реструктуриране, или
 - 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.

IAS 37

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 осъществи 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:**
- породени са по необходимост от реструктурирането и**
 - не са свързани с текущата дейност на предприятието.**
81. Провизията за реструктуриране не включва такива разходи като:
- преквалифициране или преместване на персонал;
 - маркетинг или
 - 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:**
- балансовата сума в началото и в края на периода;**
 - допълнителни провизии, направени през периода, включително увеличенията в съществуващите провизии;**
 - използваните суми (т.е. отписаните провизии) през периода;**
 - неизползваните суми, запазени по време на периода, и**
 - 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:**

- 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, 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.*
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 практически да се постъпи по този начин.

IAS 38

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 преимущество пред частите на IAS 10, „Събития след датата на баланса“ ⁽¹⁾, които се отнасят до непредвидими обстоятелства.

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 38

Нематериални 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, които започват на или след 1 юли 1999 г.

Настоящият стандарт заменя:

- а) IAS 4, „Отчитане на амортизацията“, по отношение на амортизацията на нематериалните активи, и
- б) IAS 9, „Разходи по изследвания и развитие“.

През октомври 1998 г. IASC (Комитет по международни счетоводни стандарти) публикува отделно основания за заключения за IAS 38, „Нематериални активи“, и IAS 22, „Бизнескомбинации“ (преработен 1998 г.). Копия от тази публикация има на разположение в отдела за публикации при IASC (Комитет по международни счетоводни стандарти).

През 1998 г. IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“, допълни параграф 2, буква е) от IAS 38, за да бъде заменена препратката към IAS 25, „Отчитане на инвестициите“, с препращане към IAS 39. Бележката под линия 1 също се заличава.

Едно разяснение на SIC се отнася до IAS 38:

- SIC-6: Разходи за модифициране на съществуващ софтуер.
- SIC-32: Нематериални активи — Разходи, свързани с Интернет страницата

ВЪВЕДЕНИЕ

1. IAS 38 предписва указания за отчитането и оповестяването на онези нематериални активи, които не са предмет на вниманието на други международни счетоводни стандарти. IAS 38 не се отнася до финансовите активи, минералните права и разходите за проучването, разработката или извличането на минерали, нефт, природен газ и други подобни невъзстановими ресурси, както и нематериалните активи, които възникват в застрахователни организации при сключването на договори с притежатели на застрахователни полици. IAS 38 освен друго се отнася и до разходите, свързани с рекламна дейност, обучение, учредяване, изследвания и развитие.
2. Нематериалният актив е установим непаричен актив без физическа субстанция, предназначен за използване в производството или доставката на стоки и услуги, за наемане от други лица или за административни цели. Активът е ресурс:
 - а) контролиран от предприятието като резултат от минали събития и
 - б) от който се очаква приток на бъдещи икономически ползи за предприятието.

⁽¹⁾ IAS 10 условия и събития, които настъпват след датата на баланс се замества от IAS (преработен през 1999), събитията след датата на баланс, в сила от 1 януари 2000г.

3. IAS 38 изисква от едно предприятие да отчете нематериален актив (по себестойност), ако и само ако:
- има вероятност бъдещите икономически ползи, които могат да произтекат от актива, да се получат в предприятието, и
 - стойността на актива може надеждно да се оцени.

Това изискване се отнася едновременно за нематериалните активи, които се придобиват отвън и които се създават в предприятието.

4. Според IAS 38 вътрешно създадените репутация, търговски марки, запазени наименования, издателски права, клиентски бази и други подобни не могат да бъдат отчетени като активи.
5. Когато един нематериален продукт не съответства и на дефиницията, и на критериите за отчитане на нематериален актив, според IAS 38 разходите по този продукт следва да се определят като разход за периода, когато същият е възникнал. Ако продуктът обаче е придобит в бизнес комбинация, която по същността си представлява придобиване, разходите (вкл. по стойността на придобиването) следва да формират стойността на положителната репутация (или на отрицателната репутация) към датата на придобиването.
6. Според IAS 38 всички разходи за научноизследователска дейност следва да се отчетат като разход за периода, в който са възникнали. Други примери на разходи, които не водят до признаването на нематериален актив във финансовите отчети, са следните:
- разходи, извършени във връзка с учредяване на дейност или въвеждане в експлоатация (начални разходи);
 - разходи за обучение;
 - разходи за реклама и/или промоция, и
 - разходи, произтичащи от реорганизирането или преместването на цяло предприятие или на част от него.

Разходите по тези дейности се отчитат като разходи за периода, когато са възникнали.

7. Според IAS 38 последващите разходи по нематериален актив след неговото закупуване или завършване следва да бъдат отчетени като текущи разходи, освен ако:
- има вероятност тези разходи да дадат възможност на актива да генерира по-голяма бъдеща икономическа полза от първоначално предвидената и
 - разходите могат да бъдат надеждно измерени и приписани на актива.

Ако тези условия са изпълнени, последващите разходи следва да бъдат прибавени към стойността на нематериалния актив.

8. Ако разходите по нематериален продукт са първоначално отчетени като разход от отчитащото се предприятие в предишните годишни финансови отчети или в междинни финансови отчети, IAS 38 налага забрана на това предприятие да отчете разходите като част от стойността на нематериален актив на по-късна дата.
9. След първоначалното признаване IAS 38 налага изискването един нематериален актив да бъде оценен по един от следните два начина:
- препоръчителен подход: себестойност, намалена с натрупаната амортизация и всякакви натрупани загуби от обезценка, или
 - допустим алтернативен подход: преоценена сума, намалена с всякакви последващи натрупани амортизации и всякакви последващи натрупани загуби от обезценка; преоценената стойност следва да бъде справедливата стойност на актива; този подход обаче се допуска, ако и само ако справедливата стойност може да се определи чрез съотнасяне на нематериалния актив към активния пазар; освен това, когато едно предприятие избере този подход на отчитане, IAS 38 налага

IAS 38

достатъчно редовно да се правят такива преоценки, така че балансовата сума на нематериалния актив да не се различава съществено от тази, която ще се определи чрез използването на справедливата стойност към датата на баланса; също така IAS 38 посочва как се преоценяват нематериалните активи и дали да се отчете увеличение (намаление) при преоценката в отчета за дохода или директно в собствения капитал.

10. IAS 38 предвижда един нематериален актив да бъде систематично амортизиран въз основа на оптималната оценка на неговия полезен живот. Съществува едно опровержимо предположение, че полезният живот на един нематериален актив не може да бъде по-дълъг от двадесет години от датата на предоставянето на актива за употреба. IAS 38 не разрешава на предприятието да припише безкраен полезен живот на нематериалния актив. Амортизацията започва с предоставянето на актива за използване.
11. В редки случаи може да има убедително доказателство, че полезният живот на един нематериален актив е повече от двадесет години. В подобни случаи IAS 38 изисква от предприятието да извърши следното:
 - a) да амортизира нематериалния актив въз основа на оптималната преценка за полезен живот;
 - b) да изчисли възстановимата стойност на нематериалния актив поне веднъж годишно с оглед установяване на евентуални загуби от обезценка и
 - v) да оповести причините, с които се опровергава предположението за полезен живот на нематериалния актив не повече от двадесет години, и факторите, които са изиграли важна роля при определяне полезния живот на нематериалния актив.
12. IAS 38 предвижда използваният амортизационен метод да отразява модела на консумиране на икономическите ползи от актива от страна на предприятието. Ако този модел не може надеждно да се определи, следва да се възприеме методът на линейната амортизация. Амортизационните разходи следва да се отчитат като разходи, освен ако някой друг IAS не допуска или изисква същите да бъдат включени в балансовата сума на друг актив.
13. IAS 38 предвижда остатъчната стойност на нематериалния актив да се възприема като нула, освен ако:
 - a) е налице ангажимент от трета страна да закупи актива в края на неговия полезен живот или
 - b) е налице активен пазар за този тип активи и се предполага, че този активен пазар ще бъде налице до края на полезния живот на актива.
14. За оценяване обезценката на един нематериален актив предприятието прибегва до приложението на IAS 36, „Обезценка на активи“. Освен това IAS 38 предвижда предприятието поне веднъж годишно да оценява възстановимата стойност на нематериален актив, който все още не е наличен за употреба.
15. IAS 38 влиза в сила за счетоводни периоди, които започват на или след 1 юли 1999 г. По-ранното му прилагане се насърчава.
16. При първоначалното прилагане IAS 38 предвижда преходни разпоредби, които налагат ретроспективно приложение:
 - a) премахването на позиция, която вече не отговаря на изискването за признаване по IAS 38, или
 - b) дали предишната оценка на нематериалния актив не противоречи на формулираните в IAS 38 принципи (например при неамортизиране на нематериален актив или при преоценяване на нематериален актив без съотнасянето му към активен пазар).

В останалите случаи прилагането на условията за признаване и амортизация или се изисква (например IAS 38 забранява отчитането на вътрешногенерирани нематериални активи, които не са били отчитани преди това), или се допуска (например IAS 38 поощрява отчитането на нематериалните активи, придобити в бизнес комбинация, която по същността си е придобиване, и които не са били отчитани преди това).

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	
Обхват	1—6
Дефиниции	7—17
Нематериални активи	8—17
Установимост	10—12
Контрол	13—16
Бъдещи икономически ползи	17
Признаване и първоначално оценяване на нематериалния актив	18—55
Самостоятелно придобиване	23—26
Придобиване като част от бизнес комбинация	27—32
Придобиване чрез правителствено дарение	33
Размяна на активи	34—35
Вътрешно създадена положителна репутация	36—38
Вътрешно създадени нематериални активи	39—55
Научноизследователска фаза	42—44
Фаза на развитие	45—52
Себестойност на вътрешно създадените нематериални активи	53—55
Признаване на разходи	56—59
Минали разходи не се отчитат като актив	59
Последващи разходи	60—62
Оценка, последваща първоначалното признаване	63—78
Препоръчителен подход	63
Допустим алтернативен подход	64—78
Амортизации	79—96
Амортизационен срок	79—87
Амортизационен метод	88—90
Остатъчна стойност	91—93
Преглед на амортизационния период и на амортизационния метод	94—96

IAS 38

Възстановяемост на отчетната стойност — загуби от обезценка	97—102
Намаления (Изваждане от употреба)	103—106
Оповестявания	107—117
Общи положения	107—112
Нематериални активи, отчитани по допустимия алтернативен подход	113—114
Разходи за изследвания и развитие	115—116
Допълнителна информация	117
Преходни разпоредби	118—121
Дата на влизане в сила	122—123

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 установи указания за счетоводното отчитане на нематериалните активи, които не са предмет на друг IAS. Настоящият стандарт предвижда възможността за едно предприятие да признае нематериален актив, ако и само ако са спазени известни критерии. Също така стандартът посочва начина на оценяване на балансовата сума на нематериалните активи и налага изисквания за определени оповестявания относно нематериалните активи.

ОБХВАТ

- Настоящият стандарт се прилага от всички предприятия при осчетоводяването на нематериалните активи, с изключение на:**
 - нематериални активи, които са предмет на друг IAS;**
 - финансови активи, според определението на IAS 32, „Финансови инструменти: оповестяване и представяне“;**
 - минерални права и разходи за проучване, развитие и извличане на минерали, нефт, природен газ и подобни невъзстановими ресурси, и**
 - нематериални активи, които възникват в застрахователни предприятия при сключването на договори с притежатели на застрахователни полици.**
- Ако друг IAS се занимава със специфичен вид нематериални активи, предприятието няма да прилага другия стандарт вместо настоящия. Например настоящият стандарт не се отнася до:
 - нематериалните активи, които едно предприятие държи за продажба в хода на неговата дейност (виж IAS 2, „Материални запаси“, и IAS 11, „Договори за строителство“);
 - отсрочени данъчни активи (виж IAS 12, „Данъци върху дохода“);
 - наеми по IAS 17, „Лизинг“;
 - активи, които произтичат от доходи на заети лица (виж IAS 19, „Доходи на заети лица“);

- д) положителна репутация, възникнала от бизнес комбинация (виж IAS 22, „Бизнескомбинации“), и
- е) финансови активи според определението на IAS 32, „Финансови инструменти: оповестяване и представяне“; отчитането и оценката на някои финансови активи се препраща също в IAS 27, „Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия“; IAS 28, „Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия“; IAS 31, „Счетоводно отчитане на дялове в съвместни предприятия“; и IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“.
3. Някои нематериални активи могат да се съдържат във физическа субстанция като компакт диск (в случай на компютърния софтуер), правна документация (в случай на лиценз или патент) или филм. При определяне дали един актив, който включва и нематериални, и материални елементи, ще се третира по IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“, или като нематериален актив по настоящия стандарт, необходимо е да се прецени и реши кой елемент е по-важен. Например един компютърен софтуер за компютърно контролирана машина, която не може да функционира без този определен софтуер, представлява неразделна част от съответния хардуер и се третира като имот, машина и съоръжение. Това се отнася и за операционната система на компютъра. Когато софтуерът не е неразделна част от съответния хардуер, компютърният софтуер се счита за нематериален актив.
4. Настоящият стандарт се отнася, освен останалото, до разходите за реклама, обучение, учредяване, изследвания и развитие. Изследванията и развитието са насочени към развитието и усъвършенстването на знанията. Следователно въпреки че тези дейности могат да доведат до възникването на актив с физическа субстанция (например прототип), физическият елемент на актива е второстепенен спрямо неговия нематериален компонент, в който са възплетени знанията.
5. В случай на финансов лизинг активът, който се наема, може да бъде материален или нематериален. След първоначалното признаване наемателят ще има работа с нематериален актив, притежаван по силата на финансов лизинг според настоящия стандарт. Правата по лицензионни договори за продукти като филми, видеозаписи, пиеси, ръкописи, патенти или авторски права, не са включени в обсега на IAS 17 и попадат в обхвата на настоящия стандарт.
6. Изключение от обхвата на IAS може да възникне, ако дадени дейности или сделки, които са толкова специализирани, че могат да доведат до счетоводни проблеми, към които трябва да се подходи по различен начин. Такива проблеми възникват при извършването на разходи за проучване, развитие и извличане на нефт, газ и минерали в индустриите за извличане на ресурси и в случай на договори между застрахователни организации и техните притежатели на застрахователни полици. Следователно настоящият стандарт не се отнася до разходи за подобни дейности. Стандартът обаче се отнася до други използвани нематериални активи (като например компютърен софтуер) и други разходи (като например разходи за учредяване) в индустриите за извличане на природни ресурси или от застрахователните компании.

ДЕФИНИЦИИ

7. *В настоящия стандарт са използвани термини със следните значения:*

Нематериален актив е установил непаричен актив без физическа субстанция, който се използва при производството или доставката на стоки и услуги, за отдаване под наем на други лица или за административни цели.

Актив е ресурс:

- а) *контролиран от предприятието като резултат от тинали събития;*
- б) *от който се очаква приток на бъдещи икономически ползи в предприятието.*

Парични активи са наличните паришни средства и активите, които предстои да бъдат получени под формата на фиксирани или определени паришни суми.

Научноизследователска дейност е оригинална и планирана проучвателна дейност с цел достигане до нови научни или технически знания и познания.

IAS 38

Развитие е практическото приложение на изследователските открития или други знания в план или схема за производството на нови и съществено подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги преди започването на търговското производство или употреба.

Амортизация е систематичното разпределение на амортизируемата част от нематериалния актив по време на неговия полезен живот.

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

Полезен живот е или:

- a) *периодът от време, през който се очаква да бъде използван активът от предприятието, или*
- b) *количеството продукти или подобни изделия, които предприятието очаква да бъдат получени от използването на актива.*

Себестойност е сумата в парични средства или еквивалентът на парични средства, които са платени, или справедливата стойност на другите вложения, направени за придобиването на актива към момента на неговото придобиване или производство.

Остатъчна стойност е нетната сума, която предприятието очаква да получи за актива в края на неговия полезен живот, след удържане на очакваните разходи за извеждане на актива.

Справедлива стойност на актива е сумата, за която активът може да бъде разменен между добре осведомени и желеещи осъществяването на размяната страни в пряка честна сделка помежду и т.

Активен пазар е пазарът, в който преобладават следните условия:

- a) *търгуваните продукти на пазара са хомогенни;*
- b) *по всяко време могат да се намерят купувачи и продавачи, и*
- v) *цените са достъпни за обществеността.*

Загуба от обезценка е стойността, с която балансовата сума на актива превишава неговата възстановима стойност.

Балансовата сума на актива е стойността, с която активът е отчетен в счетоводния баланс след приспадане на натрупаните амортизации и всякакви натрупани загуби от обезценка.

Нематериални активи

8. *Предприятията често изразходват ресурси или понасят пасиви при придобиването, развитието, поддръжката или увеличаването на нематериални ресурси като научно-технически знания, 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 гореописаното са компютърният софтуер, патенти, авторски права, филми, клиентски листи, права за обслужване на ипотеки, риболовни разрешителни, вносни квоти, франчайзи, взаимоотношения с клиенти или доставчици, лоялност на клиента, пазарен дял и пазарни права.*
9. *Не всички описани в параграф 8 продукти отговарят на определението за нематериален актив, по-точно на изискванията за установимост, контрол върху ресурса и наличието на бъдещи икономически ползи. Ако един продукт, включен в настоящия стандарт, не отговаря на определението за нематериален актив, разходите по неговото придобиване или създаване в предприятието се отчетат като разходи в момента на тяхното възникване. Ако един продукт обаче е придобит в бизнес комбинация, която е придобиване, той е част от репутацията, отчетена към датата на придобиването (виж параграф 56).*

Установимост

10. Определението за нематериален актив налага изискването нематериалният актив да бъде установим с оглед неговото ясно разграничаване от репутацията. Положителната репутация, която произтича от бизнес комбинация, която е придобиване, представлява плащане от лицето, което придобива, в очакване на бъдещи икономически ползи. Бъдещите икономически ползи могат да произтекат от комбинираното действие между придобитите установими активи или между активите, които индивидуално не могат да бъдат отчетени в счетоводните отчети, но за които лицето, което придобива, има готовност да заплати при придобиването.
11. Нематериалният актив може ясно да бъде разграничен от репутацията, когато същият е отделим. Активът е отделим, ако предприятието може да отдава под наем, да продава, заменя или разпространява съответните бъдещи икономически ползи, които могат да произтекат от актива, без да се ограничават бъдещите икономически ползи, които произтичат от други активи, използвани в същата приходоносеща дейност.
12. Отделимостта не е необходимо условие за установимостта, тъй като предприятието може да е в състояние да идентифицира актива по друг начин. Например, ако нематериалният актив се придобива заедно в група от активи, сделката може да включва прехвърлянето на законни права, които дават възможност на предприятието да идентифицира нематериалния актив. По същия начин, ако един вътрешен проект има за цел да създаде законни права за предприятието, то същността на тези права може да съдейства на предприятието при идентифицирането на съответния вътрешно създаден нематериален актив. Освен това дори ако един актив води до възникването на бъдещи икономически изгоди само в комбинация с други активи, той е установим, ако предприятието е в състояние да идентифицира притока на бъдещите икономически ползи от този актив.

Контрол

13. Предприятието упражнява контрол върху актива, ако същото има правомощието да получи бъдещите икономически ползи от този ресурс и ако е способно да ограничи достъпа на други до тези ползи. Способността на предприятието да контролира бъдещите икономически ползи от нематериалния актив съвсем естествено произтича от законни права, които се присъждат в съдилища. При отсъствието на законни права е по-трудно да се демонстрира контрол. Така или иначе обаче законното присъждане на право не представлява необходимо условие за упражняване на контрол, тъй като предприятието може да е в състояние да контролира бъдещите икономически ползи по друг начин.
14. Пазарните и техническите знания могат да доведат до бъдещи икономически ползи. Предприятието ще 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 поверителност.
15. Предприятието може да разполага с екип от квалифицирани служители, както и чрез обучение на персонала може да подобри неговите квалификации и умения, което да доведе до бъдещи икономически ползи. Също така предприятието има право да очаква от персонала си да продължи да му служи с уменията си. Едно предприятие, обаче, обикновено упражнява недостатъчен контрол спрямо очакваните бъдещи икономически ползи, които произтичат от екипа от квалифициран персонал и от обучението, за да е в състояние да прецени дали тези продукти отговарят на определението за нематериален актив. По подобна причина е невъзможно дадено управление или технически талант да съответстват на определението за нематериален актив, освен ако не са защитени със законни права за тяхното използване и за получаване на очакваните от тях бъдещи икономически ползи и ако съответстват на останалите компоненти от определението.
16. Предприятието може да разполага с портфейл от клиенти или с пазарен дял и да очаква, че благодарение на създадените от него отношения с клиенти и лоялност клиентите ще продължат да търгуват с предприятието. При отсъствието обаче на законни права за защита или на други начини за контрол на взаимоотношенията с клиентите или на лоялността на клиентите към предприятието последното обикновено установява недостатъчен контрол върху бъдещите икономически ползи от взаимоотношенията с клиенти и от лоялност, за да може да прецени, че такива продукти (като портфейл от клиенти, пазарни дялове, взаимоотношения с клиенти, лоялност на клиенти) съответстват на определението за нематериални активи.

IAS 38

Бъдещи икономически ползи

17. Бъдещите икономически ползи, които произтичат от един нематериален актив, може да включват приходи от продажба на продукти или услуги, икономии или други печалби в резултат от използването на актива от предприятието. Например използването на интелектуалната собственост в производствения процес може по-скоро да намали бъдещите производствени разходи, отколкото да увеличи бъдещите приходи.

ПРИЗНАВАНЕ И ПЪРВОНАЧАЛНО ОЦЕНЯВАНЕ НА НЕМАТЕРИАЛНИЯ АКТИВ

18. Признаването на даден продукт като нематериален актив налага изискването предприятието да покаже, че този продукт отговаря на:
- определението за нематериален продукт (виж параграфи 7—17) и
 - формулираните в настоящия счетоводен стандарт критерии за отчитане на нематериален актив (виж параграфи 19—55).
19. **Един нематериален актив се признава като такъв само ако:**
- има вероятност в предприятието да се вляят бъдещи икономически ползи от него и*
 - себестойността на актива може надеждно да се оцени.*
20. **Едно предприятие преценява вероятността от наличие на бъдещи икономически ползи, като използва разумни и доказуеми предположения, които представляват възможно най-добрите преценки на ръководството на икономическите условия, които ще съществуват по време на полезния живот на актива.**
21. Едно предприятие 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.
22. **Нематериалният актив първоначално се оценява по себестойност.**

Самостоятелно придобиване

23. Ако нематериален актив се придобива самостоятелно, стойността му обикновено може надеждно да се оцени. Това най-вече е така, когато закупуването се извършва под формата на плащане на пари в брой или на други парични активи.
24. Себестойността на нематериалния актив включва неговата покупна цена, включително всякакви вносни мита и невъзстановими данъци, свързани със закупуването, както и всякакви преки разходи за подготовката на актива за използването му по предназначение. Преките разходи включват например професионални такси за правни услуги. Всички отбивки и отстъпки в цената се удържат при определянето на изходната цена на придобиване на актива.
25. Ако плащането на нематериалния актив се разсрочи по силата на обикновени условия за кредит, неговата себестойност ще бъде ценовият еквивалент на плащане в брой; разликата между тази сума и сумата на паричните плащания ще се отчете като разходи за лихви през срока на действие на кредита, освен ако не се капитализира по силата на допустимия алтернативен подход съгласно IAS 23, „Разходи по заеми“.
26. Ако нематериалният актив се придобива в замяна срещу капиталови инструменти на отчитащото се предприятие, себестойността на актива е справедливата стойност на издадените капиталови инструменти, която е равна на справедливата стойност на актива.

Придобиване като част от бизнес комбинация

27. Според IAS 22 (преработен 1998), „Бизнескомбинации“, когато нематериалният актив се придобива в бизнес комбинация, която е придобиване, себестойността на нематериалния актив се базира на неговата справедлива стойност в деня на придобиването.
28. Необходимо е да се прецени и определи дали себестойността (т.е. справедливата стойност) на нематериалния актив, придобит в бизнес комбинация, може да бъде оценена с достатъчна надеждност за целите на самостоятелното отчитане. Котировките на пазарни цени на един активен пазар осигуряват най-сигурното оценяване на справедливата стойност (виж и параграф 67). Подходящата пазарна цена е обикновено действащата покупна цена. Ако няма действащи покупни цени, цената на последната подобна сделка може да послужи за основа за изчисляване на справедливата стойност, при условие че в периода от датата на извършване на сделката до датата на оценяване на справедливата стойност на актива не са настъпили значителни промени в икономическата ситуация.
29. Ако няма активен пазар за актива, неговата себестойност отразява сумата, която в деня на придобиването предприятието е заплатило за актива в непосредствена честна сделка между добре информирани и желаещи осъществяването е страни въз основа на наличието на възможно най-добрата информация. При определянето на тази сума предприятието преглежда резултата от последните сделки, сключени за подобни активи.
30. Някои предприятия, които са редовно ангажирани с покупко-продажбата на уникални нематериални активи, са разработили техники за индиректното оценяване на тяхната справедлива стойност. Тези техники могат да бъдат използвани при първоначално оценяване на нематериалния актив, придобит в бизнес комбинация, която е придобиване, ако тяхната цел е да се определи справедливата стойност според условията на този счетоводен стандарт и ако отразяват действащи сделки и практики от отрасъла, към който принадлежи активът. Тези техники включват, където е подходящо, използването на множители, които отразяват действащите пазарни операции, спрямо известни показатели, които отразяват доходността на актива (като приходи, пазарни дялове, оперативна печалба и др.), или дисконтиране на очакваната нетна стойност на паричните потоци от актива.
31. Съобразно изискванията на настоящия стандарт и условията на IAS 22 (преработен 1998) за признаването на установими активи и пасиви:
 - a) придобиваният признава нематериален актив, който отговаря на критериите за признаване по параграфи 19 и 20, дори ако този нематериален актив не е бил признат във финансовия отчет на придобития, и
 - b) ако себестойността (т.е. справедливата стойност) на нематериален актив, придобит като част от бизнес комбинация, която е придобиване, не може да се измери надеждно, то този актив няма да се отчете като отделен нематериален актив, а ще се включи към репутацията (виж параграф 56).
32. При условие че има активен пазар за нематериалния актив, придобит в бизнес комбинация, която е придобиване, IAS 22 (преработен 1998) ограничава първоначално признатата себестойност на нематериалния актив в рамките на сума, която не създава или не увеличава отрицателната репутация към деня на придобиването.

Придобиване чрез правителствено дарение

33. 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 прехвърли или разпредели на предприятие нематериални активи като права за приземяване на летище, лицензи за управление на радио- или телевизионни станции, импорт лицензи, квоти или права за достъп до други ресурси с ограничен достъп. Според IAS 20, „Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ“, предприятието може да реши първоначално да признае по справедлива стойност едновременно и нематериалния актив, и субсидията. В случай че предприятието не реши първоначално да признае актива по справедлива стойност, то същото първоначално ще признае актива по номинална стойност (по начина, предвиден от IAS 20) плюс всички разходи, които пряко възникват по подготовката на актива за използването му по предназначение.

IAS 38

Размяна на активи

34. Нематериален актив може да бъде придобит в замяна или частична замяна на друг нематериален актив или на друг актив. Стойността на този актив се оценява по справедливата стойност на получения актив, която е еквивалентна на справедливата стойност на предоставения актив, коригирана със сумата на платени пари или прехвърлени парични еквиваленти.
35. Нематериален актив може да бъде придобит в замяна срещу подобен актив, с подобно предназначение в същата бизнес сфера и с подобна справедлива стойност. Нематериален актив може и да се продаде в замяна срещу дялово участие в подобен актив. И в двата случая поради незавършеността на процеса на генериране на постъпления няма да се отчитат никакви печалби или загуби от сделката. Вместо това себестойността на новия актив ще бъде балансовата сума на предоставения актив. Справедливата стойност на получения актив обаче може да носи доказателства за загуби от обезценка на предоставения актив. При тези обстоятелства загубите от обезценки ще се отчитат за предоставения актив, а балансовата сума след обезценката ще се припише на новия актив.

Вътрешно създадена репутация

36. **Вътрешно създадената положителна репутация не се отчита като актив.**
37. В някои случаи във връзка със създаването на бъдещи икономически ползи се понесат разходи, но това не води до възникването на нематериален актив, който да отговаря на критериите за признаване в настоящия счетоводен стандарт. Такива разходи често се наричат разходи, които допринасят за формирането на вътрешна положителна репутация. Вътрешно създадената положителна репутация не се отчита като актив, защото не е установим ресурс, който предприятието може да контролира и чиято стойност може надеждно да оцени.
38. Различията между пазарната стойност на едно предприятие и балансовата сума на неговите установими нетни активи могат по всяко време да привлекат редица фактори, които да окажат въздействие на стойността на предприятието. Не може да се счита обаче, че тези разлики представляват стойността на контролиран от предприятието нематериален актив.

Вътрешно създадени нематериални активи

39. Понякога е трудно да се прецени дали един вътрешно създаден нематериален актив може да се квалифицира за признаване. Често е трудно:
- да се определи дали и от гледна точка на времето кога има наличие на установим актив, който вероятно ще доведе до бъдещи икономически ползи, и
 - надеждно да се определи себестойността на актива. В някои случаи себестойността на вътрешното създаване на нематериален актив не може да се разграничи от стойността за поддържане или увеличаване на вътрешно създадената положителна репутация на предприятието или от извършването на ежедневни операции.
- Следователно освен необходимостта от съответствие с основните изисквания за признаване и първоначална оценка на нематериалния актив, предприятието е длъжно да прилага и условията, и указанията на параграфи 40—55 спрямо всички вътрешно създадени нематериални активи.
40. За да прецени дали един вътрешно създаден нематериален актив отговаря на критериите за признаване, предприятието разделя създаването на актива по следния начин:
- научноизследователска фаза и
 - фаза на развитие.

Въпреки че термините „научноизследователска дейност“ и „развитие“ са дефинирани, термините „научноизследователска фаза“ и „фаза на развитие“ имат по-широк смисъл за целите на настоящия счетоводен стандарт.

41. Ако едно предприятие не може да разграничи научноизследователската фаза от фазата на развитие на вътрешен проект за създаването на нематериален актив, то същото ще третира разходите по проекта като разходи за периода на научноизследователската фаза.

Научноизследователска фаза

IAS 38

42. **Нематериален актив, възникнал от научноизследователска дейност (или от научноизследователска фаза на вътрешен проект), не следва да бъде признат. Разходите за научноизследователска дейност (или за научноизследователска фаза на вътрешен проект) се отчитат като разходи за периода на неговото възникване.**
43. Настоящият счетоводен стандарт възприема тезата, че по време на научноизследователската фаза на един проект предприятието не може да демонстрира, че има наличие на нематериален актив, който вероятно да доведе до бъдещи икономически ползи. Следователно подобни разходи винаги се отчитат като разходи за периода на тяхното възникване.
44. Примери за научноизследователски дейности са:
- а) дейности, които имат за цел постигането на нови знания;
 - б) търсенето, оценяването и окончателната селекция или прилагането на изследователски открития или други знания;
 - в) търсенето на алтернативни възможности за материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги, и
 - г) формулирането, проектирането, оценяването и окончателното селектиране на възможни алтернативи за нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.

Фаза на развитие

45. **Нематериален актив, който възниква в резултат на дейност по развитие (или фаза на развитие от вътрешен проект), ще се отчете като такъв, ако и само ако предприятието е в състояние да демонстрира следното:**
- а) **техническа способност за завършване на нематериалния актив, така че да бъде готов за употреба или продажба;**
 - б) **намерение за завършване на нематериален актив и за неговото използване или продажба;**
 - в) **способност за използване или продажба на нематериалния актив;**
 - г) **начините, по които нематериалният актив ще доведе до генерирането на бъдещи икономически ползи; освен останалото едно предприятие трябва да демонстрира наличието на пазар за продуктите на нематериалния актив или на самия него или полезността на нематериалния актив при вътрешна употреба;**
 - д) **наличие на адекватни технически, финансови и други ресурси, необходими за финализиране развитието, използването или продажбата на нематериалния актив, и**
 - е) **способност за оценяване на разходите, произтичащи от нематериалния актив по време на неговото развитие.**
46. По време на развойната фаза на проекта предприятието може в някои случаи да идентифицира нематериален актив и да покаже, че този актив ще доведе до генерирането на бъдещи икономически ползи. Това се дължи на факта, че фазата на развитие на един проект е по-напреднала фаза от научноизследователската.
47. Примери за дейности по развитие са:
- а) проектиране, изграждане и изпитание на предпроизводствени прототипи и модели;
 - б) проектиране на инструменти, матрици, шаблони и други подобни, които предполагат използването на нова технология;
 - в) проектиране, изграждане и експлоатация на пилотна машина, която не е икономически реализуема за целите на търговското производство, и
 - г) проектиране, изграждане и изпитание на определена алтернатива за нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.

IAS 38

48. За да покаже начините на създаване на бъдещи икономически ползи от нематериален актив, предприятието оценява въпросните бъдещи икономически ползи от актива въз основа на принципите на IAS 36, „Обезценка на активи“. Ако активът генерира икономически ползи само в комбинация с други активи, то предприятието прилага тази концепция за продукти, които генерират парични средства според формулировката в IAS 36.
49. Наличието на ресурси, необходими за завършване, използване и получаване на ползи от нематериален актив, може да бъде демонстрирано например с помощта на бизнес план, в който са посочени необходимите технически, финансови и други ресурси, както и способността на предприятието да осигури тези ресурси. В някои случаи едно предприятие може да демонстрира наличието на финансиране отвън, като получи декларация от заемодателя за неговата готовност за финансиране на плана.
50. Разходните системи на предприятието често надеждно измерват стойността на вътрешното създаване на нематериалния актив; такива са системите на заплатите и на други разходи, които възникват във връзка с осигуряване на авторски права или лицензи или разработване на компютърен софтуер.
51. **Вътрешно генерирани търговски марки, наименования, издателски права, клиентски бази и други подобни не следва да се отчитат като нематериални активи.**
52. Настоящият счетоводен стандарт възприема идеята, че разходите по вътрешно създадените търговски марки, наименования, издателски права, клиентски мрежи и други подобни не могат да бъдат разграничени от стойността на развитието на бизнеса като цяло. Следователно такива продукти няма да се отчитат като нематериални активи.

Себестойност на вътрешно създадени нематериални активи

53. За целите на параграф 22 себестойността на вътрешно създадения нематериален актив представлява сбора от разходите, понесени от момента, в който нематериалният актив за пръв път е постигнал критериите за признаване съгласно параграфи 19—20 и 45. Параграф 59 забранява възстановяването на разходи, отчетени като разходи в предишни годишни финансови отчети или междинни финансови отчети.
54. Себестойността на вътрешно създадения нематериален актив обхваща всички разходи, които са пряко свързани или са разумно и последователно разпределени за създаването, произвеждането или подготвянето на актива за използване по предназначение. Себестойността включва следното, ако е приложимо:
- а) разходи за материали и услуги, използвани или изразходени при създаването на нематериалния актив;
 - б) заплати и други трудови възнаграждения на персонала, пряко ангажиран в създаването на актива;
 - в) всякакви разходи, които са директно свързани със създаването на актива, като такси за регистриране на законно право и амортизация на патенти и лицензи, използвани за генерирането на актива, и
 - г) общи разходи, необходими за създаването на актива, които могат да бъдат разпределени на разумна и последователна база към актива (например разпределение на амортизацията на имоти, машини, съоръжения и оборудване, застрахователни премии и наеми); разпределението на общите разходи се извършва по подобие на разпределението на разходите за материални запаси (виж IAS 2, „Материални запаси“); IAS 23, „Разходи по заеми“ посочва критериите за отчитането на лихвата като компонент на себестойността на вътрешно създадения нематериален актив.
55. Не са компоненти на себестойността на един вътрешно създаден нематериален актив:
- а) разходите за продажби, административни разходи и други общи разходи, освен ако те могат да бъдат пряко приписани на подготовката на активи за използване;
 - б) ясно установимите загуби от неефективност или начални оперативни загуби, понесени преди активът да постигне предвидената продуктивност, и
 - в) разходите за обучение на персонала за боравене с актива.

Пример, който илюстрира параграф 53

Едно предприятие развива нов производствен процес. По време на 20X5 г. възникналите разходи са 1000 единици, от които 900 са възникнали преди 01.12.20X5 г. и 100 — между 01.12.20X5 г. и 31.12.20X5 г. Предприятието може да демонстрира, че към 01.12.20X5 г. производственият процес е съответствал на критериите за признаване на нематериален актив. Възвръщаемостта на вълпътено ноу-хау в процеса (включително бъдещи парични изходящи потоци за завършване на процеса) е оценено на 500 единици.

В края на 20X5 г. производственият процес е признат като нематериален актив на стойност 100 единици (понесени разходи от датата на установяване съответствието с критериите за отчитане, т.е. 01.12.20X5 г.), 900 от разходите, понесени преди 01.12.20X5 г., са отчетени като разходи, защото критериите за отчитане не са спазени до 01.12.20X5 г. Тези разходи никога няма да станат част от стойността на производствения процес, признат в счетоводния баланс.

През 20X6 г. понесените разходи са 2000 единици. В края на 20X6 г. възвръщаемостта на вълпътено ноу-хау в процеса (включително бъдещи парични изходящи потоци за завършване на процеса) е оценена на 1900 единици.

В края на 20X6 г. стойността на производствения процес възлиза на 2100 (100 отчетени разходи в края на 20X5 г. плюс 2000 отчетени разходи през 20X6 г.). Предприятието отчита загуба от обезценка 200 единици с цел преизчисляване на балансовата сума на процеса преди загубата от обезценка (2100) към възстановимата стойност (1900). Тази загуба от обезценка ще бъде възвръщана на по-късен етап, ако са спазени условията за възстановяване на загуба от обезценка, предвидени от IAS 36, „Обезценка на активи“.

ПРИЗНАВАНЕ НА РАЗХОДИ

56. **Разходите, които възникват във връзка с нематериален продукт, се отчитат за периода на тяхното възникване, освен в случаите, когато:**
- разходите формират част от себестойността на нематериалния актив, която отговаря на критериите за признаване (виж параграфи 18—55), или**
 - продуктът се придобива в бизнес комбинация, която е придобиване, и не може да се признае като нематериален актив; ако случаят е такъв, тези разходи (вкл. стойността на придобиването) ще формират част от стойността, приписана на положителната репутация (отрицателната репутация) към датата на придобиването (виж IAS 22 (преработен 1998), „Бизнескомбинации“).**
57. В някои случаи възникват разходи във връзка с осигуряването на бъдещи икономически ползи за предприятието, но това не значи, че има налице придобиване или създаване на нематериален актив или друг вид актив. В подобни случаи разходите се отчитат като разходи в момента на тяхното възникване. Например разходите по научноизследователска дейност винаги се отчитат като разходи (виж параграф 42). Могат да бъдат дадени следните примери за други разходи, които се отчитат като разходи за периода на възникване:
- разходи във връзка със стартиране на дейност (начални разходи или разходи за учредяване), освен ако същите не са включени в себестойността на имоти, машини и съоръжения съгласно IAS 16; разходите за започване на дейност могат да се състоят от разходи по учредяването като правни и секретарски такси, направени при учредяването на правно образувание, разходи за стартиране на нова възможност или бизнес (предстартови разходи) или разходи за стартиране на нови операции или за внедряване на нови продукти или процеси (пред оперативни разходи);
 - разходи за обучение;
 - разходи за реклама и промоция, и
 - разходи за реорганизиране или преместване на цяло предприятие или на част от него.
58. Параграф 56 не изключва възможността признаването на предварително плащане като актив, когато е извършено предварително плащане за доставка на стоки или услуги преди реализиране на доставката или извършването на услугите.

IAS 38

Минали разходи не се отчитат като актив

59. **Разходите за нематериален продукт, първоначално признати като разход от отчитащото се предприятие в предходни годишни финансови отчети или в междинни финансови отчети, не следва да се отчитат като част от себестойността на нематериалния актив на по-късна дата.**

ПОСЛЕДВАЩИ РАЗХОДИ

60. **Последващите разходи за нематериален актив след неговото закупуване или завършване следва да се отчитат като разход в момента на неговото възникване, освен в следните случаи:**

- a) **когато има вероятност разходите да спомогнат на актива да генерира повече бъдещи икономически ползи от първоначално предвидените, и**
- b) **когато тези разходи могат надеждно да бъдат оценени и съотнесени към актива.**

Ако посочените условия са изпълнени, последващите разходи ще се добавят към себестойността на нематериалния актив ⁽¹⁾.

61. Последващите разходи по признат нематериален актив се отчитат като разход, ако тези разходи са необходими за поддържане първоначално предвиденото стандартно състояние на актива. Характерът на нематериалните активи е такъв, че в много случаи не е възможно да се определи дали последващите разходи ще увеличат, или ще поддържат нивото на икономическите ползи, постъпващи в съответното предприятие от тези активи. Освен това често не е лесно подобни разходи да се припишат по-скоро директно на определен нематериален актив, отколкото на дейността като цяло. Ето защо разходите, понесени след първоначалното отчитане на закупен нематериален актив или след завършване на вътрешно създаден нематериален актив, изключително рядко водят до присъединяване към себестойността на нематериалния актив.
62. В съответствие с параграф 51 последващите разходи по търговски марки, търговски наименования, издателски права, клиентски мрежи и други подобни (независимо дали са закупени отвън и са създадени вътре) винаги ще се отчитат като разходи с оглед предотвратяване отчитането на вътрешно създадена репутация.

ОЦЕНКА, ПОСЛЕДВАЩА ПЪРВОНАЧАЛНОТО ПРИЗНАВАНЕ

Препоръчителен подход

63. **След първоначалното признаване нематериалният актив се отчита по себестойност, намалена с натрупаната амортизация и евентуални натрупани загуби от обезценка.**

Допустим алтернативен подход

64. **След първоначалното признаване нематериалният актив се отчита по преоценена стойност, която е неговата справедлива стойност в деня на преоценката, намалена с последващата натрупана амортизация и евентуални последващи натрупани загуби от обезценка. За целите на преоценката в настоящия счетоводен стандарт справедливата стойност се определя чрез съотнасяне към активен пазар. Преоценките се извършват достатъчно регулярно, така че отчетната стойност да не се различава съществено от тази, която ще бъде определена чрез справедливата стойност към датата на баланса.**

65. Допустимият алтернативен подход не позволява:

- a) преценка на нематериални активи, които преди това не са били признати като активи, или
- b) първоначалното признаване на нематериални активи със суми, различни от тяхната себестойност.

⁽¹⁾ Виж също SIC-6: Разходи за модифициране на съществуващ софтуер.

66. Допустимият алтернативен подход се прилага, след като активът е бил първоначално признат по себестойност. Ако само част от стойността на даден нематериален актив е призната като актив, защото същият не съответства изцяло на критериите за признаване (виж параграф 53), допустимият алтернативен подход може да се прилага спрямо целия актив. Освен това допустимият алтернативен подход може да се прилага спрямо нематериален актив, получен в резултат на правителствено дарение и отчетен по номинална стойност (виж параграф 33).
67. Не е обичайно да съществува активен пазар на нематериални активи с описаните в параграф 7 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, музикални и филмови издателски права, патенти и търговски марки, защото всеки един от тези активи е уникален. Освен това независимо че нематериалните активи се купуват и продават, договорите се сключват между индивидуални купувачи и сделките са относително редки. Поради тези причини цената, заплатена за един актив, може да не предостави достатъчно доказателство за справедливата стойност на друг. И накрая, цените често не са достъпни за обществеността.
68. Честотата на преоценките зависи от променливостта на справедливите стойности на преоценяваните нематериални активи. Ако справедливата стойност на преоценяван актив съществено се различава от неговата преносна стойност, необходима е допълнителна преоценка. Справедливата стойност на някои нематериални активи може да претърпи значими и колебаещи се движения, като по този начин доведе до необходимостта от годишна преоценка. Подобни чести преоценки не са необходими за нематериалните активи, чиято справедлива стойност търпи незначителни промени.
69. Ако един нематериален актив е подложен на преоценка, цялата натрупана амортизация към датата на тази преоценка:
- или се преизчислява пропорционално на промяната в брутната преносна стойност на актива, така че преносната стойност на актива след преоценката да е равна на неговата преоценена стойност;
 - или се елиминира срещу брутната преносна стойност на актива и нетната стойност на преоценения актив.
70. **При преоценка на нематериален актив всички останали активи от същия клас също трябва да бъдат подложени на преоценка, освен ако за тези активи няма активен пазар.**
71. Под клас от нематериални активи следва да се разбира група от активи със сходен характер и употреба в дейността на предприятието. Всички компоненти на класа от нематериални активи се преоценяват едновременно, за да се избегне селективна преоценка на активите и отчитане на суми в счетоводните отчети, представляващи смесица от стойности и цени към различни дати.
72. **Ако един нематериален актив от клас на преоценени нематериални активи не може да бъде преоценен, защото няма активен пазар за него, той следва да бъде отчитан по неговата себестойност, намалена с натрупаната амортизация и евентуалните загуби от обезценка.**
73. **Ако справедливата стойност на преоценен нематериален актив повече не може бъде определена чрез съотнасяне към активен пазар, отчетната стойност на актива ще бъде неговата преоценена стойност към датата на последната преоценка чрез съотнасяне към активен пазар, намалена с последващата натрупана амортизация и евентуални последващи натрупани загуби от обезценка.**
74. Фактът, че за даден преоценен 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“.
75. Ако справедливата стойност на актива не може да се определи чрез съотнасяне към активен пазар на последваща дата на оценяване, допустимият алтернативен подход ще се прилага от съответната дата.

IAS 38

76. **Ако в резултат на преоценката се достигне до увеличаване преносната стойност на актива, увеличението следва да бъде кредитирано директно към собствения капитал в позиция преоценъчен резерв. Увеличението от преоценката обаче следва да бъде отчетено като приход доколко, доколкото то възстановява намаление от преоценка на същия актив, което преди това е било отчетено като разход.**
77. **Ако в резултат от преоценката се достигне до намаляване на преносната стойност на актива, намалението следва да се отчете като разход. Преоценъчното намаляване обаче следва директно да се начисли срещу преоценъчния резерв доколко, доколкото намаляването не превишава стойността на преоценъчния резерв по отношение на същия актив.**
78. Натрупаният преоценъчен резерв, включен в собствения капитал, може след реализацията на излишъка директно да се прехвърля към неразпределената печалба. Целият резерв може да се реализира при изтичане на срока на ползване или извеждането на актива. Въпреки това обаче част от резерва може да се реализира при използването на актива от предприятието; в този случай стойността на реализирания резерв представлява разликата между амортизациите, базирани на преоценената отчетна стойност на актива, и амортизациите, отчетени въз основа на историческата стойност на актива. Прехвърлянето от преоценъчния резерв към неразпределената печалба не се извършва в отчета за дохода.

АМОРТИЗАЦИИ

Амортизационен срок

79. **Амортизируемата сума на нематериалния актив се разпределя систематично въз основа на оптималната преценка за неговия полезен живот. Съществува едно опровержимо предположение, че полезният живот на един нематериален актив не може да превишава двадесет години от датата на неговото предоставяне за употреба. Амортизацията започва с предоставянето на актива за употреба.**
80. Тъй като бъдещите икономически ползи, възплътени в нематериалния актив, се консумират във времето, отчетната стойност на актива се намалява, за да бъде отразена тази консумация. Това се постига чрез систематично отнасяне на себестойността или преоценената стойност на актива, намалена с остатъчната стойност, като разход в хода на полезния живот на актива. Амортизацията се признава независимо дали има, или няма увеличение, например на справедливата стойност на актива или на възстановилата стойност. При определяне полезния живот на нематериалния актив е необходимо да се преценят много фактори:
- а) очакваната полза от актива за предприятието 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) стабилност 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 бъдещи икономически изгоди от актива, и способността и намерението на предприятието да достигне това ниво;
 - ж) периодът на контрол върху актива и законните 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 предприятието.

81. Имайки предвид историята на бързите промени в технологията, компютърният софтуер и много други нематериални активи са податливи към технологична остарялост. Следователно техният полезен живот би следвало да бъде кратък.
82. С нарастване продължителността на полезния живот преценките за полезния живот на нематериалния актив общо стават по-малко надеждни. Настоящият счетоводен стандарт възприема идеята, че полезният живот на нематериалните активи не може да бъде повече от двадесет години.
83. В редки случаи може да има убедително доказателство, че полезният живот на един нематериален актив може да бъде повече от двадесет години. В подобни случаи идеята за невъзможността полезният живот да превиши двадесет години се опровергава и предприятието:
- амортизира нематериалния актив въз основа на оптималните изчисления за неговия полезен живот;
 - изчислява възстановимата стойност на нематериалния актив поне веднъж годишно, за да установи евентуалните загуби от обезценки (виж параграф 99), и
 - посочва причините, които опровергават идеята за невъзможността полезният живот да надвиши срок от двадесет години, както и фактора/ите, изиграл/и важна роля при определяне полезния живот на актива (виж параграф 111, буква а).

Примери

- А. Едно предприятие е закупило изключителното право да произвежда електричество във ВЕЦ в продължение на 60 години. Разходите за производство на ел. енергия са много по-ниски от разходите за производство на ел. енергия от алтернативни източници. Предполага се, че географската зона около централата ще бъде снабдена с достатъчно количество ел. енергия от централата в продължение поне на 60 години.
- Предприятието амортизира правото за производство на енергия за 60 години, освен ако няма доказателства, че полезният живот на централата ще бъде по-кратък.
- Б. Едно предприятие е закупило изключителното право да разполага с (да управлява) централна магистрала в продължение на 30 години. Няма никакъв план за изграждането на алтернативни пътища в района, обслужван от магистралата. Предполага се, че тази магистрала ще се използва в продължение на поне 30 години.
- Предприятието амортизира правото за управление на магистралата за 30 години, освен ако няма доказателства, че нейният полезен живот ще бъде по-кратък.
84. Полезният живот на един нематериален актив може да бъде много дълъг, но той не е безкраен. 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.
85. **Ако контролът върху бъдещите икономически ползи от нематериален актив се постига чрез юридически права, предоставени за определен период от време, полезният живот на нематериален актив не трябва да превишава периода на тези права, освен ако:**
- юридическите права не са подновителни и**
 - това подновяване е съвсем сигурно.**
86. Има и икономически, и правни фактори, които оказват влияние на полезния живот на един нематериален актив: икономическите фактори определят периода на получаване на бъдещите икономически ползи; правните фактори могат да ограничат периода, през който предприятието контролира достъпа до тези ползи. Периодът на полезния живот на един актив е по-краткият от тези периоди.
87. Долоуписаните фактори, освен останалите, показват, че едно юридическо право може действително със сигурност да бъде подновено:
- справедливата стойност на един нематериален актив не намалява с приближаването на първоначалната дата на изтичане на срока или не се понижава с повече от стойността на подновяване на съответното право;

IAS 38

- б) има доказателства (вероятно въз основа на минал опит), че законните права ще бъдат подновени, и
- в) има доказателства, че необходимите условия за подновяване на законно право (ако има такова) ще бъдат изпълнени.

Амортизационен метод

88. **Използваният амортизационен метод следва да отразява модела на консултиране от предприятието 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 отчитат като разходи, освен ако друг IAS не позволява или не изисква същите да бъдат включени в отчетената стойност на друг актив.**
89. 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 икономическите ползи и последователно се прилага от период в период, освен ако не настъпи някаква промяна в очаквания модел за консумация на икономическите ползи, произтичащи от съответния актив. Рядко, ако изобщо това се случи, може да има убедително доказателство в полза на амортизационен метод за нематериални активи, който да води до по-ниска стойност на натрупаната амортизация, отколкото според линейния метод.
90. Амортизацията обикновено се отчита като разход. Понякога обаче възпътените в актива икономически ползи се поглъщат от предприятието по-скоро за производството на други активи и не водят до формирането на разход. В подобни случаи амортизацията са част от стойността на друг актив и се включват в неговата балансовата сума. Например амортизацията на нематериален актив в производствения процес е включена в стойността на материалните запаси (виж IAS 2, „Материални запаси“).

Остатъчна стойност

91. **Остатъчната стойност на един нематериален актив ще се приеме като нула, освен в случаите, когато:**
- а) *трета страна е приела ангажимент да закупи актива в края на неговия полезен живот или*
 - б) *има активен пазар за актива и:*
 - i) *остатъчната стойност може да се определи чрез съотнасяне на актива към този пазар; и*
 - ii) *има вероятност да има такъв пазар в края на полезния живот на актива.*
92. Амортизируемата стойност на актива се определя след приспадане на неговата остатъчна стойност. Когато остатъчната стойност е различна от нула, това означава, че предприятието очаква да изведе от употреба нематериалния актив преди края на неговия икономически живот.
93. Когато се възприема препоръчителният подход на отчитане, остатъчната стойност се изчислява чрез използване на преобладаващите към датата на придобиването на актива цени, за продажбата на подобен актив, който е достигнал до края на неговия икономически живот и който е функционирал при условия, подобни на условията, при които активът ще бъде използван. Остатъчната стойност не може да се увеличи при последващи промени в цените или стойността. Когато се възприеме допустимият алтернативен подход на отчитане, на датата на всяка преоценка на актив се прави нова оценка на остатъчната стойност чрез използване на преобладаващите на тази дата цени.

Преглед на амортизационния период и на амортизационния метод

94. **Необходимо е да се прави преглед на амортизационния период и амортизационния метод 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. Ако има значителна промяна в очаквания модел на икономически 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, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“, чрез преизчисляване на амортизационните отчисления за текущия и бъдещите периоди.**

95. По време на живота на един нематериален актив може да се окаже, че очакванията за неговия полезен живот са неподходящи. Например полезният живот може да се удължи с последващи разходи, които да подобрят първоначалното състояние на актива. Освен това отчитането на загуба от обезценка може да означава, че са необходими промени в амортизационния период.
96. Моделът на бъдещите икономически ползи, които се вливат в предприятието 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 лиценз е отсрочено в очакване на действие по други компоненти от бизнес плана. В подобен случай икономическите ползи от актива може да се получат на по-късен период.

ВЪЗСТАНОВЯЕМОСТ НА ОТЧЕТНАТА СТОЙНОСТ — ЗАГУБИ ОТ ОБЕЗЦЕНКА

97. За да определи дали един нематериален актив е обезценен, предприятието прилага IAS 36, „Обезценка на активи“. Този счетоводен стандарт изяснява начина, по който едно предприятие прави преглед на отчетната стойност на неговите активи, начина, по който определя възстановимостта на актива и момента, в който отчита загуба от обезценка.
98. Според IAS 22 (преработен 1998), „Бизнескомбинации“, ако настъпи загуба от обезценка преди края на първия годишен счетоводен период, с начало след придобиването на нематериалния актив в бизнес комбинация, която е придобиване, загубата от обезценка се отчита като преизчисление едновременно на стойността на нематериалния актив и репутацията (отрицателната репутация), отчетена към деня на придобиването. Ако обаче загубата от обезценката е свързана с конкретни събития или промени в условията след датата на придобиването на актива, загубата от обезценка се отчита според IAS 36 и не се преизчислява въз основа на стойността на репутацията (отрицателната репутация), отчетена към деня на придобиването.
99. **В допълнение към изискванията по IAS 36, „Обезценка на активи“, предприятието е длъжно да изчислява възстановимата стойност на следните нематериални активи поне веднъж в края на всяка финансова година, дори и да няма данни за обезценка на актива:**
- нематериален актив, който все още не е наличен за употреба, и**
 - нематериален актив, който се амортизира за период, по-дълъг от 20 години от датата на неговото предоставяне за използване.**

Възстановимата стойност се определя според IAS 36, като загубите от обезценка се отчитат съответно.

100. Има голяма доза несигурност около способността на един нематериален актив да генерира достатъчно бъдещи икономически ползи за възстановяване на неговата стойност. Това обикновено е така до появата на актива за използване. Следователно настоящият счетоводен стандарт изисква от предприятието поне веднъж годишно да подлага на проверка за обезценка балансовата сума на нематериален актив, все още неналичен за използване.
101. Понякога е трудно да се установи дали един нематериален актив може да претърпи обезценка, защото освен останалото може да няма очевидни доказателства за изхабяване. Тази трудност обикновено възниква, когато активът има дълъг полезен живот. Ето защо настоящият счетоводен стандарт налага минималното изискване да се прави годишно изчисляване на възстановимата стойност на нематериалния актив, ако неговият полезен живот превишава 20 години от датата, на която същият става наличен за използване.
102. Изискването за провеждането на годишна проверка за обезценка на нематериален актив се отнася за всеки един момент, когато текущият общ полезен живот на актива, така както е преценен към момента, превишава двадесет години от момента на неговото придобиване. Следователно ако при първоначалното признаване е преценено, че полезният живот на един нематериален актив е по-малък от двадесет години, но е продължен поради последващи разходи, така че да превишава двадесет години от датата на придобиване на актива, предприятието извършва проверката за обезценка според условията на параграф 99, буква б) и изготвя описанията, предвидени в параграф 111, буква а).

IAS 38

НАМАЛЕНИЯ (ИЗВАЖДАНЕ ОТ УПОТРЕБА)

103. *Един нематериален актив следва да бъде заличен (изваден от баланса) при продажба или в случаите, когато не се очакват бъдещи икономически ползи от неговото използване и от последваща продажба.*
104. *Печалбата или загубата от изваждане от употреба на нематериален актив следва да се определя като разлика между нетните постъпления от изваждането и балансовата сума на актива и следва да се отчете като приход или разход в отчета за дохода.*
105. Когато нематериален актив се заменя за подобен актив по предвидените в параграф 35 условия, стойността на придобития актив е равна на балансовата сума на отдалечения актив или няма никакви печалби или загуби.
106. Един нематериален актив, който се извежда от активна употреба и предстои да бъде продаден, се третира по неговата балансова сума към датата на неговото извеждане от активна употреба. Предприятието поне веднъж в края на всяка финансова година подлага актива на проверка за обезценка според условията на IAS 36, „Обезценка на активи“ и в съответствие с това отчита евентуалната загуба от обезценка.

ОПОВЕСТЯВАНИЯ

Общи положения

107. *Във финансовите отчети следва да бъдат включени следните данни за всеки клас от нематериални активи при разграничаването на вътрешно създадените нематериални активи от другите нематериални активи:*
 - a) *ползният живот и използваните амортизационни норми;*
 - b) *приложените амортизационни методи;*
 - v) *брутната балансова сума и натрупаната амортизация (обобщена с натрупаните загуби от обезценка) в началото и в края на периода;*
 - г) *позицията/ите от отчета за дохода, в която/които са включени амортизационните отчисления;*
 - д) *изравняване на балансовата сума в началото и в края на периода с посочване на:*
 - i) *увеличения, като отделно се посочват тези от вътрешно развитие и тези от бизнескомбинации;*
 - ii) *намаления (изваждания от употреба и отвеждания);*
 - iii) *увеличения и намаления през периода в резултат от преоценки по параграфи 64, 76 и 77 и от отчитане на загуби от обезценка или директно признаване или възстановяване в капитала според IAS 36, „Обезценка на активи“ (ако и/та такива);*
 - iv) *загуби от обезценка, отчетени в отчета за дохода през периода според IAS 36 (ако и/та такива);*
 - v) *загуби от обезценка, възстановени в отчета за дохода през периода според IAS 36 (ако и/та такива);*
 - vi) *признатата през периода амортизация;*
 - vii) *нетни валутни разлики, възникващи при привеждането на финансовите отчети на чуждестранно предприятие, и*
 - viii) *други промени в отчетната стойност през периода.*

Не се изисква сравнителна информация.

108. Под клас от нематериални активи следва да се разбира група от активи от сходен характер и предназначение в операциите на предприятието. Примери за отделни класове от нематериални активи са следните:
- а) търговски марки;
 - б) търговски наименования, 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 класове от нематериални активи могат да се обединяват или разделят в по-малки (по-големи) класове, ако това е по-удачно за потребителите на финансовите отчети.
109. Освен необходимата по параграф 107, буква д), iii) —v) информация предприятието предоставя данни за обезценените нематериални активи според IAS 36.
110. Предприятието оповестява същността и резултата от евентуалната промяна в приблизителните счетоводни преценки, които имат съществен ефект през текущия период или може да окажат съществено въздействие през следващи периоди според IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“. Подобни данни могат да доведат до следните промени:
- а) промени в амортизационния период;
 - б) промени в амортизационния метод или
 - в) промени в остатъчните стойности.
111. **Финансовите отчети следва да включват и информация или данни за следното:**
- а) *когато един нематериален актив се амортизира за период, по-дълъг от двадесет години, какви са причините, които опровергават твърдението, че полезният живот на един нематериален актив не може да бъде повече от 20 години; при описване на тези причини предприятието е длъжно да опише и фактора/факторите, които са изиграли роля при определяне полезния живот на актива;*
 - б) *описание на отчетната стойност и на остатъчния амортизационен срок на всеки един нематериален актив, който има съществено значение за финансовия отчет на предприятието като цяло;*
 - в) *по отношение на нематериалните активи, придобити по силата на правителствено дарение и първоначално отчетени по справедлива стойност (виж параграф 33):*
 - i) *първоначално отчетената справедлива стойност за тези активи;*
 - ii) *тяхната балансова сума и*
 - iii) *начина на тяхното третиране: по препоръчителния подход или по допустимия алтернативен подход.*
 - г) *наличието и балансовата сума на нематериални активи, чиято собственост е ограничена, както и отчетните стойности на нематериални активи, заложен като гаранция за задължения, и*
 - д) *неотпелимите ангажименти по придобиването на нематериален актив.*
112. Когато едно предприятие оповестява фактора/факторите, изиграл/и важна роля при определяне полезния живот на нематериален актив, който се амортизира за период, по-дълъг от 20 години, то следва да прецени факторите по параграф 80.

IAS 38

Нематериални активи, отчитани по допустимия алтернативен подход

113. **Ако нематериални активи се отчитат по преоценена стойност, необходимо е да се оповестят:**
- a) **по клас от нематериални активи:**
 - i) **датата, към която е извършена преоценката;**
 - ii) **балансовата сума на преоценените нематериални активи и**
 - iii) **балансовата сума, която би била включена във финансовите отчети, ако преоценените нематериални активи са били отчитани по препоръчителния подход от параграф 63, и**
 - b) **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.**
114. За посочените цели на оповестяването може да се окаже необходимо класовете от преоценени активи да се обединят в по-големи групи. Това обаче не следва да се прави, ако резултатът от него е комбиниран клас от нематериални активи, които съдържат активи, оценени едновременно по двата начина: препоръчителния и допустимия алтернативен относно последващи оценки.

Разходи за изследвания и развитие

115. **Във финансовите отчети следва да бъде оповестена общата сума на научноизследователските и развойните разходи, отчетени като разходи през периода.**
116. Разходите за изследвания и развитие обхващат всички разходи, които са пряко свързани с тези дейности или които разумно и последователно могат да бъдат отнесени към подобни дейности (виж параграфи 54—55, даващи указания за типа на разходите, които следва да бъдат включени за целите на необходимото в параграф 115 оповестяване).

Допълнителна информация

117. Желателно, но не задължително е предприятието да предостави и следната информация:
- a) описание на напълно амортизираните нематериални активи, които са все още в употреба, и
 - b) кратко описание на важни нематериални активи, които предприятието контролира, но не отчита като такива поради факта, че същите не отговарят на критериите за признаване по настоящия счетоводен стандарт или защото същите са били придобити или създадени преди стандартът да влезе в сила.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

118. **От деня на влизането в сила на настоящия счетоводен стандарт (или от датата на неговото прилагане, ако тя предхожда датата на влизане в сила) той следва да се прилага според изложеното в следващите таблици. Настоящият стандарт ще се прилага ретроспективно и за всички случаи, които правят изключение от регламентираните случаи в таблиците, освен ако това се окаже практически неосъществимо.**
119. Изложените таблици налагат ретроспективно прилагане във всички случаи, когато е необходимо да бъде елиминиран продукт, който не отговаря на условията за отчитане според настоящия счетоводен стандарт, или когато предишната оценка на нематериален актив противоречи на формулираните в настоящия стандарт принципи (например нематериален актив, който никога не е бил амортизиран или е бил преоценяван, но не посредством съотнасяне към активен пазар). Има случаи, при които се изисква, а при други се допуска, перспективно приложение на условията за отчитане и амортизиране.

120. **Ефектът от прилагането на настоящия счетоводен стандарт от датата на влизането му в сила (или по-рано) следва да се отчита според IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“, т.е. като преизчисление или към началното салдо на неразпределената печалба (IAS 8 — препоръчителен подход), или към нетната печалба или загуба за текущия период (IAS 8 — допустим алтернативен подход).**
121. **По отношение на първите годишни финансови отчети, изготвени съгласно настоящия стандарт, предприятието следва да оповести приложените преходни разпоредби в случаите, в които преходните разпоредби разрешават избор.**

Преходни разпоредби — Признание

Обстоятелства	Изисквания
1. Нематериален актив е отчетен като отделен актив, независимо дали е или не е описан като нематериален актив, и активът не съответства на определението или на критериите за признаване на нематериален актив към датата на влизане в сила на настоящия стандарт (или на датата на неговото прилагане, ако същата предхожда датата на влизане в сила).	
а) Продуктът е придобит в бизнес комбинация, която е придобиване.	<ul style="list-style-type: none"> i) Отнесете продукта към положителната репутация (отрицателната репутация), произтичаща от същото придобиване, и ii) Ретроспективно преизчислената положителна репутация (отрицателна репутация), отчетена към датата на придобиването, така че все едно продуктът винаги е бил включен в положителната репутация (отрицателната репутация), отчетена към датата на придобиването; например ако положителната репутация е призната като актив и е амортизирана, изчислете амортизацията, която би се натрупала, ако активът е бил включен в положителната репутация, признат на датата на придобиването, и преизчислената отчетната стойност на положителната репутация в съответствие с това.
б) Продуктът не е придобит в бизнес комбинация, която е придобиване (например същият е закупен индивидуално или е създаден вътрешно).	Елиминирайте актива от счетоводния баланс.
2. Нематериален продукт е отчетен като самостоятелен актив, независимо дали е или не е описан като нематериален актив, и активът съответства на определението или на критериите за признаване на нематериален актив към датата на влизане в сила на настоящия стандарт (или на датата на неговото прилагане, ако същата предхожда датата на влизане в сила).	
а) Активът първоначално е признат по себестойност.	Класифицирайте актива като нематериален актив. Първоначално признатата себестойност на актива се счита за правилно определена. Виж преходни разпоредби за последващо оценяване или амортизиране по обстоятелства 4—5 по-долу.
б) Активът първоначално е признат със стойност, различна от себестойността.	<ul style="list-style-type: none"> i) Класифицирайте актива като нематериален актив и ii) Преразгледайте преносната стойност на актива, отчетана по себестойност (или преоценена стойност след първоначалното отчитане по себестойност), намалена с натрупаната амортизация според този счетоводен стандарт.
	Ако себестойността на нематериалния актив не може да се определи, елиминирайте актива от счетоводния баланс.

IAS 38

3. Продуктът съответства на определението и отговаря на критериите за признаване на нематериален актив към датата на влизане в сила на настоящия стандарт (или на датата на неговото прилагане, ако същата предхожда датата на влизане в сила), но не е признат преди това като актив.

- | | |
|---|--|
| <p>a) Нематериалният актив е придобит в бизнес комбинация, която е придобиване и съставлява част от признатата положителна репутация.</p> | <p>Желателно, но не задължително, е признаването на нематериалния актив. Ако бъде признат нематериален актив:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) оценете балансовата сума на актива по себестойност (или по преоценена стойност), намалена с натрупаната амортизация според настоящия счетоводен стандарт; и ii) ретроспективно преизчислената положителна репутация, отчетена към датата на придобиването, така че все едно нематериалният актив винаги е бил включен в положителната репутация, отчетена към датата на придобиването; например ако положителната репутация е призната като актив и е амортизирана, изчислете амортизацията, която би се натрупала, ако активът е бил включен в положителната репутация, отчетена към датата на придобиването, и преизчислената отчетната стойност на положителната репутация в съответствие с това. |
| <p>b) Активът не е придобит в бизнес комбинация, която е придобиване (например същият е закупен отделно или е създаден вътрешно).</p> | <p>Не следва да се отчете нематериален актив.</p> |

Преходни разпоредби — Амортизиране на нематериални активи, провеждано в съответствие с препоръчителния подход

- | Обстоятелства | Изисквания |
|---|--|
| <p>4. Активът не е амортизиран преди или амортизационните отчисления се считат за близки до нула.</p> | <p>Преизчислената балансова сума на актива, все едно че натрупаната амортизация винаги е била определяна по силата на настоящия стандарт.</p> |
| <p>5. Активът е амортизиран преди. Натрупаната амортизация по настоящия счетоводен стандарт е различна от тази, определена преди (защото амортизационният период и/или амортизационният метод са различни).</p> | <p>Не преизчислявайте балансовата сума на нематериалния актив за всяка разлика между натрупаната амортизация през минали години и изчислената амортизация по реда на настоящия счетоводен стандарт. Амортизирайте балансовата сума на актива за остатъка от неговия полезен живот според настоящия стандарт (т. е. всяка промяна се счита за промяна в приблизителната счетоводна оценка — виж параграф 94).</p> |

Преходни разпоредби — Преоценени нематериални активи

- | Обстоятелства | Изисквания |
|--|---|
| <p>6. Един нематериален актив е отчетан по преоценена стойност, която не е определена чрез съотнасяне към активен пазар.</p> | <p>Активът следва да се преоцени чрез съотнасяне към този активен пазар към датата на влизане в сила на този счетоводен стандарт (или към датата на неговото прилагане, ако същата предхожда датата на влизане в сила).</p> |
| <p>a) За актива има активен пазар.</p> | <p>i) Елиминирайте ефекта от всякакви преоценки и</p> |
| <p>b) За актива няма активен пазар.</p> | <p>ii) Оценете балансовата сума на актива по себестойност, намалена с натрупаната амортизация, изчислена по този счетоводен стандарт.</p> |

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

IAS 40

122. *Настоящият стандарт влиза в сила за изготвянето на годишни финансови отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 юли 1999 г. По-ранното прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага този счетоводен стандарт за изготвянето на годишни финансови отчети за периоди, които започват преди 1 юли 1999 г., то е длъжно да:*
- оповести този факт и*
 - едновременно да приложи IAS 22 (преработен 1998), „Бизнес комбинации“, и IAS 36, „Обезценка на активи“.*
123. Настоящият стандарт заменя:
- IAS 4, „Отчитане на амортизациите по отношение на амортизацията на нематериалните активи“ и
 - IAS 9, „Разходи за изследвания и развитие“.

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 40

Инвестиционни имоти

Настоящият международен счетоводен стандарт беше одобрен от Съвета на IASC (Комитет по международни счетоводни стандарти) през март 2000 г. и влиза в сила за финансови отчети, обхващащи периоди, които започват на или след 1 януари 2001 г.

Настоящият стандарт замества IAS 25, „Отчитане на инвестиции“, по отношение на отчитането на инвестиционни имоти. IAS 25 се заличава, когато настоящият стандарт влезе в сила.

През януари 2001 г. IAS 41, „Земеделие“, измени параграф 3. Измененият текст е в сила за годишни финансови отчети, обхващащи периоди, които започват на или след 1 януари 2003 г.

ВЪВЕДЕНИЕ

- IAS 40 установява счетоводното третиране на инвестиционните имоти и съответните изисквания за оповестяване. Стандартът е в сила за финансовите отчети, които обхващат периодите, започващи на и след 1 януари 2001 г. По-ранното прилагане се насърчава.
- Стандартът заменя предишни изисквания на IAS 25, „Отчитане на инвестиции“. Съгласно IAS 25 на предприятието беше разрешено да избира от множество от счетоводни третираня към инвестиционните имоти (по себестойността, намалена с натрупаните амортизации съгласно най-разпространеното третиране съгласно най-разпространената практика в IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“, по преоценена стойност с амортизиране съгласно допустимото алтернативно третиране в IAS 16, по себестойността минус обезценката съгласно IAS 25 или по преоценената стойност съгласно IAS 25). IAS 25 се отменя, когато настоящият стандарт влезе в сила.
- Инвестиционният имот се дефинира като имот (земя или сграда — или част от сграда — или и двете), държан (от собственика или от наемателя при условията на финансов лизинг) по-скоро за получаване на приходи от наеми или за увеличаване стойността на капитала, или и за двете, отколкото за:
 - използване при производството или доставката на стоки или услуги или за административни цели; или
 - продажба в рамките на обичайната стопанска дейност.

IAS 40

4. Стандартът не се занимава със:
- a) ползвани от собственика имоти (т.е. имоти, държани за използване в производството или доставката на стоки или услуги или за административни цели) — отчитани съгласно IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“, или по себестойността без натрупаните амортизации, или по преоценената стойност, намалена с последващите амортизации;
 - b) имоти, държани за продажба в рамките на обичайната икономическа дейност — отчитани по по-ниската от себестойността и нетната реализуема стойност съгласно IAS 2, „Материални запаси“;
 - v) имоти, които се строят или разработват за бъдещо използване като инвестиционни имоти — за такива имоти се прилага IAS 16, докато строителството или разработването е завършено, в който момент имотите стават инвестиционни имоти и се прилага настоящият стандарт; все пак настоящият стандарт се прилага за съществуващи инвестиционни имоти, които наново се разработват за продължително бъдещо използване като инвестиционни имоти;
 - г) интереса на наемателя съгласно оперативен лизинг — обхванат от IAS 17, „Лизинг“;
 - д) гори и други подобни възстановими природни ресурси, и
 - e) права над полезни изкопаеми, търсенето и разработването на полезни изкопаеми, нефт, природен газ и подобни невъзстановими природни ресурси.
5. Стандартът разрешава предприятията да изберат между:
- a) модела на справедливата стойност — инвестиционният имот трябва да бъде оценяван по справедлива стойност и промените в справедливата стойност трябва да бъдат признати в отчета за доходите, или
 - b) модела на себестойността; този модел е препоръчителният подход в IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“: инвестиционният имот трябва да бъде оценяван по себестойността, намалена с натрупаните амортизации (намалена с всички натрупани загуби от обезценка); предприятие, което избира модела на себестойността, трябва да оповести справедливата стойност на своите инвестиционни имоти.
6. Моделът на справедливата стойност се различава от модела на преоценената стойност, който съветът вече позволява за дадени нефинансови активи. Съгласно модела на преоценената стойност нарастването на балансовата сума над оценката, основана на себестойността, се признава като преоценен резерв. Съгласно модела на справедливата стойност обаче всички промени в справедливата стойност се признават в отчета за доходите.
7. Това е първият път, в който съветът е въвел счетоводния модел на справедливата стойност за нефинансови активи. Коментарите по Проект Е64 показаха, че въпреки че мнозина подкрепят тази стъпка, много други все още имат концептуални и практически резерви относно разширяването на модела на справедливата стойност до нефинансовите активи. Също така някои считат, че дадени пазари на имоти все още не са достатъчно зрели, така че моделът на справедливата стойност да заработи задоволително. Нещо повече, някои смятат, че е невъзможно да се създаде точна дефиниция на инвестиционните имоти и това прави практически неосъществимо в момента да се изисква моделът на справедливата стойност.
8. По тези причини съветът счита, че е практически неосъществимо на този етап да се изисква прилагането на модела на справедливата стойност за инвестиционните имоти. В същото време съветът смята, че е желателно да се позволи моделът на справедливата стойност. Тази еволюционна стъпка напред ще позволи на тези, които изготвят и ползват финансовите отчети, да добият по-голям опит в боравенето с модела на справедливата стойност и ще даде време на някои пазари на имоти да достигнат по-голяма зрялост.

9. Стандартът изисква предприятието да прилага избрания модел към всички свои инвестиционни имоти. Преминане от единия към другия модел трябва да бъде направено само ако промяната ще доведе до по-подходящо представяне. Стандартът казва, че е много малко вероятно това да е случаят на промяна от модела на справедливата стойност към модела на себестойността.
10. В изключителни случаи, когато предприятието за първи път придобива инвестиционен имот (или когато един съществуващ имот за първи път става инвестиционен имот като последица от завършване на строителството или разработването или след промяна в използването му), има ясно доказателство, че предприятието няма да може да определя достоверно на непрекъсната основа справедливата стойност на инвестиционния имот. В такива случаи стандартът изисква предприятието да оценява този инвестиционен имот, използвайки третирането съгласно най-разпространената практика в IAS 16, докато се освободи от имота. Остатъчната стойност на инвестиционния имот трябва да се приеме да бъде нула. Предприятието, което е избрало модела на справедливата стойност, оценява всичките си други инвестиционни имоти по справедлива стойност.
11. Приложение А е алгоритъм на вземане на решение, който обобщава как едно предприятие определя дали да прилага по-скоро IAS 40 (за инвестиционните имоти), отколкото IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“ (за използван от собственика имот или имот, който се строи или разработва за бъдещо използване като инвестиционен имот), или IAS 2, „Материални запаси“ (за имот, държан за продажба в хода на обичайната икономическа дейност).
12. Приложение Б, „Основа за заключения“, обобщава доводите на съвета за приемане на изискванията, изложени в IAS 40.

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	
Обхват	1—3
Дефиниции	4—14
Признаване	15—16
Първоначална оценка	17—21
Последващи разходи	22—23
Последващо оценяване след първоначалното признаване	24—50
Модел на справедливата стойност	27—49
Невъзможност да се оцени достоверно справедливата стойност	47—49
Модел на себестойността	50
Прехвърляния	51—59
Освобождаване от актива	60—64
Оповестяване	65—69
Моделът на справедливата стойност и моделът на себестойността	65—66
Модел на справедливата стойност	67—68
Модел на себестойността	69

IAS 40

Преходни разпоредби	70—73
Модел на справедливата стойност	70—72
Модел на себестойността	73
Дата на влизане в сила	74—75

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 настоящият стандарт е да определи счетоводно третиране за инвестиционните имоти и свързаните изисквания за оповестяване.

ОБХВАТ

1. **Настоящият стандарт се прилага за признаване, оценяване и оповестяване на инвестиционни имоти.**
2. Наред с други въпроси настоящият стандарт разглежда оценката във финансовите отчети на наемателя на инвестиционните имоти, придобити по силата на финансов лизинг, и оценката във финансовите отчети на наемодателя на инвестиционни имоти, отдадени на оперативен лизинг. Настоящият стандарт не разглежда въпросите, обхванати в IAS 17, „Лизинг“, включително:
 - а) класифицирането на лизинга като финансов или оперативен;
 - б) признаване на приходи, получени от лизинг на инвестиционен имот (виж също IAS 18, „Приходи“);
 - в) оценка във финансовите отчети на наемателя на имоти, придобити по оперативен лизинг;
 - г) оценка във финансовите отчети на наемодателя на имоти, отдадени на финансов лизинг;
 - д) отчитане на сделки по продажба с обратен лизинг;
 - е) оповестяване относно финансов и оперативен лизинг.
3. Настоящият стандарт не се прилага за:
 - а) биологични активи, прикрепени към земя, свързана със земеделска дейност (виж IAS 41, „Земеделие“), и
 - б) права над полезни изкопаеми, търсенето и добиването на полезни изкопаеми, нефт, природен газ и подобни невъзстановими ресурси.

ДЕФИНИЦИИ

4. **В настоящия стандарт се използват следните термини с посочените значения:**

Инвестиционен имот е имотът (земята или сградата или части от сграда, или и двете), държан (от собственика или от наемателя 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 икономическа дейност.*

Ползван от собственика имот е имотът, държан (от собственика или наемателя по финансов лизинг) за използване при производството или доставката на стоки или услуги или за административни цели.

Справедливата стойност е сумата, за която един актив може да бъде разменен между информирани и желаещи страни в честна сделка помежду ил.

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.

Балансова сума е сумата, с която е признат един актив в баланса.

5. Инвестиционният имот се притежава за получаване на приходи от наеми или за увеличаване на стойността на капитала или и за двете. Следователно един инвестиционен имот генерира парични потоци в голяма степен независимо от другите активи, притежавани от предприятието. Това отличава инвестиционния имот от ползвания от собственика имот. Производството или доставката на стоки или услуги (или използването на имота за административни цели) генерира парични потоци, които могат да се отнесат не само към имота, но и към други активи, използвани в процеса на производство или доставка. За ползван от собственика имот се прилага IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“.
6. Следните случаи са примери на инвестиционни имоти:
- а) земя, притежавана с цел дългосрочно увеличаване на капитала, а не с цел краткосрочна продажба в хода на обичайната дейност;
 - б) земя, притежавана за неопределено понастоящем бъдещо използване (ако предприятието не е определило, че ще използва земята или като ползван от собственика имот, или за краткосрочна продажба в хода на обичайната дейност, се счита, че земята се притежава за увеличаване на стойността на капитала);
 - в) сграда, притежавана от отчитащото се предприятие (или държана от отчитащото се предприятие на финансов лизинг) и отдадена по един или повече оперативни лизинга, и
 - г) сграда, която не се ползва, но се притежава, за да бъде отдадена на един или повече оперативни лизинга.
7. Следните случаи са примери на позиции, които не са инвестиционни имоти и следователно остават извън обхвата на настоящия стандарт:
- а) имот, притежаван за продажба в хода на обичайната дейност или в процес на строителство или разработване за такава продажба (виж IAS 2, „Материални запаси“), например имот, придобит изключително с цел за последваща продажба в близко бъдеще или с цел разработване и препродажба;
 - б) имот, който се изгражда или разработва от името на трета страна (виж IAS 11, „Договори за строителство“);
 - в) ползван от собственика имот (виж IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“), 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 наетия персонал (независимо дали наетият персонал плаща наем по пазарни цени), и ползван от собственика имот, очакващ освобождаване, и
 - г) имот, който се изгражда или разработва за бъдещо използване като инвестиционен имот; IAS 16 се прилага за такъв имот до завършване на строителството или разработването, в който момент имотът става инвестиционен имот и се прилага настоящия стандарт; обаче настоящият стандарт не се прилага за съществуващ инвестиционен имот, който наново се разработва за продължително бъдещо използване като инвестиционен имот (виж параграф 52).

IAS 40

8. Дадени имоти включват част, която се притежава за получаване на приходи от наем или за увеличаване стойността на капитала, и друга част, която се притежава за използване в производството или доставката на стоки или услуги или за административни цели. Ако тези части могат да бъдат продадени поотделно (или отпадени на финансов лизинг поотделно), предприятието отчита частите поотделно. Ако частите не могат да бъдат продадени поотделно, имотът е инвестиционен имот само ако незначителна част от него е притежавана за използване в производството или доставката на стоки или услуги или за административни цели.
9. В дадени случаи предприятието предоставя спомагателни услуги на наемателите на имот, притежаван от предприятието. Предприятието третира такъв имот като инвестиционен имот, ако услугите са незначителен компонент на споразумението като цяло. Един пример може да бъде, когато собственикът на сграда с офиси предоставя на наемателите, които обитават сградата, услуги по охрана и поддръжка.
10. В други случаи предоставяните услуги са по-съществен компонент. Например ако предприятие притежава и управлява хотел, предоставяните на гостите услуги са съществен компонент на споразумението като цяло. Следователно хотел, управляван от собственика, е по-скоро ползван от собственика имот, отколкото инвестиционен имот.
11. Може да се окаже трудно да се определи дали спомагателните услуги са толкова съществени, че имотът да не се квалифицира като инвестиционен. Например собственикът на хотел понякога прехвърля дадени отговорности на трети страни съгласно договор за управление. 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.
12. Необходима е преценка, за да може да се определи дали един имот се квалифицира като инвестиционен имот. Предприятието развива критерии, така че да може последователно да извършва такива преценки в съответствие с определението за инвестиционен имот и съответните указания в параграфи 5—11. Параграф 66, буква а) изисква предприятието да оповести тези критерии, когато класификацията е трудна.
13. Съгласно IAS 17, „Лизинг“, наемателят не капитализира имота, държан под оперативен лизинг. Следователно наемателят не третира неговия интерес в такъв имот като инвестиционен имот.
14. В някои случаи предприятие притежава имот, който е отдаден на лизинг или се ползва от дружеството майка или друго дъщерно дружество. Имотът не се квалифицира като инвестиционен в консолидирания счетоводен отчет, който включва и двете предприятия, тъй като е ползван от собственика от гледна точка на групата като цяло. Обаче от гледна точка на индивидуалното предприятие, което го притежава, имотът е инвестиционен имот, ако отговаря на определението в параграф 4. Следователно наемателят третира имота като инвестиционен имот в своя индивидуален счетоводен отчет.

ПРИЗНАВАНЕ

15. **Инвестиционен имот трябва да бъде признат като актив само когато:**
 - a) *е вероятно бъдещите икономически изгоди, приписвани на инвестиционния имот, да се получат от предприятието, и*
 - b) *себестойността на инвестиционния имот може да бъде оценена достоверно.*
16. При определяне дали един актив задоволява първия критерий за признаване, предприятието трябва да оцени степента на сигурност, свързана с потока на бъдещите икономически изгоди, на основата на наличните данни в момента на първоначалното признаване. Вторият критерий за признаване обикновено е лесно изпълним, тъй като разменната сделка, доказваща покупката на актива, определя неговата себестойност.

ПЪРВОНАЧАЛНА ОЦЕНКА

IAS 40

17. **Инвестиционният имот трябва да бъде оценяван първоначално по неговата себестойност. Разходите по сделката трябва да се включат в първоначалната оценка.**
18. Себестойността на закупен инвестиционен имот включва 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.
19. Себестойността на инвестиционен имот, построен по стопански начин, е неговата себестойност към датата, когато строителството или разработването е завършено. До тази дата предприятието прилага IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“. На тази дата имотът става инвестиционен имот и се прилага този стандарт (виж параграф 51, буква д) и параграф 59).
20. Себестойността на инвестиционния имот не се увеличава с разходите за пускане в експлоатация (освен ако те са необходими, за да приведат имота в работното му състояние), първоначалните оперативни загуби, понесени преди инвестиционният имот да достигне планираното ниво на заетост или необичайно големи количества бракуван материал, труд или други ресурси в строителството или разработването на имота.
21. 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.

ПОСЛЕДВАЩИ РАЗХОДИ

22. **Последващи разходи, свързани с инвестиционен имот, който вече е бил признат, трябва да бъдат прибавени към балансовата сума на инвестиционния имот, когато е вероятно, че предприятието ще получи бъдещи икономически изгоди, надвишаващи първоначално оценената норма на представяне на съществуващия инвестиционен имот. Всички други последващи разходи трябва да бъдат признати като разходи в периода, в който са понесени.**
23. Правилното счетоводно третиране на разходи, понесени след придобиването на един инвестиционен имот, зависи от обстоятелствата, които са взети предвид при първоначалното оценяване и признаване на съответната инвестиция. Например когато в балансовата сума на един инвестиционен имот вече е отразена загуба на бъдещи икономически изгоди, последващите разходи за възстановяване на бъдещите икономически изгоди, очаквани от актива, се капитализират. Така е и в случая, когато покупната цена на актива отразява задължение на предприятието да извърши разходи, които са необходими в бъдеще, за да приведат актива в неговото работно състояние. Пример за това може да бъде придобиването на сграда, нуждаеща се от ремонт. В такива случаи последващите разходи се добавят към балансовата сума.

ПОСЛЕДВАЩО ОЦЕНЯВАНЕ СЛЕД ПЪРВОНАЧАЛНОТО ПРИЗНАВАНЕ

24. **Предприятието трябва да избере или модела на справедливата стойност в параграфи 27—49, или модела на себестойността в параграф 50 като своя счетоводна политика и трябва да прилага тази политика към всеки един от своите инвестиционни имоти.**
25. IAS 8, „Нетни печалби и загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“, регламентира, че доброволна промяна на счетоводната политика трябва да бъде направена само ако промяната ще има за резултат по-подходящо представяне на събитията или сделките във финансовите отчети на предприятието. Твърде малко вероятно е, че промяна от модела на справедливата стойност към модела на себестойността ще резултира в по-подходящо представяне.
26. Настоящият стандарт изисква всички предприятия да определят справедливата стойност на инвестиционния имот за целите на оценяването (модела на справедливата стойност) или на оповестяването (модела на себестойността). На предприятията се препоръчва, но не се изисква да оценяват справедливата стойност на инвестиционен имот на основата на оценката от независим оценител, който притежава призната и подходяща професионална квалификация и който има скоросен опит относно местонахождението и категорията на оценявания имот.

IAS 40

Модел на справедливата стойност

27. **След първоначалното признаване предприятието, което избира модела на справедливата стойност, трябва да оценява всички свои инвестиционни имоти по тяхната справедлива стойност с изключение на изключителните случаи, описани в параграф 47.**
28. **Печалбата или загубата, възникваща от промяна в справедливата стойност на инвестиционния имот, трябва да бъде включена в нетната печалба или загуба за периода, в който възниква.**
29. Справедливата стойност на инвестиционен имот е обикновено неговата пазарна стойност. Справедливата стойност се оценява като най-вероятната цена, която нормално може да се получи на пазара към датата на баланса в съответствие с определението за справедлива стойност. Това е най-добрата цена, която нормално може да бъде получена от продавача, и най-изгодната цена, която нормално може да бъде постигната от купувача. Тази приблизителна оценка изрично изключва приблизително определена цена, завишена или намалена от специални условия или обстоятелства като нетипично финансиране, споразумения за продажба с обратен лизинг, специални насрещни престации или концесии, отпускани от някой, свързан с продажбата.
30. Предприятието определя справедливата стойност без каквото и да е намаление на разходите по сделката, които предприятието може да понесе по продажбата, или друг вариант на освобождаване от актива.
31. **Справедливата стойност на инвестиционния имот трябва да отразява действителното състояние и условията на пазара към датата на баланса, а не към минала или бъдеща дата.**
32. Приблизително оценената справедлива стойност е времево ограничена към дадена дата. Тъй като пазарите и пазарните условия могат да се променят, преценената стойност може да бъде невярна или несъответстваща към друга дата. Определението за справедлива стойност също така предполага едновременна размяна и приключване на договора за продажба без никакви отклонения в цената, които биха могли да бъдат направени в една честна сделка между осведомени и желаещи страни, ако размяната и приключването не бяха едновременни.
33. Справедливата стойност на инвестиционен имот отразява, наред с други неща, прихода от наеми от настоящи лизингови договори и разумни и обосновани предположения, представляващи възгледа на пазара за това, което осведомени, желаещи страни биха предположили относно наемните приходи от бъдещи лизинги в светлината на настоящите пазарни условия.
34. Определението за справедлива стойност се отнася до „осведомени, желаещи страни“. В този контекст „осведомени“ означава, че и желаещият купувач, и желаещият продавач са достатъчно информирани относно естеството и характеристиките на инвестиционния имот, неговите действителни и потенциални ползи и състоянието на пазара към датата на баланса.
35. Желаещият купувач е мотивиран, но не е принуден да купува. Този купувач нито е прекалено желаещ, нито решен да купи на всяка цена. Този купувач е също така онзи, който купува в съответствие с реалностите на настоящия пазар и с очакванията на настоящия пазар, а не на един въображаем и хипотетичен пазар, който не може да бъде показан или очакван да съществува. Предполагаемият купувач не би платил по-висока цена, отколкото изисква пазарът. Настоящият собственик на инвестиционния имот се включва към тези, които съставляват пазара.
36. Желаещият продавач не е нито прекалено желаещ, нито принуден продавач, готов да продава на всяка цена, нито готов да държи цена, несъответстваща на настоящия пазар. Желаещият продавач е мотивиран да продаде инвестиционния имот при пазарни условия за най-добрата цена, която може да се достигне на свободния пазар след подходящ маркетинг, независимо каква може да е тази цена. Фактическите обстоятелства за действителния собственик на инвестиционен имот не се вземат под внимание, тъй като желаещият продавач е хипотетичен собственик.
37. Изразът „след подходящ маркетинг“ означава, че инвестиционният имот ще бъде предложен на пазара по най-подходящия начин, за да се постигне продажбата му на най-добрата разумно постижима цена. Продължителността на периода на предлагане може да варира съобразно пазарните условия, но трябва да е достатъчна, за да позволи инвестиционният имот да бъде представен на вниманието на адекватен брой потенциални купувачи. Периодът на предлагане се предполага да трае преди датата на баланса.

38. Определението на справедлива стойност се отнася за честни сделки. Честна сделка е сделка между страни, които нямат особено или специално отношение, което прави цените на сделките нетипични за пазара. Сделката се предполага да е между несвързани страни, всяка от които действа независимо.
39. Най-доброто доказателство за справедливата стойност обикновено се дава чрез текущите цени на един активен пазар за подобен имот със същото местонахождение и състояние и предмет на подобен лизинг и други договори. Предприятието внимава да идентифицира всякакви различия в естеството, местонахождението или състоянието на имота или в условията по договорите за лизинг и други договори, свързани с имота.
40. При отсъствие на текущи цени на активен пазар от вида, описан в параграф 39, предприятието анализира 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 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, основани на достоверни оценки на бъдещите парични потоци, обусловени от условията на всякакви съществуващи лизингови и други договори и (там, където е възможно) от външно доказателство, например настоящите пазарни наемни плащания за подобни имоти в същото местоположение и състояние, и при използване на размер на дисконтиране, който отразява настоящите пазарни оценки на несигурността в сумата и разпределението във времето на паричните потоци.
41. В някои случаи различните източници, изброени в предишния параграф, може да предложат различни заключения относно справедливата стойност на инвестиционния имот. Предприятието разглежда причините за тези различия, за да достигне до най-достоверната оценка на справедливата стойност в един сравнително тесен интервал на приемливи оценки на справедливата стойност.
42. В изключителни случаи, когато предприятието 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 интервала 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 непрекъсната основа (виж параграф 47).
43. Справедливата стойност се различава от стойността в употреба, така както е определена в IAS 36 „Обезценка на активи“. Справедливата стойност отразява познанията и оценките на участниците на пазара, както и факторите, които по принцип се отнасят до участниците на пазара. Обратно, стойността в употреба отразява познанията и оценките на предприятието, както и фактори, специфични за предприятието, които може да са специфични за предприятието, но не са приложими за предприятията по принцип. Например справедливата стойност не отразява каквито и да е:
- а) допълнителна стойност, извлечана 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.

IAS 40

44. При определяне на справедливата стойност на инвестиционен имот предприятието избягва двойното отчитане на активи или пасиви, които са признати в баланса като отделни активи или пасиви. Например:
- оборудване, като например асансьорите или климатичите 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;
 - ако офис е отдаден на лизинг обзаведен, справедливата стойност на офиса в повечето случаи включва справедливата стойност на обзавеждането, тъй като приходите от наеми съответстват на обзаведения офис; когато обзавеждането е включено в справедливата стойност на инвестиционния имот, предприятието не признава обзавеждането като отделен актив, и
 - справедливата стойност на инвестиционен имот изключва авансово платен или начислен приход от оперативен лизинг, като предприятието го признава като отделен пасив или актив.
45. 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.
46. В някои случаи предприятието очаква, че сегашната стойност на неговите плащания, отнасящи се за инвестиционен имот (различни от плащанията, отнасящи се за признати финансови пасиви), ще надхвърлят сегашната стойност на съответните парични постъпления. Предприятието използва IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“, за да определи дали предприятието признава пасива и как оценява всеки такъв пасив.

Невъзможност да се оцени достоверно справедливата стойност

47. *Съществува опровержимо предположение, че предприятието ще може да определи достоверно справедливата стойност на инвестиционен имот на непрекъсната основа. Обаче в изключителни случаи, когато предприятието 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), и/или ясни доказателства, че предприятието няма да може да определи достоверно справедливата стойност на инвестиционен имот на непрекъсната основа. Това възниква само когато сравнителните пазарни сделки са редки и няма алтернативни оценки на справедливата стойност (например основани на прогнозите за дисконтираните парични потоци). В такива случаи предприятието трябва да оцени инвестиционния имот, използвайки третирането съгласно най-разпространената практика в IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“. Остатъчната стойност на инвестиционния имот се приема да бъде нула. Предприятието трябва да продължи да прилага IAS 16 до освобождаването от инвестиционния имот.*
48. В изключителните случаи, когато предприятието е принудено по причините, изложени в параграф 47, да оценява инвестиционен имот, използвайки третирането съгласно най-разпространената практика на IAS 16, предприятието оценява всичките си други инвестиционни имоти по справедлива стойност.
49. *Ако предприятието 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 предприятието започне да разработва имота за последваща продажба в хода на обичайната икономическа дейност) дори ако сравнителните пазарни сделки станат по-редки или пазарните цени по-трудно намиращи се.*

Модел на себестойността

50. *След първоначалното признаване предприятието, което избира модела на себестойността, трябва да оценява всеки от своите инвестиционни имоти, използвайки третирането съгласно най-разпространената практика в IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“, т.е. по себестойността минус всички натрупани амортизации и всякакви натрупани загуби от обезценка на актива.*

ПРЕХВЪРЛЯНИЯ

IAS 40

51. **Прехвърляния от или в инвестиционен имот трябва да се направят само когато има промяна в използването, доказана чрез:**
- a) **започване на ползването от собственика за прехвърляне от инвестиционен имот в ползван от собственика имот;**
 - b) **започване на разработването с цел продажба за прехвърляне от инвестиционен имот в стоково-материален запас;**
 - v) **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 стоково-материален запас в инвестиционен имот; или**
 - д) **край на строителството или разработването за прехвърляне от имот в процес на изграждане или разработване (обхванат от IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“) в инвестиционен имот.**
52. Параграф 51, буква б) изисква предприятието да прехвърли имота от инвестиционен имот в стоково-материален запас само когато има промяна в използването, доказана от започване на разработване с цел продажба. Когато предприятието реши да се освободи от инвестиционен имот без разработване, то продължава да третира имота като инвестиционен, докато го отпише (извади от баланса), и не го третира като стоково-материален запас. По подобен начин, ако предприятието започне наново да разработва един съществуващ инвестиционен имот за продължително бъдещо използване като инвестиционен имот, той остава инвестиционен имот и не се преквалифицира като ползван от собственика имот през периода на повторното разработване.
53. Параграфи 54 и 59 се занимават с въпроси за признаването и оценката, които се прилагат, когато предприятието използва модела на справедливата стойност за инвестиционен имот. Когато предприятието използва модела на себестойността, прехвърлянията между инвестиционни имоти, имоти, ползвани от собственика, и стоково-материални запаси не променят балансовата сума на прехвърляния имот и не променят стойността на този имот за целите на оценяването или оповестяването.
54. **За прехвърляне от инвестиционен имот, отчитан по справедлива стойност, в имот, ползван от собственика, или стоково-материален запас стойността на имота за последващото счетоводяване съгласно IAS 16 или IAS 2 трябва да бъде справедливата стойност на датата на промяната в използването.**
55. **Ако ползван от собственика имот става инвестиционен имот, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, предприятието трябва да прилага IAS 16 до датата на промяната в използването. Предприятието трябва да третира всяка разлика към тази дата между балансовата сума на имота съгласно IAS 16 и неговата справедлива стойност по същия начин, както преоценката съгласно IAS 16.**
56. До датата, когато имот, ползван от собственика, става инвестиционен имот, отчитан по справедлива стойност, предприятието продължава да амортизира имота и да признава всякакви загуби от обезценка на актива, които са възникнали. Предприятието третира всяка разлика към тази дата между балансовата сума на имота съгласно IAS 16 и неговата справедлива стойност по същия начин, както преоценката съгласно IAS 16. С други думи:
- a) всяко произтичащо намаление на балансовата сума на имота се признава в нетната печалба или загуба за периода; обаче до степента, до която една сума е включена в преоценъчния резерв за този имот, намалението се начислява за сметка на този преоценъчен резерв, и

IAS 40

- б) всяко произтичащо увеличение на балансовата сума се третира, както следва:
- i) до степента, до която увеличението възстановява предишни загуби от обезценка за този имот, увеличението се признава в нетната печалба или загуба за периода; сумата, която се признава в нетната печалба или загуба за периода, не надхвърля сумата, необходима да възстанови балансовата сума до балансовата сума, която би била определена (нетна без амортизационните отчисления), ако никакви загуби от обезценка не бяха признати, и
 - 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 отчета за доходите.
57. **За прехвърляне от стоково-материален запас в инвестиционен имот, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, всяка разлика между справедливата стойност на имота към тази дата и неговата предишна балансова сума трябва да бъде призната в нетната печалба или загуба за периода.**
58. Третирането на прехвърлянията от стоково-материални запаси в инвестиционен имот, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, е в съответствие с третирането на продажбите на стоково-материални запаси.
59. **Когато предприятието завърши изграждането или разработването на инвестиционен имот, изграждан по стопански начин, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, всяка разлика между справедливата стойност на имота към тази дата и неговата предишна балансова сума трябва да бъде призната в нетната печалба или загуба за периода.**

ОСВОБОЖДАВАНЕ ОТ АКТИВА

60. **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.**
61. Освобождаване на инвестиционния имот може да възникне чрез продажба или чрез встъпване във финансов лизинг. При определяне на датата на освобождаването за инвестиционен имот предприятието прилага критериите в IAS 18, „Приходи за признаване на приход от продажба на стоки“, или взема под внимание съответното указание в приложението към IAS 18. IAS 17, „Лизинг“, се прилага при освобождаване чрез встъпване във финансов лизинг или чрез продажба с обратен лизинг.
62. **Печалбите или загубите, възникващи от изваждането от употреба или освобождаването на инвестиционния имот, трябва да бъдат определени като разликата между нетните постъпления от освобождаването и балансовата сума на актива, и трябва да бъдат признати като приход или разход в отчета за доходите (освен ако IAS 17, „Лизинг“, не изисква нещо друго при продажба с обратен лизинг).**
63. Вземането по насрещната престация по освобождаването 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 IAS 18 и се разпределя пропорционално във времето, като се взема предвид ефективният доход върху вземането.
64. Предприятието прилага IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“, или други международни счетоводни стандарти, които са подходящи за всякакви пасиви, които остават за предприятието след освобождаването от инвестиционния имот.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

IAS 40

Моделът на справедливата стойност и моделът на себестойността

65. Оповестяванията, изложени по-долу, се прилагат в допълнение към тези в IAS 17, „Лизинг“. Съгласно IAS 17 собственикът на инвестиционен имот оповестява оперативните лизинги като наемодател. Съгласно IAS 17 предприятие, което държи инвестиционен имот по финансов лизинг, оповестява финансов лизинг като наемател и всякакви оперативни лизинги, които е отпуснало, като наемодател.
66. **Предприятието трябва да оповести:**
- a) *когато класификацията е трудна (виж параграф 12), критериите, развити от предприятието за отличаване на инвестиционните илоти от илотите, ползвани от собственика, и от илотите, държани за продажба в хода на обичайната икономическа дейност;*
 - b) *прилаганите методи и съществени предположения при определяне на справедливата стойност на инвестиционния илот, включително изявление дали определянето на справедливата стойност е подкрепено с пазарни доказателства или се базира главно на други фактори (които предприятието трябва да оповести) поради естеството на инвестиционния илот и липсата на сравними пазарни данни;*
 - в) *степенята, до която справедливата стойност на инвестиционния илот (както е оценен или оповестен в счетоводния отчет) се основава на оценяването от независим оценител, който притежава призната и подходяща професионална квалификация и който има скорошен опит в местонахождението и категорията на оценявания илот; ако няма такова оценяване, този факт трябва да се оповести;*
 - г) *сумите, включени в отчета за доходите, за:*
 - i) *наелни приходи от инвестиционен илот;*
 - ii) *преки оперативни разходи (включително ремонт и поддържане), възникващи от инвестиционния илот, които са генерирани наелни приходи през периода, и*
 - iii) *преки оперативни разходи (включително ремонт и поддържане), възникващи от инвестиционния илот, които не са генерирани наелни приходи през периода;*
 - д) *съществуването и сумите на ограничения върху реализуемостта на инвестиционни илоти или превода на доходи и постъпления от освобождаване на инвестиционни илоти, и*
 - e) *съществени договорни задължения за покупка, изграждане или разработване на инвестиционни илоти или за ремонти, поддържане или подобрения.*

Модел на справедливата стойност

67. **В допълнение към оповестяванията, изисквани в параграф 66, предприятие, което прилага модела на справедливата стойност в параграфи 27—49, трябва също да оповести равнение на балансовата сума на инвестиционния илот към началото и края на периода, показващо следното (сравнителна информация не се изисква):**
- a) *нарастване, оповестявайки поотделно придобиванията, и нарастване в резултат на капитализирани последващи разходи;*
 - b) *нарастване в резултат на придобивания посредством бизнескомбинации;*
 - в) *освобождавания;*

IAS 40

- г) печалби и загуби от корекции на справедливата стойност;
 - д) нетните курсови разлики от преобразуването на финансовите отчети на чуждестранно предприятие,
 - е) прехвърляния към и от инвентари и илот, зает от собственика; и
 - ж) други движения.
68. В изключителни случаи, когато предприятието оценява инвестиционен илот, използвайки третирането съгласно най-разпространената практика в IAS 16, Илоти, машини, съоръжения и оборудване (поради липса на достоверна справедлива стойност, виж параграф 47), изискването от предишния параграф трябва да оповести сумите, отнасящи се до този инвестиционен илот, отделно от сумите, отнасящи се до други инвестиционни илоти. В допълнение предприятието трябва да оповести:
- а) описание на инвестиционния илот;
 - б) обяснение защо справедливата стойност не може да бъде достоверно оценена;
 - в) ако е възможно, интервала на оценките, в който е силно вероятно да лежи справедливата стойност, и
 - г) при освобождаване от инвестиционен илот, който не се отчита по справедлива стойност:
 - и) факта, че предприятието се е освободило от инвестиционен илот, който не е отчитан по справедлива стойност;
 - ii) балансовата сума на този инвестиционен илот към момента на продажбата, и
 - iii) сумата на признатата печалба или загуба.

Модел на себестойността

69. В допълнение към оповестяването, изисквано от параграф 66, предприятие, което прилага модела на себестойността в параграф 50, следва също да оповести:
- а) използваните методи на амортизация;
 - б) полезния живот или използваните амортизационни норми;
 - в) брутната балансова сума и натрупаните амортизации (заедно с натрупаните загуби от обезценка на актива) в началото и в края на периода;
 - г) равнение на балансовата сума на инвестиционен илот в началото и в края на периода, показващо следното (сравнителна информация не се изисква):
 - и) нарастване, като се оповестява поотделно придобиванията и нарастванията в резултат на капитализирани последващи разходи;
 - ii) нарастване в резултат на придобивания посредством бизнескомбинации;
 - iii) освобождавания;
 - iv) амортизации;
 - v) сумата на признатите загуби от обезценка и сумата на възстановените загуби от обезценка през периода съгласно IAS 36, „Обезценка на активи“;

- vi) *нетните курсови разлики от преобразуването на финансовите отчети на чуждестранно предприятие;*
 - vii) *преобразуване в и от стокowo-материален запас и имот, ползван от собственика, и*
 - viii) *други движения;*
- д) *справедливата стойност на инвестиционния имот; в изключителните случаи, описани в параграф 47, когато предприятието не може достоверно да определи справедливата стойност на инвестиционния имот, предприятието трябва да оповести:*
- i) *описание на инвестиционния имот;*
 - ii) *обяснение защо справедливата стойност не може да бъде достоверно оценена;*
 - iii) *ако е възможно, интервала на оценките, в който е силно вероятно да лежи справедливата стойност.*

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

Модел на справедливата стойност

70. *Съгласно модела на справедливата стойност предприятието трябва да отчете ефекта от приелането на настоящия стандарт на датата, когато той влиза в сила (или по-рано), като корекция на началното салдо на неразпределената печалба за периода, в който стандартът е приет за първи път. В допълнение:*
- a) *ако предприятието предварително е оповестило публично (във финансовите отчети или по друг начин) справедливата стойност на своите инвестиционни имоти в по-ранните периоди (определени на база, която удовлетворява определението на справедлива стойност в параграф 4 и указанията в параграфи 29—46, на предприятието 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; и*
 - ii) *преизчислява сравнителна информация за тези периоди; и*
 - b) *ако предприятието предварително не е оповестило публично описаната в буква а) информация, то не следва да преизчислява сравнителна информация, но трябва да оповести този факт.*
71. Настоящият стандарт изисква различно третиране от третирането съгласно най-разпространената практика и допустимото алтернативно третиране към промените в счетоводната политика съгласно IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“. IAS 8 изисква да бъде преизчислена сравнителна информация (най-разпространена практика) или да бъде оповестена допълнителна проформа сравнителна информация на база на преизчисления (допустимо алтернативно третиране), освен ако е практически невъзможно да се направи това.
72. Когато предприятието прилага за първи път настоящия стандарт, корекцията на началното салдо на неразпределената печалба включва прекласифицирането на всяка сума, държана като преоценъчен резерв за инвестиционен имот.

Модел на себестойността

73. IAS 8 се прилага за всяка промяна в счетоводната политика, която възниква, когато предприятието за първи път прилага настоящия стандарт и избира да използва модела на себестойността. Ефектът от промяната в счетоводната политика включва прекласифициране на всяка сума, държана като преоценъчен резерв за инвестиционен имот.

IAS 41

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

74. **Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети, които обхващат периодите, започващи на и след 1 януари 2001 г. По-ранното прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага настоящия стандарт за периодите, започващи преди 1 януари 2001 г., то трябва да оповести този факт.**
75. Настоящият стандарт заменя IAS 25, „Отчитане на инвестиции“, по отношение на инвестиционните имоти.

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

1. IAS 41 определя счетоводното третиране, представяното 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.
2. 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 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 оценена, 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.

IAS 41

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 получаемо. 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.

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 41

Правителствени 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 преговора към „Международни счетоводни стандарти“. Международните счетоводни стандарти не се прилагат за несъществени позиции (виж параграф 12 от преговора).

ЦЕЛ

Целта на настоящия стандарт е да определи счетоводното третиране, представянето във финансовите отчети и оповестяванията, свързани със земеделската дейност.

ОБХВАТ

- Настоящият стандарт трябва да се прилага за отчитане на следното, когато то е свързано със земеделската дейност:**
 - биологични активи;**
 - земеделска продукция в момента на прибиране на реколтата; и**
 - правителствени дарения съгласно параграфи 34—35.**
- Настоящият стандарт не се прилага за:
 - земя, свързана със земеделската дейност (виж IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“, и IAS 40, „Инвестиционни имоти“), и
 - нематериални активи, свързани със земеделската дейност (виж IAS 38, „Нематериални активи“).
- 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 не се включва в дефиницията за земеделска дейност в настоящия стандарт.
- 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	Трупи	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

IAS 41

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:

- a) възможности за промяна: живите животни и растения подлежат на биологична трансформация;
- b) 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
- b) 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 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
- b) 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;**
- b) **желаещи купувачи и продавачи могат да бъдат открити нормално по всяко време, и**
- b) **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 желеещи страни в пряка сделка помежду ил.

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;**
 - b) **е вероятно в предприятието да се вляят бъдещи икономически изгоди, свързани с актива, и**
 - b) **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 полента на прибиране на реколтата. Такова 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:
- 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;
 - пазарни цени на подобни активи с някои уточнения, които отразяват разликите, и
 - 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.
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:
- е станала малка биологична трансформация след първоначалното определяне на стойността (например за разсада от плодни дръвчета, засаден непосредствено преди датата на баланса), или
 - 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.

IAS 41

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 съществуват 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 оценена, предприятието следва да го оценява по справедлива стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажбата.**
31. Предположението 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 получавано.**
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.

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 царевича 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**

IAS 41

- б) 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.**
49. **Предприятието следва да оповести:**
- а) съществуването и балансовите суми на биологичните активи, чието притежание е ограничено, и балансовите суми на биологичните активи, заложи като гаранция за задължения;
 - б) сумата на неотменените 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 реколтата;
 - 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:
- 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 сулите, свързани с такива биологични активи отделно. В допълнение изравняването трябва да включва следните сули, 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 оценена през текущия период, предприятието следва да оповести за тези биологични активи:
- а) описание на биологичните активи;
 - б) обяснение защо справедливата стойност е станала надеждно оценена 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“.

ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-1

Последователност — различни формули за изчисляване себестойността на стоково-материалните запаси

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 несъществени позиции.

Относно: IAS 2, „Стоково-материални запаси“.

Въпрос

1. IAS 2.21 и 2.23 позволяват различни формули за стойността (FIFO — първа входяща, първа изходяща, средна претеглена стойност или LIFO — последна входяща, първа изходяща) за стоково-материални запаси, които от самото начало са взаимозаменяеми или не са произведени и отделени за специфични проекти.
2. Въпросът е дали предприятие може да използва различни формули за стойността за различни видове стоково-материални запаси.

Консенсус

3. Предприятието трябва да използва еднаква формула за себестойността за всички стоково-материални запаси, които имат сходна същност и употреба за предприятието. За стоково-материални запаси с различна същност или употреба (например определени стоки, използвани в един бизнес сектор, и същият вид стоки, използвани в друг бизнес сектор), използването на различни формули за себестойност може да бъде оправдано. Разликата в географското положение на стоково-материалните запаси (и съответните данъчни правила), сама по себе си не е достатъчна, за да оправдае използването на различни формули за себестойността.

Дата на съгласие: юли 1997 г.

Дата на влизане в сила: периодите, започващи на или след 1 януари 1999 г.; по-ранното прилагане се насърчава. Промените в счетоводните политики трябва да бъдат отчетени в съответствие с преходните разпоредби на IAS 8.46.

ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-2

Последователност — капитализация на разходите по заеми

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 несъществени позиции.

Относно: IAS 23, „Разходи по заеми“.

Въпрос

1. IAS 23.07 и 23.11 позволяват избора на едно от двете:
 - а) признаване на всички разходи по заеми като разходи в периода, в който са направени (препоръчителен подход), или

- б) капитализиране на разходите по заеми, които могат да бъдат отнесени пряко към придобиването, изграждането или производството на квалифицирани активи като част от разходите за този актив (допустим алтернативен подход).
2. Въпросът е дали предприятие, което е избрало политика на капитализиране на разходите по заеми, трябва да прилага тази политика към всички капитализирани активи или дали едно предприятие може да избере да капитализира разходите по заеми за дадени капитализирани активи и да не ги капитализира за други.

Консенсус

3. Когато едно предприятие приеме допустимия алтернативен подход, това третиране трябва да бъде прилагано последователно към всички разходи по заеми, които могат да бъдат отнесени пряко към придобиването, изграждането или производството на всички квалифицирани активи на предприятието. Ако всички условия, формулирани в IAS 23.11, са изпълнени, предприятието трябва да продължи да капитализира такива разходи по заеми дори ако преносната стойност на актива надхвърля неговата възстановима стойност. Но IAS 23.19 обяснява, че преносната стойност на актива трябва да бъде намалена, за да се признаят загуби от обезценка в такива случаи.

Дата на съгласие: юли 1997 г.

Дата на влизане в сила: периодите, започващи на или след 1 януари 1998 г.; насърчава се по-ранното прилагане. Промените в счетоводните политики трябва да бъдат отчетени, като се използват преходните разпоредби на IAS 23.30. Следователно едно предприятие, използвашо допустимия алтернативен подход, може да избере да не капитализира всички разходи по заеми, направени преди датата на влизане в сила на настоящото разяснение.

ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-3

Елиминиране на нереализираните печалби и загуби от операции с асоциирани предприятия

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. Интерпретациите на ПКР не са предназначени да се прилагат за несъществени позиции.

Относно: IAS 28, „Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия“.

Въпрос

1. Въпреки че IAS 28.16 се позовава на консолидираните процедури, обяснени в IAS 27, той не дава изрични указания относно елиминирането на нереализираните печалби и загуби, които са резултат от „възходящите“ или „низходящите“ трансакции между един инвеститор (или неговите консолидирани дъщерни предприятия) и асоциираните предприятия. „Възходящи“ сделки са например продажби на активи от едно асоциирано предприятие на инвеститора (или неговите консолидирани дъщерни предприятия). „Низходящи“ сделки са например продажби на активи от инвеститора (или неговите консолидирани дъщерни предприятия) на едно асоциирано предприятие.
2. Въпросът е до каква степен един инвеститор трябва да елиминира нереализираните печалби и загуби, произтичащи от трансакции между инвеститор (или неговите консолидирани дъщерни предприятия) и асоциираните предприятия, отчетени чрез използване на метода на собствения капитал.

Консенсус

3. Когато едно асоциирано предприятие е отчетено чрез използване на метода на собствения капитал, нереализираните печалби и загуби, произтичащи от „възходящите“ или „низходящите“ трансакции между един инвеститор (или неговите консолидирани дъщерни предприятия) и асоциираните предприятия, трябва да се елиминират до степента на инвеститорското участие в асоциираното предприятие.

SIC-6

4. Нереализираните загуби не трябва да бъдат елиминирани, доколкото транзакцията предоставя доказателство за обезценка на прехвърления актив.

Дата на съгласие: юли 1997 г.

Дата на влизане в сила: периодите, започващи на или след 1 януари 1998 г.; насърчава се по-ранното прилагане. Промените в счетоводните политики трябва да се отчетат съгласно преходните разпоредби на IAS 8.46.

ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-6**Разходи за модифициране на съществуващ софтуер**

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 несъществени позиции.

Относно: Рамка на IASC (Комитет по международни счетоводни стандарти) за изготвяне и представяне на финансовите отчети.

Въпрос

1. Предприятията могат да понесат значителни разходи при модифицирането на съществуващи софтуерни системи. Например такива разходи могат да бъдат направени, за да се даде възможност на системите да продължат да оперират, така както е планирано, след прага на хилядолетието (често наричани „разходи по софтуерен проблем 2000“) или след въвеждането на нова валута (например, „евро“).
2. Въпросите са:
 - а) дали такива разходи могат да бъдат капитализирани и ако не,
 - б) кога такива разходи трябва да бъдат признати като разход.
3. Настоящото разяснение не разглежда а) разходите за модифициране на софтуер, произведен за продажба, б) покупките на софтуер за подмяна, в) усъвършенствания на система („осъвременяване“) извън тези, които са необходими, за да се даде възможност на системите да функционират, както се очаква от тях, и г) признаването на загубите от обезценка, свързани със съществуващия компютърен софтуер.

Консенсус

4. Разходите, направени за възстановяване или запазване на бъдещите икономически ползи, които едно предприятие може да очаква от първоначално определения стандарт за производителност на съществуващите софтуерни системи, следва да се признават като разход единствено когато работата по възстановяването и поддържането е изпълнена (например за да се даде възможност на системите да функционират, както първоначално е планирано, след прага на хилядолетието или след въвеждането на еврото).

Оповестяване

5. Необходимостта от големи софтуерни модификации може да повиши несигурността. Съгласно IAS 1.08 (преработен през 1997 г.) предприятията са насърчавани да представят, извън финансовите отчети, информация за основните несигурности, пред които са изправени (например описание на дейностите и разходите, както направените, така и планираните за бъдещи периоди, по отношение на големи софтуерни модификации).

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 отчетани съгласно преходните разпоредби на IAS 8.46.

ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-7

SIC-7/SIC-8

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 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 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 дейност, 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 етапи.
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 ликвидиране 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 преносната 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 отчитани съгласно преходните разпоредби на IAS 8.46.

ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-8

Прилагане за първи път на международните счетоводни стандарти като основна счетоводна база

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 1, „Представяне на финансовите отчети“.

SIC-8

Въпрос

1. Предприятието желае да представи за първи път финансовите си отчети като напълно съобразени с международните счетоводни стандарти (IAS). То може например преди това да е представило своите финансови отчети, използвайки само националните счетоводни стандарти („национални общоприети счетоводни принципи — GAAP“) като основна база за отчитане. То може също така да е представило финансовите си отчети, базирани отчасти на националните общоприети счетоводни принципи и отчасти на IAS, като в този случай националните общоприети счетоводни принципи биха се считали за предишна основна счетоводна база. IAS 1 (преработен през 1997 г.) и IAS 8 не дават изрични указания как да се отчита прехода от националните общоприети счетоводни принципи към Международните счетоводни стандарти като основна счетоводна база.
2. Въпросите са:
 - a) как финансовите отчети на предприятието трябва да се изготвят и представят в периода, когато международните счетоводни стандарти за първи път се прилагат изцяло като основна счетоводна база, и
 - b) когато IAS се прилагат за първи път изцяло като основна счетоводна база, как специфичните преходни разпоредби, изложени в индивидуалните стандарти и разяснения, трябва да се прилагат към салдата на позиции, които вече съществуват на датата, на която тези стандарти и разяснения влизат в сила.

Консенсус

3. През периода, когато международните счетоводни стандарти се прилагат за първи път изцяло като основна счетоводна база, финансовите отчети на предприятието трябва да бъдат изготвени и представени, като че ли винаги са били изготвени в съответствие със стандартите и разясненията, които са в сила през периода, когато се прилагат за първи път. Следователно стандартите и разясненията, които са в сила за периода на прилагане за първи път, трябва да се прилагат ретроспективно, с изключение когато:
 - a) индивидуалните стандарти или разяснения изискват или разрешават различно преходно третиране, или
 - b) сумата на корекциите, отнасяща се за предишните периоди, не може да бъде надеждно определена.
4. Трябва да бъде изготвена и представена сравнителна информация съгласно IAS.
5. Всяка корекция, резултат от преминаването към IAS, трябва да бъде третирана като корекция към началното салдо на неразпределената печалба от най-ранния период, представен съгласно IAS.
6. Когато IAS се прилагат изцяло като основна счетоводна база за първи път, предприятието трябва да прилага преходните разпоредби на действащите стандарти и разяснения само за периодите, завършващи на датата, установена в съответните стандарти и разяснения.

Оповестяване

7. В периода, когато IAS се прилагат изцяло за първи път като основна счетоводна база, предприятието следва да оповести:
 - a) факта, когато размерът на корекцията на началното салдо на неразпределената печалба не може да бъде надеждно установена;
 - b) факта, когато предоставянето на сравнителна информация е практически неизпълнимо, и
 - v) избраната политика за всеки IAS, който позволява избор на преходни счетоводни политики.
8. Предприятията се насърчават да оповестяват, във връзка с оповестяванията, изисквани от IAS 1.11 (преработен през 1997 година), факта, че IAS се прилагат изцяло за първи път.

Дата на съгласие: януари 1998 г.

Дата на влизане в сила: настоящото разяснение влиза в сила на 1 август 1998 г.

ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-9

SIC-9

Бизнес комбинации — класификация като придобиване или обединяване на интереси

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 несъществени позиции.

Относно: IAS 22 (преработен 1998 г.) „Бизнескомбинации“⁽¹⁾.

ВЪПРОС

1. За да класифицира бизнес комбинация, IAS 22 (преработен 1998) („IAS 22“) съдържа както основни дефиниции в параграф 8, така и допълнителни указания в параграфи 11—12 относно придобиванията, и в параграфи 13—16 относно обединяванията на участия. IAS 22 е недвусмислен, че е практически възможно да се идентифицира придобиващ при всички случаи, и следователно обединение на участия се очаква да възниква само при изключителни обстоятелства. Стандартът обаче не дава изрично указание за взаимодействието между дефинициите и двете секции, съдържащи указания относно придобиването и обединяването на участия.
2. Въпросите са:
 - а) как дефинициите и допълнителните указания в IAS 22 да бъдат тълкувани и прилагани при класифициране на бизнескомбинация, и
 - б) дали съгласно IAS 22 бизнес комбинация е възможно да не бъде класифицирана нито като придобиване, нито като обединение на участия.
3. Настоящото разяснение не се занимава със сделките между предприятия под общ контрол.

Консенсус

4. Дадена бизнес комбинация следва да бъде отчетена като придобиване, освен ако не е възможно идентифицирането на придобиващ. Практически при всички бизнес комбинации може да бъде идентифициран придобиващ, т.е. акционерите на едно от комбиниращите се предприятия придобиват контрол над комбинираното предприятие.
5. Класификацията на бизнес комбинация трябва да се основава на цялостна оценка на всички факти и обстоятелства на конкретната сделка. Указанието, дадено в IAS 22, дава примери за това как определени важни фактори трябва да бъдат взети под внимание, а не да се изпълнят определени условия. При определяне как да бъде отчетена бизнес комбинацията не бива отделните характеристики на комбинираното предприятие, като например правото на глас или съответните справедливи стойности на комбиниращите се предприятия да се оценяват изолирано.
6. IAS 22.15, букви а), б) и в) описват съществените характеристики на обединяване на участия. Предприятието класифицира бизнес комбинация като придобиване, освен ако и трите характеристики не са налице. Дори ако и трите характеристики са налице, предприятието класифицира дадена бизнескомбинация като обединяване на участия само ако то е в състояние да докаже, че придобиващ не може да бъде идентифициран.
7. Всички бизнес комбинации съгласно IAS 22 са или „придобиване“, или „обединяване на участия“.

Дата на съгласие: януари 1998 г.

Дата на влизане в сила: настоящото разяснение влиза в сила за бизнес комбинации, на които е дадено първоначално счетоводно признаване за периодите, започващи на или след 1 август 1998 г.

⁽¹⁾ IAS 22 (преработен 1993 г.) е заменен с IAS 22 (преработен 1998 г.), „Бизнес комбинации“, в сила от 1 юли 1999 г. Кръстосаното позоваване в настоящото разяснение е актуализирано в съответствие с IAS 22 (преработен 1998 г.).

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 несъществени 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:
 - а) осъществяват дейност в даден отрасъл;
 - б) продължават да осъществяват дейност в наскоро приватизирани отрасли или
 - в) започват или продължават да ръководят техния бизнес в слаборазвити 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, 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.

Валутна обмяна — капитализиране на загубите, възникващи в резултат на рязко обезценяване на валутата

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 несъществени позиции.

Относно: IAS 21, „Ефекти от промените във валутните курсове“.

Въпрос

1. Предприятие има задължения, деноминирани в чужда валута, които са следствие от придобиване на активи. След придобиването на активите, отчетната валута на предприятието претърпява рязка девалвация или обезценка. Като резултат възникват значителни загуби от курсови разлики, когато пасивите се оценят по крайния валутен курс съгласно IAS 21.11, буква а). Допустимото алтернативно тълкуван на IAS 21.21 изисква прилагането на няколко условия преди предприятието да включи загубите от курсови разлики в отчетната стойност на дадените активи.
2. Въпросите са:
 - а) за кой период се прилагат условията, че задължението „не може да бъде погасено“ и че не съществуват „никакви практически средства за хеджиране“, и
 - б) кога едно придобиване на актив е „неотдавнашно“.

Консенсус

3. Загубата от курсови разлики по задължения се включва в отчетната стойност на даден актив само ако тези задължения не могат да бъдат погасени или ако е практически невъзможно да се хеджират преди възникването на рязката девалвация или обезценяване на отчетната валута. Коригираната отчетна стойност на актива не може да надхвърля неговата възстановима стойност.
4. За да се включат загубите от курсови разлики по задължения в отчетната стойност на даден актив, следва да се докаже, че чуждата валута, необходима за погасяването на пасива, не е била налична за отчетното предприятие, и че е било практически невъзможно хеджиране на валутния риск (например, с деривати като форуърдни договори, опции или други финансови инструменти). Подобни ситуации се очаква да възникват много рядко например, едновременен недостиг на чужда валута поради ограничения на валутния контрол, налагани от правителството или централната банка, и пълно отсъствие на хеджиращи инструменти.
5. След като условията за капитализиране на загубите от курсови разлики са изпълнени, предприятието трябва да капитализира по-нататъшните загуби от курсови разлики, понесени след първата рязка девалвация и обезценяване на отчетната валута, само до степен, при която всички условия за капитализация продължават да бъдат изпълнени.
6. „Неотдавнашни“ придобивания на активи са придобиванията в рамките на дванадесет месеца преди рязката девалвация или обезценяване на отчетната валута.

Дата на съгласие: януари 1998 г.

Дата на влизане в сила: настоящото разяснение влиза в сила на 1 август 1998 г. Промените в счетоводната политика се считат в съответствие с преходните разпоредби на IAS 8.46.

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.“

SIC-12

Въпрос

1. Едно образование 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 образование 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 образованието 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 образование, докато другите страни („доставчиците на капитала“) осигуряват финансиране за образованието 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 образование 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 образованието със специално предназначение. В повечето случаи основателят или спонсорът (или предприятието, от чието име образованието 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.
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 образование със специално предназначение.
6. Настоящото разяснение не се отнася за схемите за осигуряване след прекратяване на заетота в предприятието или схемите за обезщетяване с акции.
7. Прехвърлянето на активи от едно предприятие към образование 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 образованието 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 образование със специално предназначение трябва се извършва, когато същността на отношенията между дадено предприятие и образование със специално предназначение показва, че това лице със специално предназначение се контролира от съответното предприятие.
9. В контекста на образование 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 образованието 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 образование със специално предназначение, и следователно трябва да консолидира съответното лице (допълнително указание е включено в Приложението към настоящото разяснение):
 - a) 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;
 - b) 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. Препределянето на текущите дейности на предприятие със специално предназначение от дадено предприятие (спонсорът или 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.

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 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 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 образувание 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.

SIC-14

4. Настоящото разяснение се касае осчетоводряването от съдружника на непаричните вноски, внесени в съвместно контролираното предприятие срещу дялово участие в него, което се осчетоводява чрез 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:

- a) значителните рискове и ползи от собствеността на внесените непарични активи не са били прехвърлени в съвместно контролираното предприятие;
- b) печалбата или загубата от непаричната вноска не може да се оцени по сигурен начин, или
- в) 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 същественияте 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 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 отчетат съгласно преходните разпоредби на IAS 8.46.

ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-14**Имоти, машини, съоръжения и оборудване — компенсация за обезценка или загуба на отделни активи**

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 SIC не са предназначени да се прилагат за несъществени позиции.

Относно: IAS 16, „Имоти, съоръжения и оборудване“ (преработен 1998 г.).

Въпроси

1. Предприятията могат да получават парична или непарична компенсация от трети страни за обезценка или загуба на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване. Често получената паричната компенсация се налага да бъде използвана поради непреодолими икономически причини за възстановяване на повредените активи или за покупката или изграждането на нови активи, за да се заменят загубените или отстъпените активи. IAS 16 (преработен 1998 г.) не предвижда изрични указания относно начина на осчетоводяване на подобни парични или непарични компенсации.
2. Примерите за такива случаи могат да включват:
 - а) обезщетения от застрахователни компании след обезценка или загуба на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване, като например поради природни бедствия, кражба или неправомерна употреба;
 - б) обезщетения от правителството за отчуждаване на даден имот, машина, съоръжение и оборудване например земя, която се налага да бъде използвана за обществени цели;
 - в) компенсации, свързани с принудително преустройство на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване, например преместване на съоръжения от оформена градска зона в извънградска зона в съответствие с националната политика за земята, или
 - г) изцяло или частично физическо заменяне на конкретен обезценен или загубен актив.
3. Въпросът е по какъв начин предприятието трябва да осчетоводи:
 - а) обезценката или загубата на отделен актив, машина, съоръжение и оборудване;
 - б) съответните компенсации от трети страни, и
 - в) последващото възстановяване, покупка или изграждане на активи.

Консенсус

4. Обезценката или загубата на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване, съответните иски и плащанията на компенсации от трети страни, и всяка друга последваща покупка или изграждане на заменящи активи са отделни стопански събития и се осчетоводяват като такива. Трите стопански събития се осчетоводяват поотделно, както следва:
 - а) обезценката на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване се признават съгласно IAS 36; изваждането от употреба или продажбата на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване се признават съгласно IAS 16 (преработен 1998 г.);
 - б) парична или непарична компенсация от трети страни за отделен имот, машина, съоръжение и оборудване, които са обезценени, загубени или отстъпени, се включват в отчета за приходите и разходите след признаването им, и
 - в) стойността на активите, възстановени, купени, изградени за замяна или получени като компенсация, се определя и представя съгласно IAS 16 (преработен 1998 г.).

Оповестяване

5. Паричната или непарична компенсация, призната за обезценката или загубата на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване, се оповестява отделно.

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 прилагане. Промените в счетоводната политика се отчитат съгласно преходните разпоредби на IAS 8.46.

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

1. 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 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.

ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-18

Последователност — алтернативни методи

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 1 (преработен 1997 г.), „Представяне на счетоводни отчети“.

Въпрос

1. Някои стандарти на IASC (Комитет по международни счетоводни стандарти) предоставят на предприятията възможност за избор и прилагане на алтернативна политика при изготвяне на счетоводните отчети. В стандартите, с които изрично се осигурява възможност за избор на счетоводна политика, се посочва и начинът, по който се извършва изборът. Например IAS 39.104 предвижда избор от страна на предприятието между две счетоводни политики на признаване на промените в справедливата стойност на предназначения за продажба активи, като избраната политика се прилага по отношение на всички предназначени за продажба активи. В останалите стандарти не са включени начини за избор на политика.
2. Въпросът е по какъв начин да се извършва изборът в контекста на тези IAS, които изрично предвиждат избор на счетоводна политика, но нищо не казват за начина на извършване на този избор. Основният въпрос е дали след като веднъж изборът е направен, избраната политика да се прилага последователно към всички позиции в съответствие със специфичните изисквания, свързани с направения избор.

Консенсус

3. Ако съгласно IAS или разяснение се предвижда повече от една счетоводна политика, предприятието може да прилага избраната от него политика последователно освен ако съгласно приложимия стандарт или разяснение изрично не се изисква или разрешава категоризиране на позициите (транзакции, събития, баланси, суми и т.н.), по отношение на които може да бъде подходящо прилагането на различна политика. Ако съгласно приложимия стандарт се изисква или разрешава категоризиране на позициите, за всяка отделна категория се избира и прилага последователно най-подходящата счетоводна политика. (Допълнителни указания се съдържат в приложение А и приложение Б към настоящото разяснение.)
4. След като се извърши изборът на подходяща първоначална политика в съответствие с изискванията на параграф 3, промени в счетоводната политика могат да се извършват само в съответствие с IAS 8.42, като се прилагат към всички позиции или категории позиции по начина, определен в параграф 3.

Дата на съгласие: май 1999 г.

Дата на влизане в сила: настоящото разяснение влиза в сила за годишни счетоводни периоди, започващи на или след 1 юли 2000 г. Насърчава се по-ранното му прилагане. Промените в счетоводните политики се отчетат съгласно преходните разпоредби на IAS 8.46.

ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-19**Отчетна валута — оценка и представяне на счетоводни отчети съгласно IAS 21 и IAS 29**

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. Разясненията на SIC не са предназначени да се прилагат за несъществени позиции.

Относно: IAS 21, „Ефекти от промените във валутните курсове“ (преработен 1993 г.), и IAS 29, „Счетоводно отчитане при хиперинфлационни икономики“ (преработен 1994 г.)⁽¹⁾.

Въпрос

1. В параграф 4 от IAS 21 се посочва, че независимо от това, че настоящият стандарт не определя вида валута, в която предприятието трябва да представя своите счетоводни отчети, нормално е то да използва валутата на страната, в която се намира. IAS 21 дефинира понятието „отчетна валута“ като валута, която се използва при представянето на счетоводните отчети, докато отчетната валута, която се използва от предприятието води до важни заключения за счетоводното оценяване в счетоводните отчети.

⁽¹⁾ Виж също SIC 30 „Валутно отчитане — превръщане на валутата на оценяване във валута на представяне“.

SIC-19

2. IAS 21.7 дефинира чуждата валута като валута, различна от отчетната валута на предприятието. Следователно изборът на отчетна валута предполага, че всички останали валути се третираат като чужди валути. Процедурите на осчетоводяване на операциите с чужда валута и превръщането на счетоводните отчети по операциите в чужбина се уточняват в IAS 21. IAS 21.36 посочва допълнителни последици от избора на отчетна валута за чуждестранно предприятие, което се отчита във валутата на хиперинфлационна икономика. Счетоводните отчети на таква чуждестранно образувание се преизчисляват съгласно IAS 29, преди да бъдат превърнати в отчетната валута на отчетното предприятие. IAS 29.8 изисква също така предприятието да извърши преизчисляване на счетоводните си отчети, когато използва за отчетна валута валутата на хиперинфлационна икономика.
3. Въпросите са:
 - a) по какъв начин предприятието определя валутата за оценяване на позиции в счетоводните си отчети („валута на оценяване“);
 - b) може ли предприятието да използва друга валута, различна от валутата на оценяване за представяне на счетоводните отчети („валута на представяне“), и
 - v) ако е възможно валутата на представяне да е различна от валутата на оценяване, то по какъв начин счетоводните отчети ще бъдат превърнати от валута на оценяване във валута на представяне.
4. В IAS 21.5 се посочва, че преизчисляването на счетоводните отчети на предприятието от валутата, в която то представя своите счетоводни отчети съгласно IAS в друга валута заради удобството на потребителите, които са свикнали с тази валута или по други подобни съображения, не се разглежда в IAS 21. В резултат на това тези преизчисления не се разглеждат в настоящото разяснение.

Консенсус

5. Валутата на оценяване трябва да осигурява такава информация за предприятието, която е полезна и отразява икономическата същност на събитията и обстоятелствата, свързани с предприятието. Ако дадена валута се използва в значителна степен или има значително влияние в предприятието, тази валута е подходящата за използване като валута на оценяване (допълнителни насоки са дадени в приложение А към настоящото разяснение). Всички операции с валути, различни от валутата на оценяване, следва да се разглеждат като операции с чужда валута, като се прилага IAS 21.
6. След като веднъж валутата е избрана, тя не трябва да се променя, освен ако не настъпи промяна в основните събития и обстоятелства, свързани с предприятието, както е посочено в параграф 5 от настоящото разяснение.
7. Ако валутата на оценяване, определена съгласно параграф 5 от настоящото разяснение, е валута на хиперинфлационна икономика, то тогава:
 - a) счетоводните отчети на предприятието се преизчисляват съгласно IAS 29 и
 - b) ако предприятието е чуждестранно образувание съгласно IAS 21 и е включено в счетоводните отчети на друго отчетно предприятие, неговите счетоводни отчети се преизчисляват съгласно IAS 29 преди превръщането им в отчетната валута на другото отчетно предприятие.
8. Ако валутата на страна, чиято икономика не е хиперинфлационна, е определена за подходяща валута на оценяване съгласно параграф 5 от настоящото разяснение, от предприятието не се изисква преизчисляване на счетоводните отчети по IAS 29.
9. Въпреки че обикновено предприятието представя счетоводните си отчети в същата валута като валутата на оценяване, определена съгласно параграф 5 от настоящото разяснение, то може да избере да представя тези отчети в друга валута. Методът на превръщане на счетоводните отчети на отчетното предприятие от валутата на оценяване в различна валута на представяне не се уточнява по международните счетоводни стандарти. Независимо от това, за честното представяне на финансовото състояние на предприятието в счетоводните отчети, финансовото изпълнение и паричните потоци, методът на превръщане, използван от предприятието, не трябва да води до отчитане по начин, който е несъвместим с оценяването на позициите в счетоводните отчети, при който се използва валутата, определена съгласно параграф 5 от настоящото разяснение. В случай че предприятието има чуждестранни образувания и представя консолидирани счетоводни отчети, използваната за представяне на консолидираните счетоводни отчети валута обикновено е същата като валутата на оценяване на предприятието майка, но често се различава от валутите на оценяване, използвани от отделните чуждестранни образувания. (Приложение Б дава пример за прилагането на настоящото разяснение за консолидирани счетоводни отчети.).

Оповестяване

SIC-20

10. Оповестява се следното:

- а) причината за използване на различна валута, когато валутата на оценяване е различна от валутата на страната, в която е съответно седалището или главното управление на предприятието;
- б) причината за всяка промяна във валутата на оценяване или валутата на представяне, и
- в) причината за използването на различна валута на представяне и описание на метода, използван в процеса на превръщане, когато счетоводните отчети са представени във валута, различна от валутата на оценяване, използвана от предприятието, валутата на оценяване.

В консолидираните счетоводни отчети препратките към валутата на оценяване за целите на настоящите изисквания за оповестяване са към валутата на оценяване на предприятието майка.

Дата на съгласие: февруари 2000 г.

Дата на влизане в сила: настоящото разяснение влиза в сила за годишни счетоводни периоди, започващи на или след 1 януари 2001 г. Промените в счетоводните политики се отчитат съгласно преходните разпоредби на IAS 8.46.

ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-20

Счетоводен метод на собствения капитал — признаване на загуби

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 28, „Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия“ (преработен 1998 г.).

Въпрос

1. В определени ситуации даден инвеститор може да има различни видове финансови участия в асоциирано предприятие или смесено дружество, които се осчетоводяват по метода на собствения капитал. Например инвеститорият може да има финансови участия, които включват обикновени и преференциални акции, заеми, аванси, дългови инструменти, опции за придобиване на обикновени акции или търговски вземания.
2. В IAS 28.22 се посочва, че ако при прилагането на метода на собствения капитал дялът на инвеститора в загубите на асоциираното предприятие възлиза на или превишава отчетната стойност на инвестицията, като правило той престава да включва неговия дял от по-нататъшни загуби в отчета за приходите и разходите. Независимо от това обаче се предвиждат допълнителни загуби дотолкова, доколкото инвеститорият има поети задължения или е извършвал плащания от името на асоциираното предприятие, с цел да покрие негови задължения, с които той се е обвързал или е гарантирал.
3. При прилагането на метода на собствения капитал въпросите са следните:
 - а) кои финансови участия са включени в „отчетната стойност на инвестицията“, посочена в IAS 28.22, и
 - б) дали признаването на дела на образуването в загубите на асоциираното предприятие или съвместно контролираното предприятие (в което е инвестирано), надвишаващ отчетната стойност на инвестицията, продължава, когато в предприятието, в което е инвестирано, има други финансови участия, които не са включени в отчетната стойност на инвестицията.

SIC-21

4. Настоящото разяснение визира прилагането на метода на собствения капитал по IAS 28. В съответствие с допустимия алтернативен подход, предвиден по IAS 31.32, предприятието прилага метода на собствения капитал при отчитането на своя дял в съвместно контролирано предприятие и съответно също прилага настоящото разяснение.

Консенсус

5. Финансовите участия могат да се опишат по различни начини например като обикновени или преференциални акции. За целите на IAS 28.22 в отчетната стойност на инвестицията се включва само отчетната стойност на инструментите, които осигуряват неограничени права на участие в печалбите или загубите и остатъчен дял в собствения капитал на предприятието, в което е инвестирано.
6. Ако делът на инвеститора в загубите надвишава отчетната стойност на инвестицията, отчетната стойност на инвестицията се намалява до нула и признаването на бъдещи загуби се преустановява, освен ако инвеститорът не е поел задължения към предприятието, в което е инвестирал или трябва да бъдат покрити задължения на предприятието, в което е инвестирано, които инвеститорът е гарантирал, или с които се е ангажирал по друг начин, независимо от това дали са финансирани или не. Инвеститорът продължава да признава своя дял в загубите на предприятието, в което е инвестирал до степента, до която е поел такива задължения.
7. Финансовите участия в предприятието, в което е инвестирано, които не са включени в отчетната стойност на инвестицията съгласно параграф 5 от настоящото разяснение, се отчитат в съответствие с други приложими IAS като например IAS 39, а преди неговото въвеждане — съгласно IAS 25 (преформатиран 1994 г.).
8. Непрекъснатите загуби, понасяни от предприятието, в което е инвестирано, се считат за обективно доказателство, че финансовите участия в него и тези, включени в отчетната стойност на инвестицията съгласно параграф 5 от настоящото разяснение, както и други финансови участия, могат да се обезценят. Обезценката на отчетната стойност на финансовото участие, включено в отчетната стойност на актива, се определя въз основа на отчетната стойност след преизчисляването на загубите по метода на собствения капитал.
9. Ако инвеститорът е гарантирал или се е обвързал по друг начин със задължения към предприятието, в което е инвестирал, или е покривал негови задължения, освен че продължава признаването на дела си в загубите на въпросното предприятие, инвеститорът решава да се признае ли провизия съгласно IAS 37. (Преди прилагането на IAS 37 признаването на провизия се оценява съгласно изискванията на IAS 10 (преформатиран 1994 г.).

Оповестяване

10. Ако инвеститорът преустанови признаването на своя дял в загубите на предприятието, в което е инвестирал, той оповестява в забележките към счетоводните отчети сумата на своя непризнат дял в загубите за конкретния период и с натрупване.

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 се отчитат съгласно преходните разпоредби на IAS 8.46.

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 поражат 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 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 сяка 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.

ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-22

Бизнес комбинации — последващи корекции на първоначално отчетените справедливи стойности и репутация

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 22 (преработен през 1998 г.), „Бизнес комбинации“.

SIC-22

Въпрос

1. При първоначално отчитане на бизнес комбинация придобиващият може да не разполага с всички доказателства, за да може да идентифицира и оцени достоверно справедливите стойности на придобитите активи и пасиви или пък разграничимите активи и пасиви все още да не удовлетворяват критериите за признаване. Това може да се дължи на придобития бизнес, необходимостта да се изготви и отчете финансова информация на времева база или на други причини.
2. IAS 22.71 (преработен през 1998 г.) указва, че при отчитане на бизнес придобиване разграничимите активи и пасиви, които са придобити, но не отговарят на критериите..... за индивидуално признаване, когато придобиването се отчита първоначално, трябва да бъдат признати впоследствие, както и когато вече отговарят на тези критерии. Преносните стойности на придобитите разграничими активи и пасиви трябва да бъдат коригирани, когато след придобиването се появят допълнителни доказателства, които да помогнат при оценяване на сумите, определени за тези разграничими активи и пасиви при първоначалното отчитане на придобиването. Размерът на положителната или отрицателна репутация също трябва да се коригира, когато е необходимо, доколкото:
 - a) корекцията не увеличава преносната стойност на положителната репутация над нейната възстановима стойност, както е определено в IAS 36, „Обезценка на активи“, и
 - b) корекцията е извършена към края на първия годишен отчетен период, започващ след придобиването (с изключение на признаването на разграничим пасив съгласно параграф 31, за когото се прилага времевата рамка от параграф 31, буква в);в противен случай корекциите на разграничимите активи и пасиви трябва да се признават като приход или разход.
3. Въпросите са, когато се правят корекции в ограничените обстоятелства, описани в IAS 22.71:
 - a) дали корекцията на първоначалните справедливи стойности на придобитите разграничими активи и пасиви трябва да включва ефектите от амортизацията и другите промени, които шяха да произтекат, ако коригираните справедливи стойности бяха прилагани от датата на придобиване;
 - b) дали съответната корекция на положителна или отрицателна репутация трябва да включва ефекта от амортизацията на коригираната стойност, определена за положителна или отрицателна репутация от дата на придобиването, и
 - в) как корекциите на придобитите разграничими активи и пасиви и на положителна или отрицателна репутация трябва да бъдат представени.
4. Настоящото разяснение не се прилага за следните позиции, тъй като те са специално разгледани на друго място в международните счетоводни стандарти:
 - a) активи и пасиви по отсрочени данъци съгласно IAS 12 (преработен през 1996 г.), параграфи 6б до 68, и
 - b) възстановяване на провизии, първоначално направени за прекратяване или намаляване на дейностите на придобивания, IAS 22 (преработен през 1998 г.), параграфи 75 и 76.

Консенсус

5. Корекция на преносната стойност на придобити разграничими активи и пасиви, направена при ограничените обстоятелства, описани в IAS 22.71, трябва да бъде изчислена така сякаш коригираните справедливи стойности са били прилагани от датата на придобиването. В резултат на това корекцията трябва да включва както ефекта от промяната на първоначално определените справедливи стойности, така и ефекта от амортизацията и други промени, които биха произтекли, ако коригираните справедливи стойности са били прилагани от датата на придобиването.
6. Ако корекцията на разграничимите активи и пасиви е направена към края на първия годишен отчетен период, започващ след придобиването, преносната стойност на положителната или отрицателна репутация трябва също трябва да бъде коригирана, когато е необходимо, до сумата, която би била определена, ако коригираните справедливи стойности бяха налице към датата на придобиването. В резултат амортизацията на положителната репутация или признаването на отрицателна репутация също се коригира от датата на придобиването. Но корекцията на преносната стойност на репутацията трябва да се прави само доколкото тя не увеличава преносната стойност на репутацията над нейната възстановима стойност.

7. Корекциите на амортизацията, отчисленията за обезценка и други суми, определени съгласно алинеи 5 и 6 от настоящите разяснения, трябва да бъдат включени в нетната печалба или загуба в съответната класификация на приходите или разходите от отчета за приходи и разходи. Само позиции след датата на придобиване, за които се изисква или разрешава да бъдат кредитирани или дебитирани пряко в собствения капитал съгласно други стандарти, ще бъдат признати в собствения капитал; настоящото разяснение не променя третирането съгласно тези други стандарти.

Оповестяване

8. Корекциите на преносните стойности на разграничимите активи или пасиви, или положителна или отрицателна репутация трябва да бъдат оповестени и обяснени във финансовите отчети за периода, в който е направена корекцията. Сумата на корекцията, която се отнася до преходни и сравнителни периоди, трябва също да бъде оповестена.

Дата на съгласие: октомври 1999 г.

Дата на влизане в сила: настоящото разяснение влиза в сила за корекциите, направени през годишните периоди, завършващи на или след 15 юли 2000 г.

ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-23

Имоти, машини, съоръжения и оборудване — основен преглед и основен ремонт

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 несъществуващи позиции.

Относно: IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“ (преработен 1998 г.).

Въпрос

1. IAS 16.23 (преработен 1998 г.) изисква капитализиране на последващите разходи по отделен имот, машина, съоръжение или оборудване, който подобрява състоянието на актива над първоначално оценения стандарт за производителност. Всички други последващи разходи, например ремонти или разходи по поддръжка, които възстановяват или запазват бъдещите икономически ползи, които предприятието може да очаква от първоначално оценено ниво на представяне на актива, трябва да бъдат признати като разход в периода, в който са възникнали.
2. IAS 16.27 указва, че главните компоненти на някои позиции от имотите, машините, съоръженията и оборудването може да изискват смяна на регулярни интервали от време. Компонентите се отчитат като отделни активи, тъй като те имат полезен живот, който се различава от този на отделните имоти, машини, съоръжения и оборудване, с които те са свързани.
3. Предприятието купува имоти, машини, съоръжения и оборудване и понася всички разходи, необходими за подготовката за планираната им употреба. В бъдеще на предприятието ще му се наложи да извършва основен преглед или основен ремонт на актива на регулярни интервали от време по време на неговия полезен живот, за да позволи продължителната употреба на актива от предприятието. Пример за това е покупката на самолет, който изисква основен ремонт веднъж на всеки три години.
4. Въпросът е, когато предприятието прави разходи за основните прегледи или основните ремонти на отделния имот, машина, съоръжение или оборудване, възникващи на равни интервали от време през полезния живот на актива, и извършвани, за да се позволи непрекъснатата употреба на актива от предприятието, трябва ли тези разходи да бъдат капитализирани като компонент на актива или да бъдат отчитани като разход.

SIC-24

Консенсус

5. Разходите за основните прегледи или основните ремонти отделен обект от имотите, машините, съоръженията и оборудването, възникващи на равни интервали през полезния живот на актива и извършвани, за да позволят непрекъснато използване на актива, трябва да бъдат признавани като разход в периода, в който са понесени, освен ако:
- a) в съответствие с IAS 16.12 предприятието е установило като отделен компонент на актива една сума, представляваща основен преглед или основен ремонт, и вече е амортизирано този компонент, за да отрази консумирането на ползите, които са заменени или възстановени от последващия основен преглед или основен ремонт (независимо дали активът се отчита по историческата цена или се преоценява);
 - б) е вероятно бъдещите икономически ползи, свързани с актива, да се вляят в предприятието, и
 - в) разходите за основните прегледи и основните ремонти на предприятието могат да бъдат надеждно оценени.

Ако тези критерии са изпълнени, разходите трябва да се капитализират и отчитат като компонент на актива.

Дата на съгласие: октомври 1999 г.

Дата на влизане в сила: настоящото разяснение влиза в сила на 15 юли 2000 г. Прилагането на подхода за компонентите, описан в настоящото разяснение, е промяна на метода на амортизация и се третира като промяна на счетоводната оценка, в съответствие с IAS 16.52. В резултат на това амортизационните отчисления за текущия и бъдещите периоди се коригират.

ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-24**Доходи на акция — финансови инструменти и други договори, които могат да бъдат уреждани в акции**

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 33, „Доходи на акция“.

Въпрос

1. Има различни форми на финансови инструменти или други договори, които могат да бъдат уреждани от отчитащото се предприятие или чрез плащане на финансови активи, или чрез плащане под формата на обикновени акции на отчитащото се предприятие към притежателя. В някои случаи начинът на уреждане е избран от издателя на финансовия инструмент, а в други случаи начинът на уреждане е избран от притежателя на финансовия инструмент. Пример за такъв вид инструмент е договорно задължение на отчитащото се предприятие, което може да бъде уредено чрез плащане в брой или издаване на обикновени акции от отчитащото се предприятие.
2. Въпросът е дали финансовите инструменти или други договори, които могат да бъдат уредени чрез плащане или издаване на обикновени акции на отчитащото се предприятие, при опция за издателя или притежателя, са потенциални обикновени акции съгласно IAS 33.
3. Настоящото разяснение разглежда договорите, които уточняват в своите условия такива методи за алтернативно уреждане.

Консенсус

SIC-25

4. Всички финансови инструменти или други договори, които могат да доведат до издаването на обикновени акции на отчетното се предприятие към притежателя на финансовия инструмент или друг договор, при опция за издателя или притежателя, са потенциални обикновени акции на предприятието.

Дата на съгласие: февруари 2000 г.

Дата на влизане в сила: Настоящото разяснение влиза в сила на 1 декември 2000 г. Сравнителната информация, представена и оповестена във финансовите отчети съгласно IAS 33.47—52, трябва да бъде преизчислена за ефекта от прилагането на настоящото разяснение.

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 промяната в данъчния статус върху данъчните последици, 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 последици 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 намаляване на сумите, пряко признати в собствения капитал. Текущите и отсрочени данъчни последици от промяната в данъчния статус трябва да бъдат включени в нетната печалба или загуба за периода, освен ако тези последици 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 последици, които се отнасят до промени в признатата сума на собствения капитал, в същия или различен период (невключени в нетната печалба или загуба), трябва да бъдат дебитирани или кредитирани пряко в собствения капитал.

SIC-27

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:
 - a) как да се определи дали поредищите сделки са свързани и трябва да се отчитат като една сделка;
 - b) 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
 - 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, „пут“ 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.
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:
- а) 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 изтошава, продава или залага като обезпечение) актива;

SIC-28

- 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
 - b) 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-28**Бизнес комбинации — „дата на прехвърляне“ и справедлива стойност на капиталови инструменти**

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 22, „Бизнес комбинации“ (преработен 1998 г.).

Въпроси

1. Едно предприятие може да емитира свои собствени капиталови инструменти като стойност на възмездяване на покупка в бизнес комбинация, отчетена като придобиване съгласно IAS 22. IAS 22.21 изисква придобиването да бъде отчетено по неговата стойност и капиталовите инструменти, емитирани от придобиващия, да бъдат оценявани по тяхната справедлива стойност на датата на прехвърлянето.
2. Ако капиталовите инструменти, емитирани като стойност на възмездяване на покупка, се котира на пазара и тяхната пазарна цена на датата на прехвърлянето не е надежден показател за тяхната справедлива стойност, IAS 22.24 указва, че движенията на цените за разумен период от време преди и след обявяването на условията на придобиването трябва да бъдат взети предвид.
3. Въпросите са:
 - а) каква е „датата на прехвърлянето“, когато се определя справедливата стойност на капиталовите инструменти, емитирани като стойност на възмездяване на покупка в придобиване;
 - б) кога е уместно да се вземат предвид други методи за доказване и оценка, освен публикуваната цена на датата на прехвърлянето на котиран капиталов инструмент; и
 - в) каква информация трябва да бъде оповестена, когато публикуваната цена на котиран капиталов инструмент не е била използвана като справедлива стойност на инструментите, и каква информация трябва да бъде оповестена, когато капиталовият инструмент няма публикувана цена.
4. IAS 22.65 изисква сумата на корекцията на стойността на възмездяване на покупка, зависи от едно или повече бъдещи събития, да бъде включена в стойността на придобиването към датата на придобиване, ако корекцията е вероятна и сумата може да бъде оценена надеждно. IAS 22.68 изисква стойността на придобиване да бъде коригирана, когато условно задължение, засягащо стойността на възмездяване на покупката, е уредено след датата на придобиване. Следователно настоящото разяснение не се прилага към капиталови инструменти, емитирани като корекции на стойност на възмездяване на покупка, зависещи от едно или повече бъдещи събития, освен ако корекциите са вероятни и сумите могат да бъдат оценени надеждно на датата на придобиване.

Консенсус

5. Когато бъде постигнато придобиване в една операция по прехвърляне (т.е. не поетапно), „датата на прехвърлянето“ е датата на придобиването; т.е. датата, когато придобиващият получи контрол над нетните активи и дейности на придобивания. Когато придобиването се постига поетапно (т.е. последователни покупки на акции), справедливата стойност на капиталовите инструменти, емитирани като стойност на възмездяване на покупка, на всеки етап на трябва да бъде определяна към датата, на която всяка отделна инвестиция се признава във финансовите отчети на придобиващия.
6. Публикуваната цена към датата на прехвърлянето на котиран капиталов инструмент осигурява най-доброто доказателство за справедливата стойност на инструмента и трябва да бъде използвана, с изключение на някои изключителни обстоятелства. Други методи за доказване и оценка трябва също да се имат предвид само в редки случаи, когато може да бъде показано, че публикуваната цена към тази дата е ненадежден показател и че другите методи на доказване и оценка осигуряват по-надеждна оценка на справедливата стойност на капиталовия инструмент. Публикуваната цена към датата на прехвърлянето е ненадежден показател само когато е била засегната от прекомерни колебания в цените или ограниченост на пазара.

Оповестяване

7. Когато публикуваната цена на капиталов инструмент, емитиран като стойност на възмездяване на покупка, съществува на датата на прехвърлянето, но не е била използвана като справедлива стойност на инструменти, предприятието трябва да оповести:
 - а) този факт;
 - б) причините, поради които публикуваната цена не е справедливата стойност на капиталовите инструменти;

SIC-29

- в) метода и важните предположения, приложени при определяне на справедливата стойност, и
 - г) съвкупната сума от разликата между публикуваната цена и сумата, определена да бъде справедлива стойност на капиталовите инструменти.
8. Когато един капиталов инструмент, емитиран като стойност на възмезпяване на покупка, няма публикувана цена към датата на прехвърлянето, предприятието трябва да оповести този факт и метода и важните предположения, приложени при определяне на справедливата цена.

Дата на съгласие: февруари 2001 г.

Дата на влизане в сила: настоящото разяснение влиза в сила за придобивания, които са били признати счетоводно първоначално на или след 31 декември 2001 г.

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 (доставчик 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.

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:
 - a) описание на договора;
 - b) 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);
 - v) 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 концесионния 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.

ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-30

Отчетна валута — преизчисляване от валута на оценяване във валута на представяне

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 21, „Ефекти от промените във валутните курсове“ (преработен 1993 г.), IAS 29, „Финансово отчетяване във хиперинфлационните икономики“ (преформатиран 1994 г.).

SIC-30

Въпрос

1. SIC-19, „Отчетна валута — оценяване и представяне на счетоводни отчети съгласно IAS 21 и IAS 29“, се отнася за въпроса как едно предприятие преизчислява своите финансови отчети от валутата, използвана за оценяване на позициите в своите финансови отчети (валута на оценяване) в друга валута за целите на представянето (валута на представяне). SIC-19 не определя метода на преизчисляване, който следва да бъде прилаган, но изисква методът, използван за преизчисляване да не води до отчитане по начин, който е несъвместим с оценяването на позициите във финансовите отчети.
2. SIC-19.15 доразвива изискването в примера за руско предприятие, използвашо руската рубла като подходяща валута на оценяване и преизчисляващо своите финансови отчети в друга валута (например евро) за целите на представянето. То посочва, че методът, прилаган за преизчисляване от руска рубла в евро, не трябва например да има ефект на заместване на руската рубла с евро като валута на оценяване.
3. IAS 21.5 посочва, че стандартът не се занимава с преизчисляването на финансовите отчети на предприятието от неговата отчетна валута в друга валута за удобство на потребителите, свикнали с тази валута или по други подобни причини.
4. Въпросите са:
 - a) как позициите във финансовите отчети трябва да бъдат преизчислени от валутата на оценяване във валутата на представяне, когато финансовите отчети са представени във валута, различна от валутата на оценяване съгласно SIC-19, и
 - b) каква информация трябва да бъде оповестявана:
 - i) когато финансовите отчети са представени във валута, различна от валутата на оценяване, определена съгласно SIC-19, или
 - ii) когато допълнителна информация, която не се изисква от международните счетоводни стандарти, е представена във финансовите отчети и във валута, различна от валутата, използвана при представяне на финансовите отчети, като удобство за определени потребители.
5. Настоящото разяснение следва да бъде тълкувано и прилагано заедно с изискванията на SIC-19. Терминът „финансови отчети“ обхваща консолидирани финансови отчети съгласно IAS 27.4.

Консенсус

6. Когато финансовите отчети се представят във валута, различна от валутата на оценяване, определена съгласно SIC-19, и валутата на оценяване не е валутата на хиперинфлационна икономика, изискванията на SIC-19 се прилагат, както следва:
 - a) активите и пасивите за всички представени счетоводни баланси (т.е., включително сравнителните данни) трябва да бъдат преизчислени по заключителния курс към датата на всеки представен счетоводен баланс;
 - b) приходните и разходните позиции за всички представени периоди (включително сравнителните данни) трябва да бъдат преизчислени по обменните курсове към датите на транзакциите или курс, който се приближава до фактическите обменни курсове;
 - v) капиталовите позиции, различни от приходите или загубите, за периода, който е включен в баланса на натрупаните приходи или загуби, трябва да бъдат преизчислени по заключителния курс към датата на всеки представен счетоводен баланс, и
 - г) всички курсови разлики, произтичащи от преизчисляването съгласно параграф 6, букви а)–в) от настоящото разяснение, трябва да бъдат признати директно в капитала.
7. Когато финансовите отчети се представят във валута, различна от валутата на оценяване, определена съгласно SIC-19, и валутата на оценяване е валутата на хиперинфлационната икономика, изискванията на SIC-19 трябва да се прилагат, както следва:
 - a) активните, пасивните и капиталовите позиции за всички представени счетоводни баланси (т.е. включително сравнителните данни) трябва да бъдат преизчислени по заключителния курс към датата на последния представен счетоводен баланс, и
 - b) приходните и разходните позиции за всички представени периоди (т.е., включително сравнителните данни) трябва да бъдат преизчислени по заключителния курс в края на последния представен период.

Оповестяване

SIC-31

8. Когато финансовите отчети са представени във валута, различна от валутата на оценяване, определена съгласно SIC19, предприятието трябва да посочи факта, че валутата на оценяване отразява икономическото съдържание на основните събития и условия на предприятието, освен оповестяването на информацията, изисквана от SIC-19.10.
9. Когато финансовите отчети са представени във валута, различна от валутата на оценяване, определена съгласно SIC-19, и валутата на оценяване е валутата на хиперинфлационна икономика, предприятието трябва да оповести заключителните валутни курсове между валутата на оценяване и валутата на представяне, съществуващи към датата на всеки представен счетоводен баланс, освен оповестяванията, изисквани от IAS 29.39.
10. Когато допълнителна информация, която не се изисква от международните счетоводни стандарти, е показана във финансовите отчети и във валута, различна от валутата, използвана при представяне на финансовите отчети, като удобство за някои потребители, предприятието трябва:
 - а) ясно да идентифицира информацията като допълнителна информация, за да я разграничи от информацията, необходима съгласно международните счетоводни стандарти и преизчислена съгласно параграфи 6 или 7 от настоящото разяснение (което е приложимо);
 - б) да оповести валутата на оценяване, използвана за изготвяне на финансовите отчети и метода на преизчисляване, използван за определяне на показаната допълнителна информация;
 - в) да оповести факта, че валутата на оценяване отразява икономическото съдържание на основните събития и условия на предприятието и че допълнителната информация е показана в друга валута единствено за удобство, и
 - г) да оповести валутата, в която е показана допълнителната информация.

Отчетът, изискван съгласно параграф 8 и параграф 10, буква в), е необходим в консолидираните финансови отчети при всички обстоятелства, освен когато валутите на оценяване на предприятията в групата и представителната валута, и когато се представя допълнителна информация, валутата в която тя е показана, са същите. За целите на изискванията за оповестяване в параграф 9 и параграф 10, буква б), в консолидираните финансови отчети позоваванията на валутата на оценяване се отнасят до валутата на оценяване на предприятието майка.

Дата на съгласие: май 2001 г.

Дата на влизане в сила: настоящото разяснение влиза в сила за годишни финансови периоди, започващи на или след 1 януари 2002 г. Промените в счетоводните политики трябва да бъдат отчитани съгласно преходните разпоредби от IAS 8.46.

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.

SIC-32

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.
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;
 - 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 отчетат 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 отчетат 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.

SIC-33

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 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 да 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 описан 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.

ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-33

Консолидация и метод на собствения капитал — потенциални права на глас и разпределение на дяловете на собствениците

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 27, „Консолидирани счетоводни отчети и отчетване на инвестициите в дъщерни предприятия“ (преработен 1994 г.), IAS 28, „Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия“ (преработен 2000 г.), IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“ (преработен 2000 г.).

Въпрос

1. Едно предприятие може да притежава права за придобиване на акции, „кол“ опции за акции, дългови или капиталови инструменти, които могат да бъдат конвертирани в обикновени акции, или други подобни инструменти, които имат потенциала, ако бъдат упражнени или конвертирани, да дадат на предприятието право на глас или да редуцират правото на глас на другата страна по отношение на финансовата и оперативна политика на друго предприятие (потенциални права на глас).
2. Въпросите са:
 - а) при преценката, дали предприятието контролира или оказва значително влияние върху друго предприятие съответно съгласно IAS 27 и IAS 28:
 - i) дали наличието и ефектът от потенциалните права на глас трябва да бъдат взети предвид, освен факторите, описани в IAS 27.12 и IAS 28.4 и 5, и
 - ii) ако това е така, дали трябва да бъдат преценени някакви други факти и обстоятелства, свързани с потенциалните права на глас;
 - б) дали дялът, разпределен към предприятието майка и малцинствените участия при изготвянето на консолидираните счетоводни отчети съгласно IAS 27, и дялът, разпределен към инвеститор, който се счита за негова инвестиция в асоциирано предприятие, като се използва метода на собствения капитал съгласно IAS 28, трябва да бъдат определяни на базата на сегашните участия в собствеността или участията, които биха били държани, ако потенциалните права на глас бяха упражнени или конвертирани, и
 - в) подходящото счетоводно третиране на потенциалните права на глас до тяхното упражняване или изтичане.

Консенсус

3. Съществуването и ефекта от потенциалните права на глас, които могат да бъдат упражнени или конвертирани веднага (т.е. текущо), трябва да се имат предвид, освен факторите, описани в IAS 27.12 и IAS 28.4 и 5, когато се преценява дали едно предприятие контролира (съгласно IAS 27.6) или оказва значително влияние (съгласно IAS 28.3) на друго предприятие. Всички потенциални права на глас трябва да се имат предвид, включително потенциалните права на глас, държани от други предприятия. Потенциалните права на глас не могат да бъдат упражнявани или конвертирани веднага, когато например те не могат да бъдат упражнявани или конвертирани до бъдеща дата или възникването на бъдещо събитие.
4. Всички факти и обстоятелства, които засягат потенциалните права на глас, взети предвид съгласно параграф 3 от настоящото разяснение, трябва да бъдат проучени, с изключение на намерението за управление и финансовата възможност за упражняване или конвертиране. Други факти, които трябва да се вземат предвид, включват условията за упражняване на потенциални права на глас и възможни свързани трансакции. (Приложение А предлага илюстрации на приложението на настоящото разяснение).
5. Дялът, разпределен към предприятието майка, и малцинствените участия при изготвянето на счетоводните отчети съгласно IAS 27, и дялът, разпределен към инвеститора, който се счита за негова инвестиция, като се използва метода на собствения капитал съгласно IAS 28, трябва да бъдат определяни на базата на сегашните участия в собствеността. Предприятието може на практика да има настоящо участие, когато например продава и едновременно приема да изкупи обратно, без да губи контрол, достъп до икономически ползи, свързани с участието в собствеността. При тези обстоятелства разпределеният дял трябва да бъде определен, като се вземе предвид евентуалното упражняване на потенциални права на глас и други деривативи, които на практика дават веднага достъп до икономическите ползи, свързани с участието в собствеността. (Приложение А илюстрира приложението на настоящото разяснение).

SIC-33

6. Когато се прилага консолидацията и методът на собствения капитал за отчитане, инструментите, съдържащи потенциални права на глас, трябва да бъдат отчитани съответно като част от инвестицията в дъщерно предприятие и инвестицията в асоциирано предприятие само когато делът от участието в собствеността е разпределен, имайки предвид евентуално упражняване на тези потенциални права на глас в съответствие с параграф 5 от настоящото разяснение. Във всички останали случаи инструментите, съдържащи потенциални права на глас, трябва да бъдат отчитани съгласно IAS 39.

Дата на съгласие: август 2001 г.

Дата на влизане в сила: настоящото разяснение влиза в сила за едногодишни финансови периоди, започващи на или след 1 януари 2002 г. Промени в счетоводните политики трябва да бъдат отчитани съгласно преходните разпоредби на IAS 8.46.
