

II

(Незаконодателни актове)

РЕГЛАМЕНТИ

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2023/1803 НА КОМИСИЯТА

от 13 август 2023 година

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

(текст от значение за ЕИП)

ЕВРОПЕЙСКАТА КОМИСИЯ,

като взе предвид Договора за функционирането на Европейския съюз,

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 1 от него,

като има предвид, че:

- (1) По силата на член 4 от Регламент (ЕО) № 1606/2002 за всяка финансова година, която започва на 1 януари 2005 г. или след тази дата, от публично търгуваните дружества, спрямо които се прилага правото на някоя от държавите членки, се изисква да изготвят своите консолидирани отчети в съответствие с международните счетоводни стандарти съгласно определението по член 2 от същия регламент, които се приемат с регламент на Комисията.
- (2) По силата на Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията ⁽²⁾ са приети определени международни счетоводни стандарти и свързаните с тях разяснения, издадени или приети от Съвета по Международните счетоводни стандарти (СМСС) до 15 октомври 2008 г. Посоченият регламент бе изменен, така че в него да се включват стандартите и съответните разяснения, издадени или приети от СМСС и приети от Комисията до 8 септември 2022 г. в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002.
- (3) На 18 май 2017 г. СМСС публикува Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 17 *Застрахователни договори* (наричан по-нататък „МСФО 17“), а на 25 юни 2020 г. – изменения на МСФО 17.
- (4) МСФО 17 осигурява цялостен подход за счетоводно отчитане на застрахователните договори. Целта на МСФО 17 е да се гарантира, че във финансовите си отчети дружествата предоставят необходимата информация, която достоверно представя застрахователните договори. Тази информация служи на ползвателите на финансовите отчети като стабилна основа за оценяването на ефекта, който застрахователните договори оказват върху финансовото състояние, финансовите резултати и паричните потоци на дружеството.

⁽¹⁾ ОВ L 243, 11.9.2002 г., стр. 1.

⁽²⁾ Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 3 ноември 2008 г. за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета (ОВ L 320, 29.11.2008 г., стр. 1).

- (5) МСФО 17 се прилага за застрахователните договори, презастрахователните договори, както и инвестиционните договори с допълнителен негарантиран доход. В Съюза се използват различни видове животозастрахователни договори и животозастрахователни договори със спестовна част, задълженията по които според най-добрата приблизителна оценка възлизат общо на 5,9 трилиона евро (без да се включват договорите, обвързани с дялове в инвестиционен фонд). В редица държави членки някои от тези договори имат характеристики на пряко участие и предлагат допълнителен негарантиран доход, което дава възможност за поделение на рисковете и паричните потоци между различни поколения притежатели на полици.
- (6) В редица държави членки животозастрахователните договори също така се управляват в рамките на няколко поколения, за да се намали изложеността на лихвен риск и риск от дълголетие, като в основата на застрахователното задължение стои обособен набор от активи. Тези договори обаче нямат характеристики на пряко участие съгласно определението в МСФО 17. При условие че отговарят на изискванията на Директива 2009/138/ЕО на Европейския парламент и на Съвета ⁽³⁾ и след одобрение от страна на органите за застрахователен надзор, по някои от тези договори може да се прилага изравнителната корекция при изчисляване на приложимия за тях коефициент по „Платежоспособност II“.
- (7) В становището на Европейската консултативна група за финансова отчетност (ЕКГФО) относно одобрението на МСФО 17 бе достигнато до заключение, че този стандарт отговаря на критериите за приемане, изложени в член 3, параграф 2 от Регламент (ЕО) № 1606/2002. ЕКГФО обаче не постигна единомислие по въпроса дали групировката по едногодишни периоди на споделените между поколенията договори със съчетани парични потоци отговаря на техническите критерии за одобрение и дали допринася за европейското обществено благо. Това е в съответствие с мненията, изразени от заинтересованите страни по становището на ЕКГФО относно одобрението, и с мненията на експертите от държавите членки в Счетоводния регулаторен комитет.
- (8) Дружествата от Съюза следва да може да прилагат МСФО 17, издаден от СМСС, за да се улесни допускането на ценните им книжа до търговия в трети държави или удовлетворяването на очакванията на международните инвеститори.
- (9) Изискването за групировка по едногодишни периоди за осигуряване на единица за отчитане на застрахователните и инвестиционните договори обаче невинаги отразява стопанския модел, нито правните и договорните характеристики на споделените между поколения договори със съчетани парични потоци, посочени в съображения 5 и 6. Тези договори представляват повече от 70 % от общите животозастрахователни задължения в Съюза. Прилагането на изискването за групировка по едногодишни периоди за такива договори невинаги ще има благоприятно отражение върху съотношението между разходите и ползите.
- (10) Като се има предвид значението на МСФО за световния капиталов пазар, отклонения от МСФО следва да се допускат само при извънредни обстоятелства и с ограничаване на обхвата.
- (11) Поради това, независимо от определението за група от застрахователни договори, предвидено в допълнение А към МСФО 17 в приложението към настоящия регламент, дружествата от Съюза следва да имат възможността да не прилагат изискването за групировка по едногодишни периоди съгласно МСФО 17 по отношение на споделените между поколения договори със съчетани парични потоци.
- (12) Инвеститорите следва да може да разбират дали дадено дружество е приложило освобождаването от изискването за групировка по едногодишни периоди за групи от договори. Поради това в пояснителните приложения към финансовите си отчети дружествата следва съгласно Международен счетоводен стандарт 1 *Представяне на финансови отчети* да оповестяват дали са използвали освобождаването като значима счетоводна политика и да предоставят друга пояснителна информация, например за кои портфейли са приложили освобождаването. Тук не следва да се включва количествена оценка на въздействието от използването на доброволното освобождаване от изискването за групировка по едногодишни периоди.
- (13) До 31 декември 2027 г. Комисията следва да направи преглед на освобождаването от изискването за групировка по едногодишни периоди за споделените между поколения договори със съчетани парични потоци, като вземе предвид извършения от СМСС преглед на прилагането на МСФО 17.
- (14) Авторското право, правата върху базата данни и всякакви други права върху интелектуална собственост в МСФО и свързаните с тях разяснения, издадени от Комитета за разяснения на Международните стандарти за финансово отчитане, са собственост на Фондацията за МСФО. Затова в приложението към настоящия регламент следва да се включи бележка за авторските права.

⁽³⁾ Директива 2009/138/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 25 ноември 2009 г. относно започването и упражняването на застрахователна и презастрахователна дейност (Платежоспособност II) (ОВ L 335, 17.12.2009 г., стр. 1).

- (15) Регламент (ЕО) № 1126/2008 е бил изменен многократно. С цел законодателството на Съюза за международните счетоводни стандарти да се опрости и с оглед на яснотата и прозрачността е целесъобразно посоченият регламент да бъде заменен. Поради това Регламент (ЕО) № 1126/2008 следва да бъде отменен.
- (16) Мерките, предвидени в настоящия регламент, са в съответствие със становището на Счетоводния регулаторен комитет,

ПРИЕ НАСТОЯЩИЯ РЕГЛАМЕНТ:

Член 1

Приемат се международните счетоводни стандарти, съдържащи се в приложението.

Член 2

Всяко дружество може да избере да не прилага изискването по параграф 22 от Международен стандарт за финансово отчитане 17 *Застрахователни договори* (наричан по-нататък „МСФО 17“), съдържащ се в приложението към настоящия регламент, по отношение на:

- а) групите от застрахователни договори с характеристики на пряко участие и групите инвестиционни договори с допълнителен негарантиран доход съгласно определенията в допълнение А към МСФО 17, съдържащ се в приложението към настоящия регламент, чиито парични потоци засягат или са засегнати от паричните потоци към притежателите на полици по други договори, както е предвидено в параграфи Б67 и Б68 от допълнение Б към МСФО 17, съдържащ се в приложението към настоящия регламент;
- б) групите от застрахователни договори, които се управляват в рамките на няколко поколения договори и които отговарят на условията по член 776 от Директива 2009/138/ЕО и са одобрени от надзорните органи за прилагането на изравнителната корекция.

Когато в съответствие с буква а) или б) дадено дружество не прилага изискването, установено в параграф 22 от МСФО 17, съдържащ се в приложението към настоящия регламент, то оповестява това в пояснителните приложения като значима счетоводна политика съгласно Международен счетоводен стандарт 1 *Представяне на финансови отчети* и предоставя друга пояснителна информация, например за кои портфейли дружеството е приложило това освобождаване от изискването.

Член 3

До 31 декември 2027 г. Комисията извършва преглед на предвидената в член 2 възможност за избор и по целесъобразност предлага изменение или прекратяване на тази възможност.

Член 4

Регламент (ЕО) № 1126/2008 се отменя.

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

Член 5

Настоящият регламент влиза в сила на двадесетия ден след деня на 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 13 август 2023 година.

За Комисията
Председател
Ursula VON DER LEYEN

ПРИЛОЖЕНИЕ

МЕЖДУНАРОДНИ СЧЕТОВОДНИ СТАНДАРТИ

MCC 1	Представяне на финансови отчети
MCC 2	Материални запаси
MCC 7	Отчет за паричните потоци
MCC 8	Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки
MCC 10	Събития след края на отчетния период
MCC 12	Данъци върху дохода
MCC 16	Имоти, машини и съоръжения
MCC 19	Доходи на наетите лица
MCC 20	Счетоводно отчитане на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавната помощ
MCC 21	Ефекти от промените в обменните курсове
MCC 23	Разходи по заеми
MCC 24	Оповестяване на свързаните лица
MCC 26	Счетоводство и отчитане на плановете за пенсионно осигуряване
MCC 27	Самостоятелни финансови отчети
MCC 28	Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия
MCC 29	Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики
MCC 32	Финансови инструменти: представяне
MCC 33	Нетна печалба на акция
MCC 34	Междинно финансово отчитане
MCC 36	Обезценка на активи
MCC 37	Провизии, условни пасиви и условни активи
MCC 38	Нематериални активи
MCC 39	Финансови инструменти: признаване и оценяване

МСС 40	Инвестиционни имоти
МСС 41	Земеделие
МСФО 1	Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане
МСФО 2	Плащане на базата на акции
МСФО 3	Бизнес комбинации
МСФО 5	Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности
МСФО 5	Проучване и оценяване на минерални ресурси
МСФО 7	Финансови инструменти: оповестяване
МСФО 8	Оперативни сегменти
МСФО 9	Финансови инструменти
МСФО 1	Консолидирани финансови отчети
МСФО 11	Съвместни споразумения
МСФО 12	Оповестяване на участията в други предприятия
МСФО 13	Оценяване по справедлива стойност
МСФО 15	Приходи от договори с клиенти
МСФО 16	Лизинг
МСФО 17	Застрахователни договори
КРМСФО 1	Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения
КРМСФО 2	Дялове на членове в кооперации и сходни инструменти
КРМСФО 5	Права на участие във фондове за извеждане от експлоатация, възстановяване и рехабилитация на околната среда
КРМСФО 6	Задължения, възникващи от участие в специфичен пазар — отпадъци от електрическо и електронно оборудване
КРМСФО 7	Прилагане на подхода за преизчисляване на финансовите отчети съгласно МСС 29 Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики
КРМСФО 10	Междинно финансово отчитане и обезценка

КРМСФО 12	Споразумения за концесия за услуги
КРМСФО 14	МСС 19 – Ограничението на актив по план с дефинирани доходи, минимални изисквания за финансиране и тяхното взаимодействие
КРМСФО 16	Хеджиране на нетна инвестиция в предприятие в чужбина
КРМСФО 17	Разпределения на непарични активи към собствениците
КРМСФО 19	Погасяване на финансови пасиви с инструменти на собствения капитал
КРМСФО 20	Разходи за откривни работи в производствената фаза на открита мина
КРМСФО 21	Налози
КРМСФО 22	Сделки в чуждестранна валута и авансово възнаграждение
КРМСФО 23	Несигурност при данъчното третиране на дохода
ПКР 7	Въвеждане на еврото
ПКР 10	Държавна помощ — без специална връзка с оперативната дейност
ПКР 25	Данъци върху дохода — промени в данъчния статут на предприятието или неговите акционери
ПКР 29	Споразумения за концесия за услуги: оповестяване
ПКР 32	Нематериални активи — разходи за интернет сайтове

Reproduction allowed within the European Economic Area. All existing rights reserved outside the EEA, with the exception of the right to reproduce for the purposes of personal use or other fair dealing. Further information can be obtained from the IASB at www.iasb.org

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 1

Представяне на финансови отчети

ЦЕЛ

- 1 Целта на настоящия стандарт е да се определи основата за представяне на финансовите отчети с общо предназначение, за да се осигури сравнимост на финансовите отчети на предприятието както с неговите финансови отчети от предходни отчетни периоди, така и с тези на други предприятия. С настоящия стандарт се определят общите изисквания за представянето на финансовите отчети, предоставят се указания и насоки за тяхната структура и се установяват минималните изисквания за съдържанието на тези финансови отчети.

ОБХВАТ

- 2 **Предприятията прилагат настоящия стандарт при изготвянето и представянето на финансови отчети с общо предназначение в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).**
- 3 В другите МСФО се определят изискванията за признаване, оценка и оповестяване на конкретни сделки и други събития.
- 4 Настоящият стандарт не се прилага към структурата и съдържанието на съкратените междинни финансови отчети, изготвени в съответствие с МСС 34 *Междинно финансово отчитане*. Параграфи 15—35 обаче се прилагат за такива финансови отчети. Настоящият стандарт се отнася с еднаква сила за всички предприятия (стопански единици), включително тези, които представят консолидирани финансови отчети в съответствие с МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*, и тези, които представят самостоятелни финансови отчети в съответствие с МСС 27 *Самостоятелни финансови отчети*.
- 5 В настоящия стандарт се използва терминология, приложима за предприятията със стопанска цел, включително в общественения сектор. Предприятията с нестопанска цел в частния сектор или в общественения сектор, които желаят да прилагат настоящия стандарт, може да се нуждаят от изменение в описанията за определени статии от финансовите отчети, както и за самите отчети.
- 6 По аналогичен начин, предприятията, които нямат собствен капитал съгласно определението в МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* (напр. някои взаимни фондове) може да се нуждаят от приспособяване на представянето във финансовите отчети на участието на членовете или собствениците на дялове.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Счетоводни политики е термин, за който определение има в параграф 5 от МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* и който се използва в настоящия стандарт със същото значение.

Финансови отчети с общо предназначение (наричани „финансови отчети“) са тези, чиято цел е да удовлетворят потребностите на ползватели, които не са в позицията да изискват от предприятието да изготви отчети, приспособени към техните конкретни информационни потребности.

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

Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО) – стандартите и разясненията, издадени от Съвета по Международните счетоводни стандарти (СМСС). Те се състоят от:

- а) **Международните стандарти за финансово отчитане;**
- б) **Международните счетоводни стандарти;**

в) Разясненията на Комитета за разяснения на Международните стандарти за финансово отчитане (КРМСФО); и

г) Разясненията на Постоянния комитет за разяснения (ПКР) ⁽¹⁾.

Същественост:

Дадена информация е съществена, ако с основание би могло да се очаква пропускането ѝ, неточното ѝ представяне или прикриването ѝ да окаже влияние върху решенията, които основните ползватели на финансовите отчети с общо предназначение вземат въз основа на тези отчети, съдържащи финансова информация за конкретно отчитащо се предприятие.

Съществеността зависи от естеството или мащаба на информацията, или и от двете. Предприятието оценява дали информацията, самостоятелно или в комбинация с друга информация, е съществена в контекста на неговите финансови отчети, взети като цяло.

Прикриване на информация е налице, ако тя е съобщена по начин, който по отношение на основните ползватели на финансовите отчети би породил последици, сходни с тези от пропускането на информацията или неточното ѝ представяне. По-долу са дадени примери за обстоятелства, които могат да доведат до прикриване на съществена информация:

- а) информация относно съществен отчетен обект, сделка или друго събитие, която е оповестена във финансовите отчети, но е използван неопределен или неясен език;
- б) информация относно съществен отчетен обект, сделка или друго събитие, която е разпръсната из финансовите отчети;
- в) информация за различни отчетни обекти, сделки или други събития, която е обединена по неподходящ начин;
- г) информация за подобни отчетни обекти, сделки или други събития, която е разделена по неподходящ начин; и
- д) разбираемостта на финансовите отчети е намалена, тъй като съществената информация е прикрита от несъществена информация по такъв начин, че основният ползвател не е в състояние да определи коя информация е съществена.

За да се оцени доколко с основание може да се очаква информацията да окаже влияние върху решенията, взимани от основните ползватели на финансови отчети с общо предназначение, съдържащи информация за конкретно отчитащо се предприятие, е необходимо предприятието да вземе под внимание характеристиките на тези ползватели, като същевременно се отчетат и обстоятелствата, свързани със самото предприятие.

Много действащи и потенциални инвеститори, заемодатели и други кредитори не могат да изискват от отчиташите се предприятия директно да им предоставят информация и трябва да разчитат на финансовите отчети с общо предназначение, за да получат голяма част от необходимата им финансова информация. Следователно те са основните ползватели, към които са насочени финансовите отчети с общо предназначение. Финансовите отчети се изготвят за ползватели, които имат приемливо ниво на познания за стопанската и икономическата дейност и които ползват и анализират информацията старателно. Има случаи, в които дори добре осведоменният и старателен ползвател може да има нужда от разясненията на консултант, за да разбере информация, представляваща сложни икономически явления.

Пояснителните приложения съдържат информация в допълнение към представената в отчета за финансовото състояние, отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци. В пояснителните приложения се предоставя текстово описание или разбивка на отчетните обекти, представени в тези отчети, както и информация за отчетните обекти, които не отговарят на условията за признаване в тези отчети.

Другият всеобхватен доход съдържа приходите и разходите (включително корекции от прекласификация), които не се признават в печалбата или загубата, както е се изисква или е разрешено по силата на други МСФО.

⁽¹⁾ Определението за МСФО е изменено след промените на наименованията, въведени с преразгледания Устав на Фондацията за МСФО през 2010 г.

Компонентите на другия всеобхватен доход включват:

- а) промените в преоценъчния излишък (вж. МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* и МСС 38 *Нематериални активи*);
- б) последващите оценки на плановете с дефинирани доходи (вж. МСС 19 *Доходи на наетите лица*);
- в) печалбите и загубите, възникващи от преизчисляване на финансовите отчети на предприятие в чужбина (вж. МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове*);
- г) печалбите и загубите от инвестиции в инструменти на собствения капитал, определени по справедлива стойност през другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5 от МСФО 9 *Финансови инструменти*;
- га) печалбите и загубите по финансови активи, оценявани по справедлива стойност през другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А от МСФО 9;
- д) ефективната част от печалбите и загубите по хеджиращи инструменти при хеджиране на парични потоци и печалбите и загубите по хеджиращи инструменти, които хеджират инвестиции в инструменти на собствения капитал, оценявани по справедлива стойност през другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5 от МСФО 9 (вж. глава 6 от МСФО 9);
- е) за определени пасиви, определени по справедлива стойност през печалбата или загубата — размерът на промяната в справедливата стойност, която може да бъде отдадена на промени в кредитния риск по пасива (вж. параграф 5.7.7 от МСФО 9);
- ж) промените в размера на времевата стойност на опциите при отделяне на вътрешната стойност и времевата стойност на опционен договор и определяне като хеджиращ инструмент само на промяната във вътрешната стойност (вж. глава 6 от МСФО 9);
- з) промените в стойността на форуърдните елементи на форуърдните договори при отделяне на форуърд елемента и спот елемента на форуърден договор и определяне като хеджиращ инструмент само на промяната в стойността на спот елемента, както и промените в стойността на основния (базисния) спред на чуждестранна валута на финансов инструмент, когато той бива изключен при определянето на този финансов инструмент като хеджиращ инструмент (вж. глава 6 от МСФО 9).
- и) финансови приходи и разходи по застраховане от договори, издадени в обхвата на МСФО 17 *Застрахователни договори*, които са изключени от печалбата или загубата, когато е направена разбивка на общите финансови приходи или разходи по застраховане, за да бъде включена в печалбата или загубата сумата, определена чрез систематично разпределяне, като се прилага параграф 88, буква б) от МСФО 17, или чрез сума, с която се отстраняват счетоводните несъответствия с финансовите приходи или разходи, възникващи по базовите (основните) отчетни обекти, като се прилага параграф 89, буква б) от МСФО 17; и
- й) финансови приходи и разходи от притежавани презастрахователни договори, които са изключени от печалбата или загубата, когато е направена разбивка на общите финансови приходи или разходи по презастраховане, за да бъде включена в печалбата или загубата сумата, определена чрез систематично разпределяне, като се прилага параграф 88, буква б) от МСФО 17.

Собственици са притежателите на инструменти, класифицирани като собствен капитал.

Печалба или загуба е общият размер на приходите минус разходите, като се изключат компонентите на другия всеобхватен доход.

Корекции от прекласификация са сумите, прекласифицирани към печалбата или загубата през текущия период, които са били признати в другия всеобхватен доход през текущия период или предходни периоди.

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

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

- 8 Макар в настоящия стандарт да се използват термините „друг всеобхватен доход“, „печалба или загуба“ и „общ всеобхватен доход“, предприятието може да използва други термини за описване на общите суми, при положение че значението е ясно. Например може да използва термина „нетен доход“ за описване на печалбата или загубата.
- 8А В МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* са описани следните термини, които са използвани в настоящия стандарт със значенията, определени в МСС 32:
- а) финансов инструмент с право на връщане, класифициран като инструмент на собствения капитал (описан в параграфи 16А и 16Б на МСС 32);
 - б) инструмент, който налага на предприятието задължение да предостави на друга страна пропорционален дял от своите нетни активи само при ликвидация, и който се класифицира като инструмент на собствения капитал (описан в параграфи 16В и 16Г от МСС 32).

ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

Предназначение на финансовите отчети

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

- а) активите;
- б) пасивите;
- в) собствения капитал;
- г) приходите и разходите, включително печалбите и загубите;
- д) вноските от и разпределенията към собствениците в качеството им на такива; и
- е) паричните потоци.

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

Пълен комплект финансови отчети

- 10 Пълният комплект финансови отчети включва следните съставни части:

- а) отчет за финансовото състояние към края на периода;
- б) отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода;
- в) отчет за промените в собствения капитал за периода;
- г) отчет за паричните потоци за периода;
- д) пояснителни приложения, съдържащи съществена информация за счетоводната политика и друга пояснителна информация;
- да) сравнителна информация по отношение на предходния период, както е определено в параграфи 38 и 38А; и

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

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

- 10А **Предприятието може да представи един отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход или да представи печалбата или загубата и другия всеобхватен доход в два раздела. Разделите се представят заедно, като този за печалбата или загубата е първи, следван непосредствено от раздела за другия всеобхватен доход. Предприятието може да представи раздела за печалбата или загубата в отделен отчет за печалбата или загубата. В такъв случай отделният отчет за печалбата или загубата непосредствено предшества отчета за всеобхватния доход, който започва с печалбата или загубата.**
- 11 **Предприятието представя с еднакво значение всички финансови отчети в пълен комплект финансови отчети.**
- 12 [Заличен]
- 13 Много предприятия представят извън финансовите си отчети финансов преглед от страна на ръководството, в който се описват и обясняват основните характеристики на финансовите резултати и финансовото състояние на предприятията и основните източници на несигурност, пред които то се изправя. Този отчет може да включва и преглед на:
- а) основните фактори и влияния, определящи финансовите резултати, включително промените в средата, в която предприятието извършва дейност, възможностите на предприятието да отговори на тези промени и техния ефект, както и инвестиционната политика на предприятието за поддържане и подобряване на финансовите резултати, в т.ч. неговата политика по отношение на дивидентите;
 - б) източниците на финансиране на предприятието и неговото целево съотношение между пасивите и собствения капитал; и
 - в) ресурсите на предприятието, които не са признати в отчета за финансовото състояние в съответствие с МСФО.
- 14 Много предприятия представят — извън финансовите си отчети — доклади и отчети по въпросите на околната среда и отчети за допълнителна полезна информация, особено в отраслите, в които екологичните фактори са значими, и когато служителите се считат за важна група ползватели. Докладите и отчетите, представяни извън финансовите отчети, са извън обхвата на МСФО.

Общи характеристики

Честно представяне и съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане

- 15 Финансовите отчети трябва да представят честно финансовото състояние, финансовите резултати и паричните потоци на предприятието. Честното представяне изисква достоверно представяне на ефектите от сделките, други събития и условия в съответствие с определенията и критериите за признаване на активите, пасивите, приходите и разходите, заложен в *Концептуалната рамка за финансовото отчитане* (наричана по-нататък *Концептуалната рамка*). Очаква се прилагането на МСФО, при необходимост с допълнителни оповестявания, да доведе до финансови отчети, които постигат честно представяне.
- 16 **Предприятие, чиито финансови отчети са изготвени при спазване на МСФО, изрично и безрезервно оповестява този факт в пояснителните приложения. Предприятието не може да определя финансовите отчети като съответстващи на МСФО, освен ако те отговарят на всички изисквания на МСФО.**
- 17 На практика при всички обстоятелства предприятието постига честно представяне чрез спазване на приложимите МСФО. Честното представяне изисква от предприятието също да:
- а) избере и прилага счетоводна политика в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*. МСС 8 определя йерархията на меродавните насоки и указания, които ръководството трябва да вземе предвид при отсъствие на МСФО, който да се прилага конкретно за даден отчетен обект.

- б) представя информация, включително за счетоводната политика, по начин, който осигурява значима, надеждна, сравнима и разбираема информация.
- в) оповестява допълнителна информация, когато спазването на специфичните изисквания на МСФО е недостатъчно, за да даде възможност на ползвателите да разберат ефекта от конкретни сделки, други събития и условия върху финансовото състояние и финансовите резултати на предприятието.
- 18** **Предприятието не поправя неподходящи счетоводни политики чрез оповестяване на използваните счетоводни политики или чрез пояснителни приложения или обяснителен материал.**
- 19** В изключително редки обстоятелства, когато ръководството прецени, че спазването на изискване на даден МСФО би било толкова подвеждащо, че би противоречало на целта на финансовите отчети, изложена в *Концептуалната рамка*, предприятието се отклонява от това изискване по начина, посочен в параграф 20, ако относимата нормативна уредба изисква или не забранява такова отклонение.
- 20** **Когато предприятие се отклони от изискването на даден МСФО в съответствие с параграф 19, то е длъжно да оповести:**
- а) **че ръководството е стигнало до заключение, че финансовите отчети представят честно финансовото състояние, финансовите резултати и паричните потоци на предприятието;**
- б) **че то е спазило приложимите МСФО, с изключение на отклонението от определено изискване, което е направило, за да постигне честно представяне;**
- в) **заглавието на МСФО, от който предприятието се е отклонило, естеството на отклонението, включително счетоводното отразяване (третирането), което този МСФО изисква, причината, поради която това счетоводно отразяване би било толкова подвеждащо при тези обстоятелства, че би противоречило на целта на финансовите отчети, изложена в *Концептуалната рамка*, и възприетото отразяване; и**
- г) **за всеки представен период – финансовото влияние на отклонението върху всяка статия във финансовите отчети, което би било отчетено при спазване на изискването.**
- 21** **Когато дадено предприятие се е отклонило от изискване на МСФО в предходен период и това отклонение влияе на сумите, признати във финансовите отчети за текущия период, предприятието прави оповестяванията по параграф 20, букви в) и г).**
- 22** Параграф 21 се прилага например, когато предприятие се е отклонило в предходен период от изискването на МСФО за оценката на активите или пасивите и това отклонение засяга оценката на промените в активите и пасивите, признати във финансовите отчети за текущия период.
- 23** В изключително редки случаи, когато ръководството стигне до заключение, че спазването на определено изискване на МСФО би било толкова подвеждащо, че би противоречало на целта на финансовите отчети, изложена в *Концептуалната рамка*, но относимата нормативна уредба забранява отклонение от изискването, предприятието трябва да намали до максимална възможна степен възприеманите подвеждащи аспекти на спазването на изискването, като оповести:
- а) **заглавието на въпросния МСФО, естеството на изискването и защо ръководството е преценило, че спазването на това изискване би било толкова подвеждащо при тези обстоятелства, че би противоречило на целта на финансовите отчети, изложена в *Концептуалната рамка*; и**
- б) **за всеки представен период – корекциите на всяка статия във финансовите отчети, за които ръководството е преценило, че са необходими за постигане на честно представяне.**

24 За целите на параграфи 19 – 23 дадена статия от информацията би била в противоречие с целите на финансовите отчети, когато тя не представя достоверно операциите, други събития и условия, които тя или претендира да представя, или може разумно да се очаква да представя, и следователно тя вероятно би повлияла на стопанските решения на ползвателите на финансовите отчети. Когато прещенява дали спазването на определено изискване на МСФО би било толкова подвеждащо, че би противоречало на целта на финансовите отчети, изложена в *Концептуалната рамка*, ръководството трябва да вземе предвид следното:

- а) защо целта на финансовите отчети не се постига при конкретните обстоятелства; и
- б) начина, по който обстоятелствата в предприятието се различават от обстоятелствата в други предприятия, които спазват изискването. Ако други предприятия при сходни обстоятелства спазват изискването, налице е оборимо предположение, че спазването на изискването от страна на предприятието не би било толкова подвеждащо, че да бъде в противоречие с целта на финансовите отчети, изложена в *Концептуалната рамка*.

Действащо предприятие

25 **При изготвяне на финансовите отчети ръководството трябва да направи оценка на способността на предприятието да продължи дейността си като действащо предприятие. Предприятието изготвя финансовите отчети съгласно принципа на действащото предприятие, освен ако ръководството възнамерява да ликвидира предприятието или да прекрати стопанската дейност или няма реална друга възможност, освен да направи това. Когато ръководството е осведомено, правейки оценката си, за съществена несигурност, свързана със събития или условия, която може да породви значително съмнение относно способността на предприятието да продължи като действащо предприятие, предприятието следва да оповести тази несигурност. Когато предприятието не изготвя финансовите отчети съгласно принципа на действащото предприятие, то оповестява този факт, заедно с принципа, съгласно който са изготвени финансовите отчети, и причината, поради която на предприятието не се гледа като на действащо предприятие.**

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

Счетоводен принцип на начисляването

27 **Предприятието изготвя финансовите си отчети – с изключение на отчетите, свързани с паричните потоци – съгласно счетоводния принцип на начисляването.**

28 Когато се извършва счетоводно отчитане съгласно принципа на начисляването, предприятието признава тези отчетни обекти като активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи (елементите на финансовите отчети), когато те отговарят на определенията и критериите за признаване на тези елементи, предвидени в *Концептуалната рамка*.

Същественост и обобщаване

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

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

30А Когато прилага настоящия стандарт и други МСФО, предприятието решава, като взема предвид всички значими факти и обстоятелства, по какъв начин да обобщи информацията във финансовите отчети, които включват пояснителните приложения. Не се допуска предприятието да намалява разбираемостта на финансовите си отчети, като прикрива съществена информация с несъществена или като обобщава съществени статии с различен характер или функция.

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

Прихващане

- 32 **Предприятието не прихваща (компенсира) активите и пасивите или приходите и разходите, освен ако това се изисква или разрешава по силата на определен МСФО.**

- 33 Предприятието отчита поотделно както активите и пасивите, така и приходите и разходите. Прихващането в отчетите за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход или за финансовото състояние, освен когато то отразява същността на сделката или другото събитие, отнема възможността на ползвателите да разберат сделките, другите събития или условия, които са настъпили, и да оценят бъдещите парични потоци на предприятието. Отчитането на активите без корективи за обезценка – например корективи за обезценка поради остаряване на материалните запаси и провизии за съмнителни вземания – не се счита за прихващане.

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

- а) предприятието представя печалбите и загубите от освобождаване от нетекущи активи, включително инвестиции и оперативни активи, като от размера на възнаграждението при освобождаване приспада балансовата стойност на актива и свързаните с продажбата разходи; и
- б) предприятието може да намали разходите, които са свързани с провизия, призната съгласно МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*, и които се възстановяват по силата на договорни отношения с трета страна (например договор за гаранция на доставчика), със съответния размер на възстановяването.
- 35 Освен това печалбите и загубите, възникващи от група подобни операции, се отчитат нетно, например положителни и отрицателни курсови разлики или печалби или загуби от финансови инструменти, държани за търгуване. Предприятието обаче представя такива печалби и загуби отделно, ако те са съществени.

Честота на отчитане

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

- а) **причината за използването на по-дълъг или по-кратък отчетен период; и**
- б) **факта, че представените във финансовите отчети суми не са изцяло сравними.**

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

*Сравнителна информация**Минимална сравнителна информация*

- 38** С изключение на случаите, когато МСФО разрешават или изискват друго, предприятието представя сравнителна информация по отношение на предходния период за всички суми, отчетени във финансовите отчети за текущия период. Предприятието включва сравнителна информация в текстови и описателен вид, когато тя е от значение за разбирането на финансовите отчети за текущия период.
- 38А** Предприятието представя най-малко два отчета за финансовото състояние, два отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, два отделни отчета за печалбата или загубата (ако се представят такива), два отчета за паричните потоци и два отчета за промените в собствения капитал, както и свързаните с тях пояснителни приложения.
- 38Б** В някои случаи текстовата информация, съдържаща се във финансовите отчети за предходния период или периоди, продължава да бъде от значение и за текущия период. Например, предприятието оповестява в текущия период подробни сведения за съдебен спор, чиито изход е бил несигурен към края на предходния период и чието решаване все още предстои. За ползвателите би било полезно да бъде оповестена информация, че такава несигурност е съществувала към края на предходния период, както и информация за мерките, които са били предприети през периода за преодоляването на тази несигурност.

Допълнителна сравнителна информация

- 38В** Предприятието може като допълнение към изискваните по МСФО минимални сравнителни финансови отчети да представи сравнителна информация, която е изготвена в съответствие с МСФО. Тази сравнителна информация може да се състои от един или няколко от посочените в параграф 10 отчети, като не е необходимо да включва пълния комплект финансови отчети. В този случай предприятието представя съответната пояснителна информация за тези допълнителни отчети.
- 38Г** Например, предприятието може да представи трети отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход (т.е. като представя текущия период, предходния период и един допълнителен сравнителен период). То обаче не е задължено да представи трети отчет за финансовото състояние, трети отчет за паричните потоци или трети отчет за промените в собствения капитал (т.е. допълнителен сравнителен финансов отчет). От предприятието се изисква да представи в пояснителните приложения към финансовите отчети сравнителната информация, свързана с този допълнителен отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход.

39–40 [Заличен]

Промяна в счетоводната политика, преизчисляване с обратна сила или прекласифициране

- 40А** В допълнение към минималните сравнителни финансови отчети, изисквани по параграф 38А, предприятието представя трети отчет за финансовото състояние към началото на предходния период, ако:
- а) то прилага счетоводна политика с обратна сила, прави преизчисление с обратна сила на статии в своите финансови отчети или прекласифицира статии в своите финансови отчети; и
 - б) прилагането с обратна сила, преизчислението с обратна сила или прекласифицирането оказва съществено влияние върху информацията в отчета за финансовото състояние към началото на предходния период.
- 40Б** При обстоятелствата, описани в параграф 40А, предприятието представя три отчета за финансовото състояние към:
- а) края на текущия период;
 - б) края на предходния период; и
 - в) началото на предходния период.

- 40В Когато от предприятието се изисква да представи допълнителен отчет за финансовото състояние в съответствие с параграф 40А, то трябва да оповести информацията, изисквана по параграфи 41–44 и МСС 8. То не трябва обаче да представя пояснителните приложения, свързани с встъпителния отчет за финансовото състояние към началото на предходния период.
- 40Г Датата на този встъпителен отчет за финансовото състояние съвпада с началото на предходния период, независимо от това дали финансовите отчети на предприятието представят сравнителна информация за по-ранни периоди (както е разрешено по параграф 38В).
- 41 **Когато предприятието промени представянето или класификацията на статии във финансовите си отчети, то прекласифицира сравнителните суми, освен ако прекласифицирането е практически неприложимо. Когато предприятието прекласифицира сравнителни суми, то оповестява (в т.ч. към началото на предходния период):**
- а) характера на прекласифицирането;
 - б) сумата на всяка статия или група статии, които са прекласифицирани; и
 - в) причината за прекласифицирането.
- 42 **Когато прекласифицирането на сравнителните суми е практически неприложимо, предприятието оповестява:**
- а) причината, поради която не са прекласифицирани сумите; и
 - б) същността на корекциите, които биха били направени, ако сумите бяха прекласифицирани.
- 43 Повишаването на сравнимостта на информацията между периодите подпомага ползвателите при вземане на икономически решения, особено като позволява да се оценяват тенденциите във финансовата информация с цел предсказване на бъдещи развития. При някои обстоятелства обаче е практически неприложимо да се прекласифицира сравнителна информация за конкретен предходен период, за да се постигне сравнимост с текущия период. Например през предходния период или периоди данните може да не са били събирани по начин, който позволява прекласифициране, и може да не е практически приложимо информацията да се пресъздава.
- 44 В МСС 8 се предвиждат корекциите на сравнителната информация, които се изискват, когато предприятието промени счетоводната си политика или поправи грешка.
- Последователност на представянето*
- 45 **Представянето и класификацията на статиите във финансовите отчети се запазват и през следващите периоди, освен ако:**
- а) е очевидно, в резултат на настъпила значителна промяна в характера на дейността на предприятието или при преглед на финансовите му отчети, че друго представяне или класификация ще бъдат по-подходящи с оглед на критериите за подбор и прилагане на счетоводната политика по МСС 8; или
 - б) даден МФСО изисква промяна в представянето.
- 46 Например, значително придобиване или освобождаване или преглед на представянето на финансовите отчети може да подсказват, че финансовите отчети трябва да бъдат представени по различен начин. Предприятието променя представянето на финансовите си отчети само в случай че чрез промененото представяне се предоставя информация, която е надеждна и по-значима за ползвателите на финансовите отчети, и е вероятно преработената структура да продължи да се прилага, така че сравнимостта да не бъде накърнена. Когато са направени такива промени в представянето, предприятието прекласифицира сравнителната информация в съответствие с параграфи 41 и 42.

СТРУКТУРА И СЪДЪРЖАНИЕ

Въведение

- 47 Настоящият стандарт изисква конкретни оповестявания в отчета за финансовото състояние или отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, или в отчета за промените в собствения капитал и изисква оповестяване на други статии или в тези отчети, или в пояснителните приложения. МСС 7 *Отчети за паричните потоци* определя изискванията за представяне на информация за паричните потоци.
- 48 В настоящия стандарт понякога терминът „оповестяване“ или „оповестявана информация“ се използва в по-широк смисъл, обхващащ и статии, представени във финансовите отчети. Оповестявания се изискват и от други МСФО. Ако в друга разпоредба на настоящия стандарт или в друг МСФО не е предвидено обратното, такива оповестявания може да се правят във финансовите отчети.

Идентификация на финансовите отчети

- 49 **Предприятието ясно идентифицира финансовите отчети и ги разграничава от другата информация, представена в същия публикуван документ.**
- 50 МСФО се прилагат само за финансовите отчети, а не непременно и за останалата информация, представена в годишен отчет, нормативно изисквана информация или друг документ. Поради това е много важно ползвателите да бъдат в състояние да разграничат информацията, изготвена в съответствие с изискванията на МСФО, от останалата информация, която може да бъде полезна за тях, но не е предмет на тези изисквания.
- 51 **Предприятието ясно идентифицира всеки финансов отчет и пояснителните приложения. Освен това предприятието представя следната информация по виден начин и при необходимост я повтаря, за да бъде тя разбираема:**
- а) наименованието на отчитащото се предприятие или други начини за неговата идентификация и всякаква промяна в тази информация от края на предходния отчетен период;
 - б) дали финансовите отчети се отнасят за отделно предприятие или за група предприятия;
 - в) датата на края на отчетния период или периода, обхванат от комплекта финансови отчети или пояснителните приложения;
 - г) валутата на представяне съгласно определението в МСС 21; и
 - д) степента на закръгляване, използвана при представянето на сумите във финансовите отчети.
- 52 Предприятието изпълнява изискванията на параграф 51, като представя подходящи заглавия на страниците, отчетите, пояснителните приложения, колоните и други подобни. Изисква се преценка при определянето на най-добрия начин за представяне на тази информация. Например, когато предприятието представя финансовите отчети в електронен вид, невинаги се използват отделни страници; тогава предприятието използва горните статии, за да е сигурно, че информацията, включена във финансовите отчети, се разбира.
- 53 Финансовите отчети често се правят по-разбираеми чрез представянето на информацията в хиляди или милиони във валутата на представяне. Това е приемливо дотолкова, доколкото предприятието оповестява степента на закръгляване и не пропуска съществена информация.

Отчет за финансовото състояние

Информация, която се представя в отчета за финансовото състояние

- 54 **Отчетът за финансовото състояние включва статии, които представят следните размери (стойности):**
- а) имоти, машини и съоръжения;
 - б) инвестиционни имоти;
 - в) нематериални активи;

- г) **финансови активи (с изключение на сумите, посочени в д), з) и и));**
 - га) **портфейли от договори в обхвата на МСФО 17, които представляват активи, разделени съобразно изискването на параграф 78 от МСФО 17;**
 - д) **инвестиции, отчетени по метода на собствения капитал;**
 - е) **биологични активи от обхвата на МСС 41 *Земеделие*;**
 - ж) **материални запаси;**
 - з) **търговски и други вземания;**
 - и) **парични средства и парични еквиваленти;**
 - й) **общия размер на активите, класифицирани като държани за продажба, и активите, включени в групи за освобождаване, класифицирани като държани за продажба в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*;**
 - к) **търговски и други задължения;**
 - л) **провизии;**
 - м) **финансови пасиви (с изключение на сумите, посочени в к) и л);**
 - ма) **портфейли от договори в обхвата на МСФО 17, които представляват пасиви, разделени съобразно изискването на параграф 78 от МСФО 17;**
 - н) **пасиви и активи за текущи данъци съгласно определението в МСС 12 *Данъци върху дохода*;**
 - о) **отсрочени данъчни пасиви и отсрочени данъчни активи съгласно определението в МСС 12;**
 - п) **пасиви, включени в групи за освобождаване, класифицирани като държани за продажба в съответствие с МСФО 5;**
 - р) **неконтролиращи участия, представени в рамките на собствения капитал; и**
 - с) **емитиран капитал и резерви, които може да бъдат отнесени към собствениците на предприятието майка.**
- 55 **Предприятието представя допълнителни статии (включително като прави разбивка на статиите, изброени в параграф 54), раздели и междинни сборове в отчета за финансовото състояние, когато такава представяне е от значение за разбиране на финансовото му състояние.**
- 55А Когато предприятието представя междинни сборове в съответствие с параграф 55, тези междинни сборове:
- а) **се състоят от статии, съставени от суми, признати и оценени в съответствие с МСФО;**
 - б) **се представят и наименоват по начин, който прави ясни и разбираеми статиите, които образуват междинен сбор;**
 - в) **се запазват и през следващите периоди в съответствие с параграф 45; и**
 - г) **не се представят по по-виден начин от изискваните от МСФО за отчета за финансовото състояние междинни сборове и общи сборове.**

- 56 **Когато предприятието представя текущите и нетекущите активи и текущите и нетекущите пасиви като отделни класификации в отчета за финансовото състояние, то не трябва да класифицира отсрочените данъчни активи (пасиви) като текущи активи (пасиви).**
- 57 Настоящият стандарт не предписва определен ред или формат за представянето на статиите. Параграф 54 просто изброява статии, които са достатъчно различни по характер или функция, за да изискват отделно представяне в отчета за финансовото състояние. Освен това:
- а) статии се добавят, когато размерът, характерът или функцията на статията или обобщението на сходни статии са такива, че отделното представяне е от значение за разбирането на финансовото състояние на предприятието; и
 - б) използваните описания и подредбата на статиите или обобщението на сходни статии може да бъдат променени в зависимост от естеството на предприятието и неговите сделки, за да се осигури информация, която е от значение за разбирането на финансовото състояние на предприятието. Например, финансова институция може да измени горните описания, за да предостави информация, която е от значение за дейността на финансова институция.
- 58 Предприятието прави преценка дали да представя допълнителни статии отделно въз основа на оценката на:
- а) естеството и ликвидността на активите;
 - б) тяхната функция в предприятието; и
 - в) сумата, естеството и срочността на пасивите.
- 59 Използването на различни бази за оценка за различните класове (групи) активи подсказва, че те се различават по естество или функция и следователно трябва да се представят като отделни статии. Например, определени класове имоти, машини и съоръжения може да бъдат отчетени по себестойност/цена на придобиване или преоценена стойност в съответствие с изискванията на МСС 16.
- Разграничение между текущи и нетекущи отчетни обекти*
- 60 Предприятията представят текущите и нетекущите активи и текущите и нетекущите пасиви като отделно класифицирани в своя отчет за финансовото състояние в съответствие с параграфи 66–76, освен когато при представяне на база ликвидност се предоставя информация, която е надеждна и по-значима. Когато се прилага това изключение, предприятието представя всички активи и пасиви по реда на ликвидността им.
- 61 **Който и метод на представяне да се приеме, предприятието оповестява сумата, която се очаква да бъде възстановена или уредена след повече от дванадесет месеца за всяка статия активи и пасиви, която съдържа очаквани за възстановяване или уреждане суми:**
- а) **не повече от дванадесет месеца след края на отчетния период, както и**
 - б) **повече от дванадесет месеца след края на отчетния период.**
- 62 Когато предприятието доставя стоки или услуги в рамките на ясно определен оперативен цикъл, отделното класифициране на текущите и нетекущите активи и пасиви в отчета за финансовото състояние осигурява полезна информация посредством разграничаване на нетните активи, които постоянно са в обращение като оборотен капитал, от онези, които се използват в дългосрочните дейности на предприятието. Също така се отграничават активите, които се очаква да бъдат реализирани в рамките на текущия оперативен цикъл, и пасивите (задълженията), които трябва да бъдат уредени през същия период.
- 63 За някои предприятия, като финансовите институции, представянето на активите и пасивите във възходящ или низходящ ред на ликвидността предоставя информация, която е надеждна и по-значима, отколкото представянето на база текущи и нетекущи отчетни обекти, тъй като предприятието не доставя стоки или услуги в рамките на ясно определен оперативен цикъл.

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

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

Текущи активи

66 **Предприятието класифицира даден актив като текущ, когато:**

- а) очаква да реализира актива или възнамерява да го продаде или употреби в своя нормален оперативен цикъл;
- б) държи актива предимно с цел търгуване;
- в) очаква да реализира актива в рамките на дванадесет месеца след края на отчетния период; или
- г) активът представлява парични средства или парични еквиваленти (съгласно определението в МСС 7), освен ако за актива има ограничение да бъде разменен или използван за уреждане на пасив в продължение най-малко на дванадесет месеца след края на отчетния период.

Предприятието класифицира всички останали активи като нетекущи.

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

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

Текущи пасиви

69 **Предприятието класифицира даден пасив като текущ, когато:**

- а) очаква да уреди пасива в своя нормален оперативен цикъл;
- б) държи пасива предимно с цел търгуване;
- в) пасивът трябва да бъде уреден в рамките на дванадесет месеца след края на отчетния период; или
- г) няма безусловно право да отсрочва уреждането на пасива за период от най-малко дванадесет месеца след края на отчетния период (вж. параграф 73). Класификацията на даден пасив не се влияе от условията във връзка с него, които биха позволили на контрагента при желание да го уреди чрез издаване на инструменти на собствения капитал.

Предприятието класифицира всички останали пасиви като нетекущи.

- 70 Някои текущи пасиви, като търговските задължения и начисленията към служители и за други оперативни разходи, представляват част от оборотния капитал, използван в нормалния оперативен цикъл на предприятието. Предприятието класифицира такива оперативни отчетни обекти като текущи пасиви, дори ако те трябва да бъдат уредени повече от дванадесет месеца след края на отчетния период. За класификацията на активите и пасивите на предприятието следва да се прилага един и същ нормален оперативен цикъл на предприятието. Когато оперативният цикъл на предприятието не е ясно определен, неговото времетраене се приема за дванадесет месеца.
- 71 Други текущи пасиви не се уреждат в рамките на нормалния оперативен цикъл, но трябва да се уредят в срок от 12 месеца след края на отчетния период или се държат предимно с цел търгуване. Пример са някои финансови пасиви, които отговарят на определението за „държани за търгуване“ в МСФО 9, банковите овърдрафти и текущата част на нетекущите финансови пасиви, дължимите дивиденди, данъците върху дохода и другите нетърговски задължения. Финансовите пасиви, които осигуряват финансиране на дългосрочна база (т.е. не са част от оборотния капитал, използван в нормалния оперативен цикъл на предприятието), и които не трябва да бъдат уредени в срок от 12 месеца след края на отчетния период, са нетекущи пасиви, при спазване на параграфи 74 и 75.
- 72 Предприятието класифицира своите финансови пасиви като текущи, когато трябва да бъдат уредени в рамките на дванадесет месеца след края на отчетния период, дори ако:
- а) първоначалният срок е бил за период, по-дълъг от дванадесет месеца; и
 - б) споразумение за рефинансиране или за нов погасителен план на дългосрочна база е сключено след края на отчетния период и преди финансовите отчети да са утвърдени за издаване.
- 73 Ако предприятието очаква и има право на преценка дали да рефинансира, или да поднови задължение за най-малко дванадесет месеца след края на отчетния период по съществуващ заемен механизъм, то класифицира задължението като нетекущо, дори ако в противен случай то би било дължимо в по-кратък срок. Когато обаче рефинансирането или подновяването на задължението не е по преценка на предприятието (например няма споразумение за рефинансиране), потенциалът за рефинансиране на задължението не се взема предвид и то се класифицира като текущо.
- 74 Когато предприятието наруши разпоредба на дългосрочно споразумение за заем в края на отчетния период или преди този край, в резултат на което задължението стане изискуемо, задължението се класифицира като текущо, дори ако заемотателят се е съгласил – след края на отчетния период и преди одобрението на финансовите отчети за публикуване – да не изисква плащането като последица от нарушението. Задължението се класифицира като текущо, защото към края на отчетния период предприятието няма безусловно право да разсрочи уреждането му за период най-малко дванадесет месеца от тази дата.
- 75 Пасивът обаче се класифицира като нетекущ, ако заемотателят се е съгласил до края на отчетния период да предостави гратисен период, приключващ най-малко дванадесет месеца след края на отчетния период, в рамките на който предприятието може да отстрани нарушението, и през който заемотателят не може да изиска незабавно погасяване.
- 76 По отношение на заемите, класифицирани като текущи пасиви, ако следните събития настъпят между края на отчетния период и датата на утвърждаване на финансовите отчети за издаване, тези събития трябва да бъдат оповестени като некоригиращи събития в съответствие с МСС 10 *Събития след края на отчетния период*:
- а) рефинансиране на дългосрочна база;
 - б) отстраняване на нарушение по дългосрочно споразумение за заем; и
 - в) получаване от заемотателя на гратисен период за отстраняване на нарушението по дългосрочно споразумение за заем с край най-малко дванадесет месеца след края на отчетния период.

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

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

- 78 Степента на подробност на подкласификациите зависи от изискванията на МСФО и от размера, естеството и функциите на включените суми. Предприятието използва също факторите, посочени в параграф 58, за определяне на принципа на подкласификацията. Оповестяванията са различни за всяка статия, например:
- а) имотите, машините и съоръженията се разпределят по класове в съответствие с МСС 16;
 - б) вземанията се разпределят на вземания от търговски клиенти, вземания от свързани лица, предплащания и други суми;
 - в) материалните запаси се разпределят допълнително в съответствие с МСС 2 *Материални запаси* по класификационни групи, например стоки, производствени запаси, суровини и материали, незавършено производство и продукция;
 - г) провизиите се разпределят на провизии за доходи на наетите лица и други статии; и
 - д) собственият капитал и резервите се разпределят в различни класове, като внесен капитал, премиен резерв и други резерви.
- 79 **Предприятието оповестява следната информация в отчета за финансовото състояние, в отчета за промените в собствения капитал или в пояснителните приложения:**
- а) за всеки клас дялов/акционерен капитал:
 - i) броя на разрешените акции;
 - ii) броя на емитираните и напълно платени акции, както и на тези, които са емитирани, но не са платени напълно;
 - iii) номиналната стойност на една акция или факта, че акциите са без номинална стойност;
 - iv) равнение на броя на акциите в обращение към началото и към края на периода;
 - v) правата, преференциите и ограниченията, присъщи на съответния клас, включително ограниченията при разпределението на дивидентите и изплащането на капитала;
 - vi) акциите на предприятието, държани от самото предприятие или от дъщерни или асоциирани предприятия; и
 - vii) акциите, запазени за издаване в рамките на опции или договори за продажба на акции, включително условията и сумите; и
 - б) описание на естеството и предназначението на всеки резерв в рамките на собствения капитал.
- 80 **Предприятие без дялов/акционерен капитал, например персонално търговско дружество или тръст, оповестява информация, която е равностойна на изискваната по силата на параграф 79, буква а), като показва промените за периода на всяка категория участия в собствения капитал, както и правата, преференциите и ограниченията за всяка от тези категории.**
- 80А **Ако предприятието е прекласифицирало:**
- а) финансов инструмент с право на връщане, класифициран като инструмент на собствения капитал, или
 - б) инструмент, който налага на предприятието задължение да предостави на друга страна пропорционален дял от своите нетни активи само при ликвидация и който е класифициран като инструмент на собствения капитал
- между финансови пасиви и собствен капитал, то следва да оповести сумата, която е прекласифицирало във и от всяка категория (финансови пасиви или собствен капитал), както и момента и причините за такава прекласификация.

Отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход

81А Освен разделите за печалбата или загубата и за другия всеобхватен доход, в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход (отчета за всеобхватния доход) се представят:

- а) печалбата или загубата;
- б) общият друг всеобхватен доход;
- в) всеобхватният доход за периода, който представлява общия размер на печалбата или загубата и другия всеобхватен доход.

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

81Б Освен разделите за печалбата или загубата и за другия всеобхватен доход, предприятието представя следните статии като разпределение на печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода:

- а) печалбата или загубата за периода, която може да бъде отнесена към:
 - i) неконтролиращите участия, както и
 - ii) собствениците на предприятието майка;
- б) всеобхватния доход за периода, който може да бъде отнесен към:
 - i) неконтролиращите участия, както и
 - ii) собствениците на предприятието майка.

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

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

81 [Заличен]

82 Освен статиите, изисквани от другите МСФО, в раздела за печалбата или загубата или в отчета за печалбата или загубата се включват статии, в които се представят следните суми за периода:

- а) приходите, като отделно се представят:
 - i) приходите от лихви, изчислени по метода на ефективния лихвен процент; и
 - ii) застрахователните приходи (вж. МСФО 17);
- аа) печалбите и загубите, произтичащи от отписването на финансови активи, оценявани по амортизирана стойност;
- аб) разходите за застрахователни услуги от издадени договори в обхвата на МСФО 17 (вж. МСФО 17);
- ав) приходите или разходите от притежавани презастрахователни договори (вж. МСФО 17);
- б) разходите за финансиране;

- ба) загубите от обезценка (включително възстановяване или обратно проявление на загубите или печалбите от обезценка), определени в съответствие с раздел 5.5 от МСФО 9;
- бб) финансови приходи или разходи по застраховане от издадени договори в обхвата на МСФО 17 (вж. МСФО 17);
- бв) финансови приходи или разходи от притежавани презастрахователни договори (вж. МСФО 17);
- в) дела от печалбите или загубите на асоциирани и съвместни предприятия, отчетен по метода на собствения капитал;
- ва) ако финансов актив се прекласифицира извън категорията на оценяваните по амортизирана стойност активи, за да бъде оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата – всяка печалба или загуба, произтичаща от разликата между предишната амортизирана стойност на финансовия актив и неговата справедлива стойност към датата на прекласифициране (съгласно определението в МСФО 9);
- вб) ако финансов актив се прекласифицира извън категорията на активите, оценявани по справедлива стойност през другия всеобхватен доход, за да бъде оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата – всяка съвкупна печалба или загуба, призната преди това в другия всеобхватен доход, която е прекласифицирана към печалбата или загубата;
- г) разходи за данъци;
- д) [заличен]
- да) една-единствена сума за всички преустановени дейности (вж. МСФО 5).
- fe)–и) [заличени]

Информация, която се представя в раздела за другия всеобхватен доход

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

- а) компонентите на другия всеобхватен доход (с изключение на сумите по буква б), класифицирани по естество и групирани в тези, които в съответствие с другите МСФО:
 - i) впоследствие няма да бъдат прекласифицирани в печалбата или загубата; и
 - ii) впоследствие ще бъдат прекласифицирани в печалбата или загубата при определени условия.
- б) дела от другия всеобхватен доход на асоциираните и съвместните предприятия, отчетен по метода на собствения капитал и разделен по дела на компонентите, които в съответствие с другите МСФО:
 - i) впоследствие няма да бъдат прекласифицирани в печалбата или загубата; и
 - ii) впоследствие ще бъдат прекласифицирани в печалбата или загубата при определени условия.

83–84 [Заличени]

85 Предприятието представя допълнителни статии (включително като прави разбивка на статиите, изброени в параграф 82), раздели и междинни сборове в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, когато такова представяне е от значение за разбирането на финансовите му резултати.

- 85А Когато предприятието представя междинни сборове в съответствие с параграф 85, тези междинни сборове:
- а) се състоят от статии, съставени от суми, признати и оценени в съответствие с МСФО;
 - б) се представят и наименоват по начин, който прави ясни и разбираеми статиите, които съставят междинния сбор;
 - в) се запазват и през следващите периоди в съответствие с параграф 45; и
 - г) не се представят по по-виден начин от междинните сборове и общите сборове, изисквани от МСФО за отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход.

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

86 Тъй като въздействието на различните дейности, сделки и събития в предприятието се различава по честота, потенциал за печалба или загуба и предсказуемост, оповестяването на елементите на финансовите резултати улеснява ползвателите в разбирането на постигнатите финансови резултати и в съставянето на прогнози за бъдещите резултати. Предприятието включва допълнителни статии в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход и изменя използваните описания и подредбата на статиите, когато това е необходимо за обясняване на елементите на финансовите резултати. Факторите, които трябва да се вземат предвид, включват съществеността, както и естеството и функцията на различните отчетни обекти от категорията на приходите и разходите. Например, финансова институция може да измени горните описания, за да предостави информация, която е от значение за дейността на финансова институция. Предприятието не прихваща отчетните обекти от категорията на приходите и разходите, ако не са спазени критериите по параграф 32.

87 Предприятието не представя отчетните обекти от категорията на приходите или разходите като извънредни статии в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, нито в пояснителните приложения.

Печалба или загуба за периода

88 Предприятието признава всички отчетни обекти от категорията на приходите и разходите през периода в печалбата или загубата, освен ако по силата на даден МСФО се изисква или разрешава друго.

89 В някои МСФО се определят обстоятелства, при които предприятието признава определени отчетни обекти извън печалбата или загубата през текущия период. В МСС 8 са определени две такива обстоятелства: поправката на грешки и ефектът от промените в счетоводната политика. С други МСФО се изисква или разрешава компонентите на другия всеобхватен доход, които отговарят на определението за „приходи“ и „разходи“ в *Концептуалната рамка*, да бъдат изключени от печалбата или загубата (вж. параграф 7).

Друг всеобхватен доход за периода

90 Предприятието оповестява размера на данъка върху дохода, отнасящ се до всеки отчетен обект от категорията на другия всеобхватен доход, включително корекциите от прекласификация, или в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, или в пояснителните приложения.

91 Предприятието може да представи компонентите на другия всеобхватен доход по един от следните начини:

- а) след приспадане на свързаните с тях данъчни ефекти или
- б) преди приспадане на свързаните с тях данъчни ефекти с една сума, дадена за съвкупния размер на данъка върху дохода, свързан с тези отчетни обекти.

Ако предприятието избере варианта по буква б), то разпределя данъка между отчетните обекти, които би могло впоследствие да бъдат прекласифицирани в раздела на печалбата или загубата, и тези, които впоследствие няма да бъдат прекласифицирани в този раздел.

92 Предприятието оповестява корекциите от прекласификация, свързани с отчетни обекти от категорията на другия всеобхватен доход.

- 93 В други МСФО се посочва дали и кога сумите, признати преди в другия всеобхватен доход, се прекласифицират към печалбата или загубата. Тези прекласификации се наричат в настоящия стандарт корекции от прекласификация. Корекцията от прекласификация се включва заедно със съответния компонент от другия всеобхватен доход в периода, в който корекцията е прекласифицирана към печалбата или загубата. Тези суми може да са били признати през другия всеобхватен доход като нереализирани печалби през текущия или предходни периоди. Тези нереализирани печалби се приспадат от другия всеобхватен доход през периода, в който реализираните печалби се прекласифицират към печалбата или загубата, за да се избегне тяхното включване в общия всеобхватен доход два пъти.
- 94 Предприятието може да представи корекциите от прекласификация в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход или в пояснителните приложения. Предприятие, което представя корекциите от прекласификация в пояснителните приложения, представя компонентите на другия всеобхватен доход след всички съответни корекции от прекласификация.
- 95 Корекции от прекласификация възникват например при освобождаване от предприятие в чужбина (вж. МСС 21) и когато някои хеджирани прогнозни парични потоци оказват влияние върху печалбата или загубата (вж. параграф 6.5.11, буква г) от МСФО 9 във връзка с хеджирането на парични потоци).
- 96 Корекции от прекласификация не възникват при промени в преоценъчния излишък, признат в съответствие с МСС 16 или МСС 38, или при последващо оценяване на плановете с дефинирани доходи, признати в съответствие с МСС 19. Тези компоненти се признават в другия всеобхватен доход и не се прекласифицират към печалбата или загубата през следващите периоди. Промените в преоценъчния излишък може да се прехвърлят към неразпределена печалба през следващите периоди, когато активът бъде използван или отписан (вж. МСС 16 и МСС 38). В съответствие с МСФО 9 корекции от прекласификация не възникват, когато хеджиране на паричен поток или отчитане на времевата стойност на опцията (или на форуърдния елемент на форуърден договор или на основния спред на чуждестранна валута на финансов инструмент) води до суми, които са извадени от резерва от хеджиране на парични потоци или съответно от отделен компонент на собствения капитал и са включени пряко в първоначалната цена на придобиване или в друга балансова стойност на актива или пасива. Тези суми се прехвърлят пряко към активите или пасивите.
- Информация, която се представя в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход или в пояснителните приложения*
- 97 **Когато отчетните обекти от категорията на приходите или разходите са съществени, предприятието оповестява тяхното естество и техния размер поотделно.**
- 98 Обстоятелствата, които могат да породят необходимост от отделно оповестяване на отчетните обекти от категорията на приходите или разходите, включват:
- а) обезценка (намаление на отчетната стойност) на материалните запаси до нетната им реализируема стойност или на имотите, машините и съоръженията до възстановимата им стойност, както и обратно възстановяване на тази обезценка;
 - б) реструктуриране на дейността на предприятието и възстановяване на провизиите за разходите за реструктурирането;
 - в) освобождаване от имоти, машини и съоръжения;
 - г) освобождаване от инвестиции;
 - д) преустановени дейности;
 - е) уреждане на съдебни спорове; и
 - ж) други възстановени провизии.
- 99 **Предприятието представя анализ на разходите, признати в печалбата или загубата, използвайки класификация, която се основава или на същността на разходите (по икономически елементи), или на тяхната функция в рамките на предприятието, в зависимост от това кой от двата метода предоставя надеждна и по-значима информация.**
- 100 Предприятията се насърчават да представят посочения в параграф 99 анализ в отчета (отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход.
- 101 Разходите се класифицират допълнително с цел да се посочат компонентите на финансовите резултати, които може да се различават по отношение на честотата, потенциала за печалба или загуба и предвидимостта. Този анализ се предоставя по един от долупосочените два начина.

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

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

- 103 Вторият начин на анализ е познат като метод на „функционалното предназначение на разходите“ или „себестойността на продажбите“ и групира разходите според тяхната функция като част от себестойността на продажбите или например разходите по разпространението (продажбите) или административната дейност. Предприятието оповестява най-малко себестойността на продажбите си по този метод отделно от другите разходи. Този метод осигурява по-значима информация за ползвателите, отколкото класифицирането по същността на разходите, но отнасянето на разходите по функции може да изисква свободни решения за отнасяне и предполага значителна субективна преценка. Пример за класификация по метода на функционалното предназначение на разходите е даден по-долу:

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

- 104 **Предприятията, които класифицират разходите си по функционално предназначение, оповестяват допълнителна информация за същността на разходите, включително разходите за амортизация и разходите за изплащане на доходи на наетите лица.**

- 105 Изборът между метода на функционалното предназначение на разходите и метода на същността на разходите зависи както от историческите и отрасловите фактори, така и от естеството на предприятието. И двата начина осигуряват предварителна информация за онези разходи, за които се очаква да се променят, пряко или косвено, спрямо равнището на продажбите или производството на предприятието. Тъй като всеки от двата начина на представяне има своите предимства за различните видове предприятия, в настоящия стандарт се изисква ръководството да избере начина, който ще осигури надеждно и значимо представяне. Тъй като обаче информацията за същността на разходите на предприятието е полезна при прогнозирането на бъдещите парични потоци, когато се използва класификацията по функционалното предназначение на разходите, се изисква допълнително оповестяване. В параграф 104 терминът „възнаграждения (доходи) на наетите лица“ има същото значение, както в МСС 19.

Отчет за промените в собствения капитал

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

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

- a) **общия всеобхватен доход за периода, като се показват поотделно общите суми, които може да бъдат отнесени към собствениците на предприятието майка и към неконтролиращите участия;**

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

в) [заличен]

г) за всеки компонент на собствения капитал – равнение на балансовата стойност в началото и в края на периода, като се оповестяват отделно (най-малко) промените в резултат от:

i) печалбата или загубата;

ii) другия всеобхватен доход; и

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

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

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

107 Предприятието представя в отчета за промените в собствения капитал или в пояснителните приложения размера на дивидентите, признати като разпределения към собствениците през периода, както и съответния размер на дивидентите на акция.

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

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

110 МСС 8 изисква корекции с обратна сила за отразяване на промените в счетоводната политика до степента, до която е практически приложимо, освен когато преходните разпоредби на друг МСФО изискват друго. МСС 8 изисква също преизчислението за поправки на грешки да се прави с обратна сила, доколкото е практически приложимо. Корекциите с обратна сила и преизчисленията с обратна сила не представляват промени в собствения капитал, а са корекции на началното салдо на неразпределената печалба, освен когато даден МСФО изисква корекция с обратна сила на друг компонент от собствения капитал. Параграф 106 (б) изисква в отчета за промените в собствения капитал да бъде оповестен общият размер на корекциите на всеки компонент на собствения капитал, произтичащи от промени в счетоводната политика и – отделно – произтичащи от поправки на грешки. Тези корекции се оповестяват за всеки преходен период и началото на периода.

Отчет за паричните потоци

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

Пояснителни приложения

Структура

112 Чрез пояснителните приложения се извършва следното:

а) представя се информация за принципа, на който са изготвени финансовите отчети и конкретните счетоводни политики, приложени в съответствие с параграфи 117–124;

- б) оповестя се информацията, изисквана от МСФО, която не е представена никъде другаде във финансовите отчети; и
- в) предоставя се информация, която не е представена никъде другаде във финансовите отчети, но е от значение за разбирането на всеки един от тях.
- 113 **Пояснителните приложения, доколкото е практически приложимо, се представят по систематичен начин. При определянето на систематичния начин предприятието взема предвид отражението върху разбираемостта и сравнимостта на финансовите си отчети. За всяка статия в отчетите за финансовото състояние, в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход и в отчетите за промените в собствения капитал и за паричните потоци предприятието включва препратка към всяка свързана с тях информация в пояснителните приложения.**
- 114 Примери за систематично подреждане или групиране на пояснителните приложения са:
- а) представяне по виден начин на областите на дейност, които предприятието смята, че са най-значими за разбирането на финансовите му резултати и финансовото му състояние, например групиране на информация за определени оперативни (основни) дейности;
- б) групиране на информация за аналогично оценявани отчетни обекти, например активи, оценявани по справедлива стойност; или
- в) съблюдаване на подреждането на статиите в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход и отчета за финансовото състояние, например:
- и) заявление (декларация) за съответствие с МСФО (вж. параграф 16);
- ii) съществена информация за счетоводната политика (виж параграф 117);
- iii) съпътстваща информация за статиите, включени в отчетите за финансовото състояние, в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход и в отчетите за промените в собствения капитал и за паричните потоци, в реда, в който са представени всеки отчет и всяка статия; и
- iv) други оповестявания, включително:
- (1) условни пасиви (вж. МСС 37) и непризнати поети договорни задължения; и
- (2) нефинансови оповестявания, например целите и политиката на предприятието за управлението на финансовия риск (вж. МСФО 7).
- 115 [Заличен]
- 116 Предприятието може да представя пояснителни приложения, предоставящи информация за принципа, на който са изготвени финансовите отчети и конкретните счетоводни политики, като отделен раздел на финансовите отчети.
- Оповестяване на счетоводната политика*
- 117 **Предприятието оповестява съществена информация за счетоводната политика (виж параграф 7). Информацията за счетоводната политика е съществена, ако, когато се разглежда заедно с друга информация, включена във финансовите отчети на предприятието, може основателно да се очаква, че тя ще повлияе на решенията, които основните ползватели на финансови отчети с общо предназначение вземат въз основа на тези финансови отчети.**

- 117А Информацията за счетоводната политика, която се отнася до несъществени сделки, други събития или условия, е несъществена и не е необходимо да се оповестява. Въпреки това информацията за счетоводната политика може да бъде съществена поради естеството на свързаните сделки, други събития или условия, дори ако сумите са несъществени. Не цялата информация за счетоводната политика обаче, свързана със съществени сделки, други събития или условия, сама по себе си е съществена.
- 117Б Информацията за счетоводната политика се очаква да бъде съществена, ако ползвателите на финансовите отчети на предприятието биха се нуждаели от нея, за да разберат друга съществена информация във финансовите отчети. Например предприятието може да смята, че дадена информация за счетоводната политика е съществена за неговите финансови отчети, ако информацията се отнася до съществени сделки, други събития или условия и:
- а) предприятието е променило счетоводната си политика през отчетния период и тази промяна е довела до съществена промяна в информацията във финансовите отчети;
 - б) предприятието е избрало счетоводната политика от един или повече варианти, разрешени от МСФО — такава ситуация би могла да възникне, ако предприятието избере да оцени инвестиционния имот по историческа цена, а не по справедлива стойност;
 - в) счетоводната политика е била разработена в съответствие с МСС 8 при липсата на специално приложим МСФО;
 - г) счетоводната политика се отнася до област, за която предприятието е задължено да прави значими преценки или допускания при прилагането на счетоводната политика, и предприятието оповестява тези преценки или допускания в съответствие с параграфи 122 и 125; или
 - д) счетоводното отчитане, което се изисква за тях, е сложно и в противен случай ползвателите на финансовите отчети на предприятието не биха разбрали тези съществени сделки, други събития или условия — такава ситуация може да възникне, ако предприятието прилага повече от един МСФО към даден клас съществени сделки.
- 117В Информацията за счетоводната политика, при която основният акцент е начинът, по който предприятието е приложило изискванията на МСФО към собствените си обстоятелства, предоставя специфична за предприятието информация, която е по-полезна за ползвателите на финансови отчети, отколкото стандартизираната информация или информация, която само повтаря или обобщава изискванията на МСФО.
- 117Г Ако предприятието оповестява несъществена информация за счетоводната политика, тази информация не трябва да служи за прикриване на съществена информация за счетоводната политика.
- 117Д Заключение на предприятието, че информацията за счетоводната политика е несъществена, не засяга съответните изисквания за оповестяване съгласно други МСФО.
- 118 [Заличен]
- 119 [Заличен]
- 120 [Заличен]
- 121 [Заличен]
- 122 **Наред със съществената информация за счетоводната политика или други пояснителни приложения предприятието оповестява преценките, отделно от тези, свързани с приблизителни оценки (вж. параграф 125), които ръководството е направило в процеса на прилагане на счетоводната политика на предприятието и които имат най-значим ефект върху признатите във финансовите отчети суми.**

- 123 В процеса на прилагане на счетоводната политика на предприятието ръководството прави различни преценки, отделно от тези, свързани с приблизителни оценки, които могат значително да повлияят на сумите, които то признава във финансовите отчети. Например ръководството прави преценки при определянето на следното:
- а) [заличен]
 - б) кога по същество се прехвърлят на други предприятия всички значителни рискове и ползи (изгоди) от собствеността върху финансови активи и – за лизингодателите – върху активи, предмет на лизинг;
 - в) дали по същество определени продажби на стоки представляват договорености за финансиране и следователно не поражда приходи; и
 - г) дали съгласно договорните условия на финансов актив на конкретни дати възникват парични потоци, които са единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата.
- 124 Някои от оповестяванията, правени в съответствие с параграф 122, се изискват и от други МСФО. Например по силата на МСФО 12 *Оповестяване на участията в други предприятия* от предприятието се изисква да оповести направените преценки при определянето на това дали то контролира друго предприятие. По силата на МСС 40 *Инвестиционни имоти* се изисква оповестяване на критериите, разработени от предприятието за разграничаване на инвестиционните имоти от използваните от собственика имоти и от имотите, държани за продажба в обичайния ход на стопанската дейност, когато класификацията на имотите е затруднена.

Източници на несигурност на приблизителните оценки

- 125 **Предприятието оповестява информация за направените предположения относно бъдещето и други ключови източници на несигурност на приблизителните оценки към края на отчетния период, които поражда значителен риск да доведат до съществени корекции на балансовите стойности на активите и пасивите в рамките на следващата финансова година. По отношение на тези активи и пасиви пояснителните приложения съдържат подробни сведения за:**
- а) **тяхното естество; и**
 - б) **тяхната балансова стойност към края на отчетния период.**
- 126 Определянето на балансовите стойности на някои активи и пасиви изисква приблизителна оценка на ефектите от несигурни бъдещи събития върху тези активи и пасиви към края на отчетния период. Например при отсъствие на скоро наблюдавани пазарни цени са необходими приблизителни оценки, ориентирани към бъдещето, за измерване на възстановимата стойност на групи имоти, машини и съоръжения, ефектът от технологичното остаряване върху материалните запаси, провизии – предмет на бъдещ изход от неприключил съдебен спор и дългосрочни задължения към наетите лица, например пенсионни задължения. Тези приблизителни оценки са свързани с предположения за такива статии като корекцията за риск за паричните потоци или процентите на дисконтиране, бъдещите промени на заплатите и бъдещите промени на цените, засягащи други разходи.
- 127 Предположенията и другите източници на несигурност на приблизителните оценки, оповестени в съответствие с параграф 125, се отнасят до приблизителните оценки, които изискват най-трудните, субективни и сложни преценки на ръководството. Колкото повече се увеличава броят на променливите и предположенията, засягащи възможното бъдещо разрешаване на несигурността, толкова по-субективни и сложни стават тези преценки и потенциалът за последваща съществена корекция на балансовите стойности на активите и пасивите обикновено се увеличава съответно.
- 128 Оповестяванията по параграф 125 не се изискват за активите и пасивите, които съдържат значителен риск балансовите им стойности да се променят съществено в рамките на следващата финансова година, ако в края на отчетния период те са оценени по справедлива стойност на база обявена цена на активен пазар за идентичен актив или пасив. Такива справедливи стойности може да се променят съществено в рамките на следващата финансова година, но тези промени няма да се породят от допускания или други източници на несигурност на приблизителните оценки към края на отчетния период.

- 129 Оповестяванията в параграф 125 се представят по начин, който помага на ползвателите на финансовите отчети да разберат преценките, направени от ръководството относно бъдещето и относно другите източници на несигурност на приблизителните оценки. Естеството и степента на предоставената информация се различават според естеството на предположенията и други обстоятелства. Примери за видовете оповестявания, които се правят от предприятието:
- а) естеството на предположението или друга несигурност на приблизителните оценки;
 - б) чувствителността на балансовите стойности към методите, предположенията и приблизителните оценки, стоящи в основата на техните изчисления, включително причините за тази чувствителност;
 - в) очакваното разрешаване на несигурността и обхватът на възможните при разумно допускане последици в рамките на следващата финансова година по отношение на балансовите стойности на съответните активи и пасиви; и
 - г) обяснение за направените промени в минали предположения, отнасящи се до тези активи и пасиви, ако несигурността остава неотстранена.
- 130 Настоящият стандарт не изисква предприятието да оповестява бюджетна информация или прогнози, когато прави оповестяванията по параграф 125.
- 131 Понякога е практически неприложимо да се оповести степента на възможните ефекти на дадено предположение или друг източник на несигурност на приблизителните оценки към края на отчетния период. В такива случаи предприятието оповестява, че при разумно допускане е възможно, на базата на съществуващите знания, резултатите в рамките на следващата финансова година, които се различават от предположенията, да изискват съществена корекция на балансовата стойност на съответния актив или пасив. Във всички случаи предприятието оповестява естеството и балансовата стойност на конкретния актив или пасив (или група активи или пасиви), засегнати от предположението.
- 132 Оповестяването в параграф 122 на конкретни преценки, направени от ръководството в процеса на прилагане на счетоводната политика на предприятието, не се отнася до оповестяванията на източниците на несигурност на приблизителните оценки по параграф 125.
- 133 Други МСФО изискват оповестяване на някои допускания, които в противен случай биха били задължителни съгласно параграф 125. Например МСС 37 изисква оповестяване при определени обстоятелства на основните допускания, отнасящи се до бъдещи събития, засягащи групи провизии. МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност* изисква оповестяване на съществените допускания (включително способите за остойностяване и входящите данни), които предприятието използва, когато оценява справедливата стойност на активите и пасивите, отчитани по справедлива стойност.

Капитал

- 134 **Предприятието оповестява информация, която дава възможност на ползвателите на финансовите отчети да оценят неговите цели, политики и процеси за управление на капитала.**
- 135 За да спази изискванията на параграф 134, предприятието оповестява следното:
- а) качествена информация относно целите, политиките и процесите за управление на капитала, включително:
 - i) описание на това какво управлява като капитал;
 - ii) когато предприятието подлежи на външно наложени изисквания за капитала, естеството на тези изисквания и как тези изисквания са включени в управлението на капитала; и
 - iii) как постига целите си за управление на капитала.
 - б) обобщени количествени данни за това какво управлява като капитал. Някои предприятия приемат някои финансови пасиви (напр. някои форми на подчинен дълг) като част от капитала. Други предприятия приемат капитала като изключващ някои компоненти на собствения капитал (напр. компоненти, породени от хеджиране на парични потоци).

- в) всякакви промени в а) или б) от предходния период.
- г) дали през периода предприятието е спазвало външно наложени изисквания за капитала, които се прилагат спрямо него.
- д) когато предприятието не е спазвало такива външно наложени изисквания за капитала – последиците от това неспазване.

Предприятието прави тези оповестявания въз основа на информацията, предоставяна вътрешно на ключовия управленски персонал.

- 136 Предприятието може да управлява капитала по редица начини и спрямо него може да се прилагат различни изисквания за капитала. Например даден конгломерат може да включва предприятия, които извършват застрахователна и банкова дейност и тези предприятия може да действат в различни юрисдикции. Когато обобщено оповестяване на изискванията за капитала и начина на управлението му не би предоставило полезна информация или би изкривило разбирането на капиталовите ресурси на предприятието от ползвателя на финансовите отчети, предприятието оповестява отделна информация за всяко приложимо към него изискване за капитала.

Финансови инструменти с право на връщане, класифицирани като собствен капитал

- 136A За финансовите инструменти с право на връщане, класифицирани като инструменти на собствения капитал, предприятието оповестява (доколкото не е оповестено на друго място):

- а) обобщени количествени данни за сумата, класифицирана като собствен капитал;
- б) своите цели, политика и процеси за управление на задължението си да изкупи обратно инструментите, когато притежателите на инструментите изискат това, включително всякакви промени от предходния период;
- в) очаквания изходящ паричен поток при обратното изкупуване на тази група финансови инструменти; и
- г) информация как е бил определен изходящият паричен поток при обратното изкупуване.

Други оповестявания

- 137 Предприятието оповестява в пояснителните приложения:

- а) размера на дивидентите, предложени или декларирани преди утвърждаването на финансовите отчети за издаване, но непризнати като разпределение към собствениците през периода, и съответната сума на дял/акция; и
- б) размера на непризнатите натрупани дивиденти по привилегировани акции.

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

- а) седалището и правната форма на предприятието, държавата на регистрация и адреса на управление (или основното място на дейност, ако е различно от адреса на управление);
- б) описание на естеството на дейността на предприятието и неговите основни дейности;
- в) наименованието на предприятието майка и на крайното предприятие майка от групата; и
- г) ако е предприятие с ограничен срок на съществуване – информация за този срок.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ И ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 139 Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 година или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако едно предприятие прилага настоящия стандарт за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 139 А С МСФО 27 (изменен през 2008 г.), бе изменен параграф 106. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 юли 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен през 2008 г.) за по-ранен период, изменението се прилага за този по-ранен период. Изменението се прилага с обратна сила.
- 139 Б С документа, озаглавен *Финансови инструменти с право на връщане и задължения, произтичащи от ликвидация* (изменения на МСС 32 и МСС 1) и издаден през февруари 2008 г., бе изменен параграф 138 и бяха въведени параграфи 8А, 80А и 136А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и прилага същевременно съответните изменения на МСС 32, МСС 39, МСФО 7 и КРМФО 2 *Дялове на членове в кооперации и сходни инструменти*.
- 139 С Параграфи 68 и 71 бяха добавени с документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 139 Г Параграф 69 беше изменен с документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през април 2009 г. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2010 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 139 Д [Заличен]
- 139 Е Параграфи 106 и 107 бяха изменени, а параграф 106А – добавен с документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през май 2010 г. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2011 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане.
- 139 Ж [Заличен]
- 139 З С МСФО 10 и МСФО 12, издадени през май 2011 г., бяха изменени параграфи 4, 119, 123 и 124. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 12.
- 139 И С МСФО 13, издаден през май 2011 г., бяха изменени параграфи 128 и 133. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.
- 139 Й С издаденото през юни 2011 г. изменение, озаглавено *Представяне на компоненти на другия всеобхватен доход* (изменения на МСС 1), бяха изменени параграфи 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 и 115, бяха добавени параграфи 10А, 81А, 81Б и 82А и бяха заличени параграфи 12, 81, 83 и 84. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 юли 2012 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 139 К С МСС 19 *Доходи на наетите лица* (изменен през юни 2011 г.) бе изменено определението за „друг всеобхватен доход“ в параграфи 7 и 96. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСС 19 (изменен през 2011 г.).
- 139 Л С документа, озаглавен *Цикъл на годишни подобрения 2009–2011 г.* и издаден през май 2012 г., бяха изменени параграфи 10, 38 и 41, заличени параграфи 39–40 и добавени параграфи 38А–38Г и 40А–40Г. Предприятието прилага това изменение с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 139 М [Заличен]

- 139Н С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., беше изменен параграф 34. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 15.
- 139О С МСФО 9, издаден през юли 2014 г., бяха изменени параграфи 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 и 123 и бяха заличени параграфи 139Д, 139Ж и 139М. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.
- 139П С документа, озаглавен *Инициатива във връзка с оповестяванията* (изменения на МСС 1) и издаден през декември 2014 г., бяха изменени параграфи 10, 31, 54–55, 82А, 85, 113–114, 117, 119 и 122, бяха добавени параграфи 30А, 55А и 85А–85Б и бяха заличени параграфи 115 и 120. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2016 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Предприятията не са длъжни да оповестяват информацията, изисквана по силата на параграфи 28–30 от МСС 8, във връзка с тези изменения.
- 139Р С МСФО 16 *Лизинг*, издаден през януари 2016 г., бе изменен параграф 123. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 16.
- 139С С МСФО 17, издаден през май 2017 г., бяха изменени параграфи 7, 54 и 82. С документа, озаглавен *Изменения на МСФО 17* и издаден през юни 2020 г. бе изменен допълнително параграф 54. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 17.
- 139Т С документа *Изменения на препратките в МСФО към Концептуалната рамка*, издаден през 2018 г., бяха изменени параграфи 7, 15, 19 – 20, 23 – 24, 28 и 89. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2020 г. или след тази дата. По-ранното прилагане се разрешава, ако в същото време предприятието прилага и всички други изменения, направени чрез документа *Изменения на препратките в МСФО към Концептуалната рамка*. Предприятието прилага изменението на МСС 1 с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*. Въпреки това, ако предприятието реши, че такова прилагане с обратна сила би било практически неприложимо или би довело до излишни разходи или усилия, то прилага измененията на МСС 1 въз основа на параграфи 23 – 28, 50 – 53 и 54Е от МСС 8.
- 139У С документа, озаглавен *Определение за същественост* (изменения на МСС 1 и МСС 8) и издаден през октомври 2018 г., бяха изменени параграф 7 от МСС 1 и параграф 5 от МСС 8, а параграф 6 от МСС 8 бе заличен. Предприятието прилага тези изменения без обратна сила за годишните периоди, започващи на 1 януари 2020 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 139Х С публикувания през февруари 2021 г. документ, озаглавен *Оповестяване на счетоводната политика*, бяха изменени параграфи 7, 10, 114, 117 и 122, бяха добавени параграфи 117А–117Д и бяха заличени параграфи 118, 119 и 121. С него бе изменена и Втората насока за практическото прилагане на МСФО 2, озаглавена *Извършване на преценка на съществеността*. Предприятието прилага измененията на МСС 1 за годишните отчетни периоди, започващи на 1 януари 2023 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- ОТМЯНА НА МСС 1 (ПРЕРАБОТЕН ПРЕЗ 2003 Г.)
- 140 Настоящият стандарт заменя МСС 1 *Представяне на финансови отчети*, преработен през 2003 г., с измененията и допълненията му от 2005 г.

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 2

Материални запаси

ЦЕЛ

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

ОБХВАТ

- 2 **Настоящият стандарт следва да се прилага за всички материални запаси с изключение на:**
- а) [заличен]
 - б) финансовите инструменти (вж. МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* и МСФО 9 *Финансови инструменти*; и
 - в) биологичните активи, свързани със земеделска дейност и земеделска продукция в момента на прибиране на реколтата (вж. МСС 41 *Земеделие*).
- 3 **Настоящият стандарт не се прилага при оценката на материалните запаси, държани от:**
- а) производители на земеделска и горска продукция, земеделски продукти след прибиране на реколтата, минерали и минерални продукти дотолкова, доколкото те се оценяват по нетна реализируема стойност в съответствие с вече установените практики в тези отрасли. Когато такива материални запаси се оценяват по нетна реализируема стойност, промените в тази стойност се признават в печалбата или загубата през периода на промяната.
 - б) стокови брокери търговци, които оценяват своите материални запаси по справедливата им стойност минус разходите за продажба. Когато такива материални запаси се оценяват по справедливата им стойност минус разходите за продажба, промените в справедливата им стойност минус разходите за продажба се признават в печалбата или загубата през периода на промяната.
- 4 Материалните запаси, посочени в параграф 3, буква а), се оценяват по нетна реализируема стойност на определени етапи на производството. Това например става, когато земеделската реколта е вече прибрана, когато е приключил процесът на добиване на полезни изкопаеми и продажбата е осигурена чрез форуърден договор или държавна гаранция или когато има активен пазар и съществува незначителен риск стоката да не може да бъде продадена. Тези материални запаси се освобождават само от изискванията за оценка в настоящия стандарт.
- 5 Брокери търговци са тези, които купуват или продават стоки за чужда или собствена сметка. Материалните запаси, разглеждани в параграф 3, буква б), се придобиват основно с цел продажба в близко бъдеще и генериране на печалба от колебанията в цената или надценката на брокера търговец. Когато такива материални запаси се оценяват по справедливата им стойност минус разходите за продажба, те се освобождават само от изискванията за оценка в настоящия стандарт.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Материалните запаси са активи:

- а) **държани за продажба в обичайния ход на стопанската дейност;**
- б) **намиращи се в процес на производство за такава продажба; или**

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

Нетна реализируема стойност е приблизително оценената продажна цена в обичайния ход на стопанската дейност минус приблизително оценените разходи за завършване на производствения цикъл и приблизително оценените разходи, които са необходими за осъществяване на продажбата.

Справедлива стойност е цената, която би била получена при продажбата на актив или платена при прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (Вж. МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*)

- 7 Под нетна реализируема стойност се има предвид нетната сума, която предприятието очаква да реализира от продажбата на материален запас в обичайния ход на стопанската дейност. Справедливата стойност отразява цената на обичайна сделка за продажба на същия материален запас на основния (или най-изгодния) за него пазар между пазарните участници към датата на оценяване. Първото е стойност, специфична за предприятието, а второто не е. Нетната реализируема стойност на материалните запаси може да не е равна на справедливата стойност минус разходите за продажба.
- 8 Материалните запаси обхващат закупените и държани за препродажба стоки, включително стоките, закупени от търговци на дребно и държани за препродажба, или земя и друга собственост, държана за препродажба. Материалните запаси обхващат също произведената продукция или незавършеното производство, което е в процес на производство в предприятието, и включват материалите и запасите, предназначени да се използват в процеса на производство. Разходите, направени за изпълнението на договор с клиент, който не води до материални запаси (или активи в обхвата на друг стандарт), се отчитат в съответствие с МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*.

ОЦЕНЯВАНЕ НА МАТЕРИАЛНИТЕ ЗАПАСИ

- 9 **Материалните запаси се оценяват по по-ниската измежду следните две стойности: себестойността или цената на придобиване и нетната реализируема стойност.**

Себестойност или цена на придобиване на материалните запаси

- 10 **Себестойността или цената на придобиване на материалните запаси представлява сборът на всички разходи по закупуването, преработката, както и другите разходи, направени във връзка с доставянето им до тяхното настоящо местоположение и състояние.**

Разходи за закупуване

- 11 Разходите за закупуване на материалните запаси включват покупната цена, вносните мита и други данъци (различни от тези, които впоследствие предприятието може да си възстановява от данъчните органи), транспортните разходи, разходите за боравене и другите разходи, които са пряко относими към придобиването на продукцията, материалите и услугите. Търговските отстъпки, работи и други подобни компоненти се приспадат при определяне на разходите за закупуване.

Разходи за преработка

- 12 Разходите за преработка на материалните запаси включват разходи, пряко свързани с произвежданите единици, като например прекия труд. Освен това те включват и систематично разпределяне на постоянните и променливите общопроизводствени разходи, които се правят при преработването на материалите в продукцията. Постоянните общопроизводствени разходи са тези непреки производствени разходи, които остават сравнително постоянни, независимо от обема на производството, като например амортизация и поддръжка на производствени сгради, оборудване и активи с право на ползване, използвани в процеса на производство, а така също и разходите за ръководството и администрацията на производството. Променливите общопроизводствени разходи са тези непреки производствени разходи, които се изменят пряко или почти пряко в зависимост от обема на производството, като например непреките материали и непрекия труд.
- 13 Разпределянето на постоянните общопроизводствени разходи към разходите за преработка се извършва въз основа 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 производството може да бъде използвано, ако то се приближава до нормалния капацитет. Размерът на постоянните общи разходи, начислени за всяка единица продукция, не се увеличава в резултат на нисък обем на производството или когато предприятието е в застой. Неразпределените общи разходи се признават за разходи през периода, в който са направени. В периоди на необичайно високо производство размерът на постоянните общи разходи, който се разпределя за всяка произведена единица, се намалява, така че оценката на материалните запаси да не превишава тяхната себестойност или цена на придобиване. Променливите общопроизводствени разходи се разпределят за всяка произведена единица въз основа на реалното използване на производствените мощности.

- 14 Производственият процес може да даде като резултат едновременното производство на повече от един продукт. Такъв е случаят например при производството на свързани продукти или когато се произвеждат основен продукт и съпътстващ продукт. Когато разходите за преработката на всеки продукт не са ясно разграничени, те се разпределят между продуктите съгласно рационален и последователен принцип. Така например разпределението може да се извършва въз основа на относителната продажна стойност на всеки продукт или на всеки етап от производствения процес, на който продуктите може да бъдат разграничавани помежду им, или при завършване на производството. Повечето съпътстващи продукти по своето естество са несъществени. В такъв случай те обикновено се оценяват по нетна реализируема стойност и тази стойност се приспада от стойността на основния продукт. В резултат на това балансовата стойност на основния продукт не се различава съществено от неговата себестойност или цена на придобиване.

Други разходи

- 15 Другите разходи се включват в себестойността или цената на придобиване на материалните запаси само дотолкова, доколкото те са направени във връзка с довеждането на материалните запаси до настоящото им местоположение и състояние. Така например в себестойността или цената на придобиване на материалните запаси може да се окаже целесъобразно да бъдат включени непроизводствените общи разходи или разходите за проектиране на продукти за конкретни клиенти.
- 16 Примери за разходи, изключвани от себестойността или цената на придобиване на материалните запаси и признавани като разходи за периода, през който са направени:
- а) наднормативните количества бракувани материали, вложеният за тях труд или други производствени разходи;
 - б) разходите за складиране, освен в случаите, когато те са необходими за производствения процес преди следващ производствен етап;
 - в) административните общи разходи, които не са свързани с довеждането на материалните запаси до сегашното им местоположение и състояние; и
 - г) разходите за продажбата.
- 17 В МСС 23 *Разходи по заеми* се определят ограничените случаи, когато разходите по заеми се включват в себестойността или цената на придобиване на материалните запаси.
- 18 Предприятието може да закупи материални запаси при условия на разсрочено плащане. Когато договореностите по същество съдържат елемент на финансиране, например разликата между покупната цена за нормални кредитни условия и платената сума, този елемент се признава като разход за лихви за периода на финансирането.
- 19 [Заличен]

Себестойност на земеделска продукция, добита от биологични активи

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

Способи за оценяване на себестойността

- 21 Способите за оценяване на себестойността на материалните запаси, например методът на стандартната себестойност или методът по цени на дребно, може да бъдат използвани за удобство, ако резултатите се приближават до себестойността. При метода на стандартната себестойност се вземат предвид нормалните нива на материалите и запасите, труда, ефикасността и използването на капацитета. Съответните разходи се преглеждат редовно и при необходимост се преизчисляват съобразно новите условия.
- 22 Методът по цени на дребно се използва често в търговията на дребно за оценяване на голям брой бързо променящи се отчетни обекти, които имат еднакви надценки и за които е практически неприложимо използването на други методи за изчисляване на себестойността. Себестойността на материалните запаси се определя, като продажната цена на запасите се намалява с подходящия процент на брутната надценка. Използваният процент следва да бъде съобразен със запасите, чиито цени са намалени под началната продажна цена. Често за всяка група стоки на дребно се използва осреднен процент.

Методи за изписване на себестойността или цената на придобиване

- 23 Себестойността или цената на придобиване на материалните запаси от отчетни обекти, които обикновено не са взаимозаменяеми, и на произведените стоки или извършените услуги, предназначени за конкретни проекти, се изписва чрез използването на конкретно определяне на себестойността на всеки от тях.**
- 24 Конкретно определяне на себестойността или цената на придобиване означава, че конкретни разходи се отнасят към определени отчетни обекти от категорията на материалните запаси. Това е подходящо счетоводно отразяване за отчетните обекти, които са предназначени за конкретен проект, независимо дали те са били закупени или произведени. Конкретното разграничаване на разходите обаче е нецелесъобразно при голям брой отчетни обекти от категорията на материалните запаси, които обикновено са взаимозаменяеми. В такива случаи методът на подбор на тези отчетни обекти, които остават в материалните запаси, би могло да се използва за постигане на предварително определен ефект върху печалбата или загубата.
- 25 Себестойността или цената на придобиване на материалните запаси, които са различни от уредените в параграф 23, се изписва чрез използването на метода „първа входяща – първа изходяща стойност“ (FIFO) или метода на среднопретеглената себестойност или цена на придобиване. Едно предприятие следва да използва един и същ метод за изписване на себестойността или цената на придобиване за всички материални запаси със сходно естество и употреба в предприятието. За материалните запаси с различно естество и употреба може да бъде оправдано използването на различни методи за изписване на себестойността или цената на придобиване.**
- 26 Например материалните запаси, които са използвани в един оперативен сегмент, може да се употребяват в предприятието по начин, различен от този, по който биха били употребявани в друг оперативен сегмент. Обаче разликата в географското местоположение на материалните запаси (или в съответните данъчни закони) сама по себе си не е достатъчна да оправдае използването на различни методи за изписване на себестойността или цената на придобиване.
- 27 Според метода FIFO отчетните обекти от категорията на материалните запаси, които са закупени или произведени първи, се продават първи и следователно оставащите в запасите отчетни обекти в края на отчетния период са тези, които са закупени или произведени последни. По метода на среднопретеглената себестойност или цена на придобиване себестойността или цената на придобиване на всеки отчетен обект се определя от среднопретеглената себестойност или цена на придобиване на сходни отчетни обекти в началото на периода и себестойността или цената на придобиване на сходни отчетни обекти, произведени или закупени през периода. Средната величина може да бъде изчислявана периодично или при постъпване на всяка допълнителна доставка в зависимост от условията в предприятието.

Нетна реализируема стойност

- 28 Себестойността или цената на придобиване на материалните запаси може да е невъзстановима, в случай че те са повредени или са цялостно или частично негодни поради остаряване, или ако има спад в продажните им цени. Също така себестойността или цената на придобиване на материалните запаси може да бъде невъзстановима, ако приблизително оценените разходи за завършване или приблизително оценените разходи, които ще бъдат направени за осъществяване на продажбата, са се увеличили. Практиката на обезценяване на материалните запаси под себестойността им цената на придобиването им до нетната реализируема стойност е в съответствие с разбирането, че активите не трябва да се отчитат със стойности, превишаващи очакваните суми от тяхната продажба или използване.
- 29 Материалните запаси обикновено се обезценяват до нетна реализируема стойност отчетен обект по отчетен обект. При някои обстоятелства обаче може да бъде подходящо сходни или свързани отчетни обекти да се групират. Така например подобен случай може да има при отчетни обекти от категорията на материалните запаси, които са свързани с един и същ производствен асортимент, които имат сходно предназначение или крайна употреба, които са произведени и се предлагат в една и съща географска зона и които на практика не може да бъдат оценени отделно от други отчетни обекти, участващи в същия производствен асортимент. Не е целесъобразно материалните запаси да се обезценяват въз основа на класификационни групи, например продукцията, или всички материални запаси в даден оперативен сегмент.
- 30 Приблизителното оценяване на нетната реализируема стойност се извършва въз основа на най-надеждните съществуващи данни по време на съставянето на тези приблизителни оценки според стойността на материалните запаси, която се очаква да бъде реализирана. Тези приблизителни оценки трябва да отчитат колебанията в цените или разходите, които са в пряка връзка със събитията, станали след края на периода дотолкова, доколкото тези събития потвърждават условията, съществуващи в края на периода.

- 31 Освен това приблизителните оценки на нетната реализируема стойност трябва да отчитат какво е предназначението на държаните материални запаси. Например, нетната реализируема стойност на количеството материални запаси, държани за изпълнение на неотменими договори за продажба или предоставяне на услуги, се базира на договорната цена. Ако договорите за продажба са за по-малко количество от държаните материални запаси, нетната реализируема стойност на превишаващото количество има като база общите пазарни цени. Провизии може да възникнат от неотменими договори за продажба, превишаващи по количество държаните материални запаси, или от неотменими договори за покупка. Такива провизии се разглеждат съгласно МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*.
- 32 Материалите и другите запаси, държани с оглед да бъдат използвани в производството на материални запаси, не се обезценяват под себестойността или цената на придобиването им, ако се очаква готовите продукти, в които те ще бъдат вложени, да бъдат продадени по тяхната себестойност или цена на придобиване или над нея. Когато обаче спад на цената на материалите сочи, че себестойността или цената на придобиване на готовите продукти превишава нетната им реализируема стойност, материалите се обезценяват до нетната реализируема стойност. При тези условия възможно най-добрата мярка за нетната реализируема стойност на материалните запаси е заместителната стойност.
- 33 През всеки следващ период се прави нова оценка на нетната реализируема стойност. Когато условията, довели до обезценяването на материалните запаси под тяхната себестойност или цена на придобиване, вече не са налице или когато има ясно доказателство за увеличение на нетната реализируема стойност заради промяна в икономическите обстоятелства, сумата на обезценката се възстановява (т.е. възстановяването е ограничено до сумата на първоначалната обезценка), така че новата балансова стойност е по-ниската стойност измежду себестойността или цената на придобиване и преразгледаната нетна реализируема стойност. Такъв е случаят, когато например даден отчетен обект от категорията на материалните запаси, който се отчита по нетна реализируема стойност поради спад в продажната цена, е все още в наличност през даден последващ период и продажната му цена се е увеличила.

ПРИЗНАВАНЕ ЗА РАЗХОД

- 34 **Когато се продават материални запаси, тяхната балансова стойност следва да бъде призната като разход през периода, през който се признава съответният приход. Размерът на всяка обезценка на материалните запаси до нетната им реализируема стойност, както и всички загуби на материални запаси се признават като разходи през периода, през който настъпват обезценката или загубите. Размерът на всяко възстановяване на обезценката на материалните запаси, възникнало в резултат на увеличение на нетната реализируема стойност, се признава като намаление на размера на материалните запаси, признати като разходи през периода, през който настъпва възстановяването.**
- 35 Някои материални запаси може да бъдат отнесени по сметките за други активи, например материални запаси, които се използват като компонент на имотите, машините и съоръженията, придобити от предприятието по стопански начин. Материалните запаси, отнесени към друг актив по този начин, се признават за разход в продължение на полезния живот на актива.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

- 36 **Във финансовите отчети се оповестява следното:**
- а) **счетоводната политика, приета при оценяването на материалните запаси, включително използваните методи за изписване на себестойността или цената на придобиване;**
 - б) **общата балансова стойност на материалните запаси и балансовата стойност по класификационни групи, подходящи за предприятието;**
 - в) **балансираната стойност на материалните запаси, отчитани по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба;**
 - г) **размерът на материалните запаси, признат като разход през периода;**
 - д) **размера на всяка обезценка на материалните запаси, който е признат като разход през периода съгласно параграф 34;**
 - е) **размера на всяко възстановяване на обезценки, който е признат като намаление на размера на материалните запаси, признат като разход през периода съгласно параграф 34;**

ж) условията или събитията, довели до възстановяване на обезценки на материалните запаси съгласно параграф 34;
и

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

- 37 Полезна за ползвателите на финансовите отчети е информацията за балансовите стойности по различните класификационни групи материални запаси и мащаба на промените в тези активи. Обичайната класификация на материалните запаси е: стоки, производствени запаси, суровини и материали, незавършено производство и продукция.
- 38 Размерът на материалните запаси, признат като разход за периода, който често се нарича „себестойност на продажбите“, се състои от тези разходи, преди това включени в оценката на материалните запаси, които вече са продадени, и неразпределените общопроизводствени разходи, както и наднормативните размери на производствените разходи за материални запаси. Условията в едно предприятие може да дадат основание за включване и на други суми, например разходи по разпространението.
- 39 Някои предприятия приемат формат на отчета за приходите и разходите, в резултат на който се оповестяват суми, различни от себестойността или цената на придобиване на материалните запаси, признати като разход през периода. При този формат предприятието представя анализ на разходите, използвайки класификация според естеството на разходите. В този случай предприятието оповестява признатите разходи за суровини и консумативи, разходите за труд и другите разходи заедно с размера на нетната промяна на материалните запаси за периода.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 40 Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на 1 януари 2005 г. или след тази дата. Насърчава се по-ранното му прилагане. Ако едно предприятие прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.
- 40 А [Заличен]
- 40 Б [Заличен]
- 40 В С МСФО 13, издаден през май 2011 г., бе изменено определението за справедлива стойност в параграф 6 и бе изменен параграф 7. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.
- 40 Г [Заличен]
- 40 Д С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., бяха изменени параграфи 2, 8, 29 и 37 и беше заличен параграф 19. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.
- 40 Е С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменя параграф 2 и се заличават параграфи 40А, 40Б и 40Г. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.
- 40 Ж С МСФО 16 *Лизинг*, издаден през януари 2016 г., бе изменен параграф 12. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 16.

ОТМЯНА НА ДРУГИ РЕШЕНИЯ

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

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 7

Отчет за паричните потоци ⁽²⁾

ЦЕЛ

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

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

ОБХВАТ

- 1** **Предприятието изготвя отчет за паричните потоци в съответствие с изискванията на настоящия стандарт и го представя като неразделна част от финансовите си отчети за всеки отчетен период, за който се представят финансови отчети.**
- 2 Настоящият стандарт заменя МСС 7 *Отчет за измененията на финансовото състояние*, приет през юли 1977 г.
- 3 Ползвателите на финансовите отчети на предприятието се интересуват как предприятието генерира и използва паричните средства и паричните еквиваленти. Това е така, независимо от естеството на дейността на предприятието и независимо от това дали паричните средства може да се разглеждат като продукт на предприятието, както може да бъде при финансовите институции. Предприятията се нуждаят от парични средства по причини, които по същество са еднакви, колкото и различни да са главните им приходоносни дейности. Те се нуждаят от парични средства, за да извършват своята дейност, да плащат задълженията си и да осигуряват доходи (възвръщаемост) на своите инвеститори. Поради това с настоящия стандарт от всички предприятия се изисква да представят отчет за паричните потоци.

ПОЛЗА ОТ ИНФОРМАЦИЯТА ЗА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ

- 4 Отчетът за паричните потоци, използван заедно с останалите финансови отчети, предоставя информация, която дава възможност на ползвателите да оценят промените в нетните активи на предприятието, финансовата му структура (включително неговата ликвидност и платежоспособност) и способността му да влияе върху размера и разположението във времето на паричните потоци, за да може да се приспособява към променящите се обстоятелства и възможности. Информацията за паричните потоци е от полза при оценяването на възможностите на предприятието да генерира парични средства и парични еквиваленти и дава възможност на ползвателите да създават модели за оценяване и сравняване на настоящата стойност на бъдещите парични потоци на различните предприятия. Тя подобрява и сравнимостта на отчитането на резултатите на различните предприятия, защото отстранява ефекта от различното счетоводно отразяване на едни и същи сделки и събития.
- 5 Историческата информация за паричните потоци често се използва като показател за размера, разпределението във времето и сигурността на бъдещите парични потоци. Полезна е и когато се проверява точността на минали оценки на бъдещи парични потоци, както и при проучването на съотношението между рентабилността и нетния паричен поток и влиянието на променящите се цени.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

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

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

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

Оперативна дейност – основната приходоносна дейност на предприятието, както и друга дейност, която не е инвестиционна или финансова.

⁽²⁾ През септември 2007 г. СМСС измени заглавието на МСС 7 от *Отчети за паричните потоци* на *Отчет за паричните потоци* вследствие на преработката на МСС 1 *Представяне на финансови отчети* през 2007 г.

Инвестиционна дейност – придобиването и освобождаването от дълготрайни активи и други инвестиции, които не са включени в паричните еквиваленти.

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

Парични средства и парични еквиваленти

- 7 Паричните еквиваленти се държат по-скоро за посрещане на краткосрочни парични ангажменти, отколкото за инвестиционни или други цели. За да бъде категоризирана като паричен еквивалент, една инвестиция трябва да бъде леснообръщаема в конкретна сума парични средства и да съдържа незначителен риск от промени на стойността. Затова дадена инвестиция обичайно се категоризира като паричен еквивалент само когато има кратък срок до падежа, например три месеца или по-малко от датата на придобиването. Инвестициите в дялово участие (собствен капитал) не се включват в паричните еквиваленти, освен ако по същество са парични еквиваленти, например при привилегирани акции, придобити в рамките на кратък срок преди техния падеж и с посочена дата за обратно изкупуване.
- 8 Заемането на средства от банки по принцип се счита за финансова дейност. В някои страни обаче банковият овърдрафт, който е дължим при поискване, представлява неразделна част от управлението на паричните средства на предприятието. При тези обстоятелства банковият овърдрафт се включва като компонент на паричните средства и паричните еквиваленти. Характерна черта на подобна схема на банкиране е, че салдото по банковата сметка често се променя от положителни стойности до овърдрафт.
- 9 Паричните потоци изключват движенията между отчетни обекти, които представляват парични средства или парични еквиваленти, защото тези компоненти представляват по-скоро част от управлението на паричните средства на предприятието, отколкото част от неговата оперативна, инвестиционна или финансова дейност. Управлението на паричните потоци включва инвестирането на свободните парични средства в парични еквиваленти.

ПРЕДСТАВЯНЕ НА ОТЧЕТА ЗА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ

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

- 11 Предприятието представя паричните си потоци, произтичащи от оперативната, инвестиционната и финансовата дейност, по начин, който е най-целесъобразен за стопанската му дейност. Класифицирането по дейности осигурява информация, която дава възможност на ползвателите да оценят влиянието на тези дейности върху финансовото състояние на предприятието и размера на паричните средства и паричните еквиваленти, които то притежава. Тази информация може да се използва и за оценяване на отношенията между тези дейности.
- 12 Една сделка може да включва парични потоци, които са класифицирани по различен начин. Например когато паричното погасяване на заем включва както лихва, така и главница, погасяването на лихвата може да бъде класифицирано като оперативна дейност, а погасяването на главницата – като финансова дейност.

Оперативна дейност

- 13 Размерът на паричните потоци, произтичащи от оперативна дейност, е главен показател за степента, в която дейността на предприятието е генерира достатъчно парични потоци за изплащане на заемите, за поддържане на оперативната дееспособност на предприятието, за изплащане на дивиденди и за извършване 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 прогнозиране на бъдещите парични потоци от оперативната дейност.
- 14 Паричните потоци от оперативната дейност се получават главно от основната приходоносна дейност на предприятието. Следователно по принцип те са резултат от сделки и други събития, които се включват при определянето на печалбата или загубата. Като пример за парични потоци от оперативната дейност може да се посочат:
 - а) паричните постъпления от продажбата на стоки и извършването на услуги;
 - б) паричните постъпления от възнаграждения за права, такси, комисиони и други приходи;
 - в) паричните плащания към доставчици на стоки и услуги;
 - г) паричните плащания към и от името на наетите лица (персонала);

- д) [заличен]
- е) паричните плащания или възстановяване на суми, внесени като подоходни данъци, с изключение на случаите, когато те може да бъдат конкретно разграничени и отнесени към финансовата и инвестиционната дейност; и
- ж) паричните постъпления и плащания по договори, държани за дилърски или търговски цели.

Някои сделки, например продажбата на отчетен обект от категорията на машините, може да донесат печалба или загуба, която се включва в признатата печалба или загуба. Паричните потоци, които са свързани с подобни сделки, представляват парични потоци от инвестиционна дейност. Паричните плащания за производство или придобиване на активи, държани за отдаване под наем и впоследствие държани за продажба, както е описано в параграф 68А от МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*, обаче са парични потоци от оперативна дейност. Паричните постъпления от наеми и последващи продажби на такива активи също са парични потоци от оперативна дейност.

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

Инвестиционна дейност

- 16 Отделното оповестяване на паричните потоци, произтичащи от инвестиционната дейност, е важно, защото те представляват размера на разходите, направени за ресурси, които са предназначени да генерират бъдещи приходи и парични потоци. Като инвестиционна дейност може да бъдат класифицирани само разходите, чийто резултат е актив, признат в отчета за финансовото състояние. Като пример за парични потоци от инвестиционни дейности може да се посочат:
- а) паричните плащания за придобиване на имоти, машини и съоръжения, нематериални и други дълготрайни активи. Тези плащания включват плащанията, свързани с капитализираните разходи за развойна дейност, както и с капитализираните разходи за придобиване на имоти, машини и съоръжения по стопански начин;
 - б) паричните постъпления от продажбата на имоти, машини и съоръжения, нематериални и други дълготрайни активи;
 - в) паричните плащания за придобиване на капиталови или дългови инструменти на други предприятия и дялови участия в смесени предприятия (различни от плащанията за тези инструменти, които се разглеждат като парични еквиваленти, или тези, които се държат за дилърски или търговски цели);
 - г) паричните постъпления от продажбата на капиталови или дългови инструменти на други предприятия и дялови участия в съвместни предприятия (различни от постъпленията за тези инструменти, които се разглеждат като парични еквиваленти, или тези, които се държат за дилърски или търговски цели);
 - д) паричните аванси и заеми, предоставени на трети страни (които не са аванси и заеми, предоставени от финансова институция);
 - е) паричните постъпления от връщането на аванси и погасяването на заеми, предоставени на трети страни (които не са аванси и заеми на финансова институция);
 - ж) паричните плащания за фючърсни договори, форуърдни договори, опционни договори и суапови договори, с изключение на случаите, когато договорите се държат за дилърски или търговски цели или плащанията са класифицирани като финансова дейност; и
 - з) паричните постъпления от фючърсни договори, форуърдни договори, опционни договори и суапови договори, с изключение на случаите, когато договорите се държат за дилърски или търговски цели или плащанията са класифицирани като финансова дейност.

Когато даден договор се отчита като хеджиране на разграничим отчетен обект, паричните потоци от договора се класифицират по същия начин, както паричните потоци на отчетния обект, който се хеджира.

Финансова дейност

- 17 Отделното оповестяване на паричните потоци, произтичащи от финансовата дейност, е важно, защото помага при прогнозирането на сумите от бъдещите парични потоци, които представляват вземания на предприятията, които са предоставили капитал на предприятието. Като примери за парични потоци от финансова дейност може да се посочат:
- а) паричните постъпления от емитирането на акции или други инструменти на собствения капитал;
 - б) паричните плащания към собствениците за придобиването или обратното изкупуване на акции на предприятието;
 - в) паричните постъпления от емитиране на облигации, заеми, кредити, полици, ипотeki и други краткосрочни или дългосрочни заемни средства;
 - г) паричните погашения на получени в заем средства; и
 - д) паричните плащания от страна на лизингополучател за намаляване на размера на неизплатеното задължение по лизинг.

ОТЧИТАНЕ НА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ ОТ ОПЕРАТИВНА ДЕЙНОСТ**18 Предприятието отчита паричните потоци от оперативната дейност, като използва:**

- а) **или прекия метод, при който се оповестяват главните групи брутни парични постъпления и брутни парични плащания; или**
 - б) или косвения метод, при който печалбата или загубата се коригира по отношение на ефекта на сделките с непарично естество на отложените или начислените минали или бъдещи парични постъпления или плащания във връзка с оперативната дейност и на приходните или разходните отчетни обекти, свързани с инвестиционни или финансови парични потоци.
- 19 Препоръчително е предприятията да отчитат паричните потоци от оперативната си дейност, като използват прекия метод. Прекият метод осигурява информация, която може да бъде полезна при приблизителното оценяване (прогнозирането) на бъдещите парични потоци и която не може да бъде получена по косвения метод. При прекия метод информацията за основните групи брутни парични постъпления и брутни парични плащания може да бъде получена:
- а) или от счетоводните регистри на предприятието; или
 - б) чрез коригирането на продажбите, себестойността на продажбите (лихвите и други подобни приходи и разходите за лихви и други подобни разходи за финансова институция) и други статии от отчета за всеобхватния доход по отношение на:
 - i) промените в материалните запаси и оперативните вземания и задължения през отчетния период;
 - ii) други непарични отчетни обекти; и
 - iii) други непарични обекти, 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 печалбата или загубата по отношение на ефектите на:
- а) промените в материалните запаси и оперативните вземания и задължения през отчетния период;
 - б) непаричните отчетни обекти, например амортизация, провизии, отсрочени данъци, нереализирани положителни и отрицателни курсови разлики и неразпределена печалба на асоциираните предприятия; и
 - в) всички други отчетни обекти, за които паричните ефекти представляват инвестиционни или финансови парични потоци.

Другата възможност е нетният паричен поток от оперативната дейност да бъде представен по косвения метод, като се покажат приходите и разходите, представени в отчета за всеобхватния доход, и промените в материалните запаси и оперативните вземания и задължения през отчетния период.

ОТЧИТАНЕ НА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ ОТ ИНВЕСТИЦИОННА И ФИНАНСОВА ДЕЙНОСТ

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

ОТЧИТАНЕ НА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ НА НЕТНА БАЗА

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

- а) паричните постъпления и плащания от името на клиентите, когато паричните потоци отразяват по-скоро дейностите на клиента, отколкото тези на предприятието; и**
- б) паричните постъпления и плащания за отчетни обекти, при които обращаемостта е бърза, сумите са големи и сроковете до падежите са кратки.**

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

- а) приемането и изплащането на безсрочни депозити в банка;
- б) финансови средства, държани от инвестиционно предприятие от името на клиента; и
- в) наеми, събирани от името на собствениците на имотите и изплащани на тях.

- 23А Примери за парични постъпления и плащания, посочени в параграф 22, буква б), са авансите, отпускани за долупосочените елементи, и изплащането (погасяването) на тези елементи:

- а) сумите на главниците, отнасящи се до кредитни карти на клиенти;
- б) закупуването и продажбата на инвестиции; и
- в) други краткосрочни заеми, например тези, които имат срок до падежа три месеца или по-малко.

- 24** **Паричните потоци, произтичащи от всяка от следните дейности на дадена финансова институция, може да бъдат отчитани на нетна база:**

- а) паричните постъпления и плащанията за приемане и изплащане на депозити с определен падеж;**
- б) внасянето на суми по депозити в други финансови институции и тегленето на суми от депозити от други финансови институции; и**
- в) паричните аванси и заеми, отпускани на клиенти, и връщането на тези аванси и погасяването на тези кредити.**

ПАРИЧНИ ПОТОЦИ В ЧУЖДЕСТРАННА ВАЛУТА

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

- 26** **Паричните потоци на чуждестранно дъщерно предприятие се превалутират по обменните курсове на функционалната валута към чуждата валута към датите на паричните потоци.**

- 27 Паричните потоци в чуждестранна валута се отчитат по начин, съобразен с МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове*. Това позволява използването на обменен курс, който е приблизително равен на действителния обменен курс. Например среднопретегленият обменен курс за отчетния период може да се използва за счетоводно отчитане на сделки в чуждестранна валута или за превалутиране на паричните потоци на чуждестранно дъщерно предприятие. МСС 21 обаче не позволява да се използва обменният курс към края на отчетния период при превалутирането на паричните потоци на чуждестранно дъщерно предприятие.
- 28 Нереализираните печалби или загуби, произтичащи от промени в обменните курсове, не са парични потоци. Но влиянието на промените в обменните курсове върху паричните средства или паричните еквиваленти, държани или дължими в чуждестранна валута, се отчита в отчета за паричните потоци, за да се извърши равнение на паричните средства и паричните еквиваленти в началото и в края на периода. Тази сума се представя отделно от паричните потоци от оперативна, инвестиционна и финансова дейност и включва евентуалните разлики, които биха се получили, ако тези парични потоци бяха отчитани по обменните курсове в края на периода.
- 29 [Заличен]
- 30 [Заличен]

ЛИХВИ И ДИВИДЕНТИ

- 31 **Паричните потоци от получени и изплатени лихви и дивиденди се оповестяват поотделно. Всеки поток се категоризира поотделно по последователен начин през различните периоди като отнасящ се до оперативната, инвестиционната или финансовата дейност.**
- 32 Общият размер на лихвата, изплатена през даден период, се оповестява в отчета за паричните потоци независимо от това дали е призната като разход в печалбата или загубата, или е капитализирана в съответствие с МСС 23 *Разходи по заемти*.
- 33 При финансова институция изплатените лихви и получените лихви и дивиденди обикновено се категоризират като парични потоци от оперативната дейност. Не съществува обаче консенсус по категоризацията на тези парични потоци за другите предприятия. Изплатените лихви и получените лихви и дивиденди може да бъдат категоризирани като парични потоци от оперативната дейност, тъй като те се включват в определянето на печалбата или загубата. Другата възможност е изплатените лихви и получените лихви и дивиденди да се категоризират съответно като финансови парични потоци и инвестиционни парични потоци, тъй като те представляват разходи за получаването на финансови ресурси или доходи от инвестициите.
- 34 Изплатените дивиденди може да се категоризират като финансов паричен поток, тъй като те представляват разходи за получаване на финансови ресурси. Другата възможност е изплатените дивиденди да се категоризират като компонент на паричните потоци от оперативната дейност, за да се подпомогнат ползвателите при определянето на способността на предприятието да изплаща дивиденди от оперативните си парични потоци.

ДАНЪЦИ ВЪРХУ ДОХОДА

- 35 **Паричните потоци, произтичащи от данъци върху дохода, се отчитат поотделно и се категоризират като парични потоци от оперативната дейност, освен ако може да бъдат конкретно разграничени и отнесени към финансовата или инвестиционната дейност.**
- 36 Данъците върху дохода възникват при сделки, пораждащи парични потоци, които се категоризират в отчета за паричните потоци като основна, инвестиционна или финансова дейност. Докато разходите за данъци може лесно да се определят като отнасящи се до инвестиционната или финансовата дейност, често е практически неприложимо свързаните с тях парични потоци от данъци да бъдат определени, а и те може да възникнат през отчетен период, различен от този на паричните потоци на базовата сделка. Затова платените данъци обикновено се категоризират като парични потоци от оперативна дейност. Когато обаче е практически приложимо данъчният паричен поток да се отнесе към отделна сделка, която създава парични потоци, категоризирани като инвестиционна или финансова дейност, данъчният паричен поток се категоризира според случая като инвестиционна или финансова дейност. Когато данъчните парични потоци са разпределени в повече от една категория дейности, се оповестява общата сума платени данъци.

ИНВЕСТИЦИИ В ДЪЩЕРНИ, АСОЦИИРАНИ И СЪВМЕСТНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

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

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

ПРОМЕНИ В ПРИТЕЖАВАНИТЕ УЧАСТИЯ В СОБСТВЕНОСТТА НА ДЪЩЕРНИ ПРЕДПРИЯТИЯ И ДРУГИ СТОПАНСКИ ЕДИНИЦИ

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

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

- а) **общия размер на полученото или извършено плащане;**
- б) **дела на плащането, състоящ се от парични средства и парични еквиваленти;**
- в) **размера на паричните средства и паричните еквиваленти в дъщерните предприятия или другите стопански единици, над които е придобит или изгубен контрол; и**
- г) **размера на активите и пасивите, с изключение на паричните средства и паричните еквиваленти в дъщерните предприятия или другите стопански единици, над които е придобит или изгубен контрол, обобщено за всяка главна категория.**

- 40А Инвестиционно предприятие съгласно определението в МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети* не е длъжно да прилага параграф 40, буква в) или параграф 40, буква г) за инвестиция в дъщерно предприятие, която се изисква да бъде оценявана по справедлива стойност през печалбата или загубата.

- 41 Отделното представяне на влиянието върху паричните потоци на придобиването или загубата на контрол над дъщерни предприятия или други стопански единици като отделни статии, заедно с отделното оповестяване на размерите на активите и пасивите, които предприятието е придобило или от които се е освободило, спомага да се разграничат тези парични потоци от паричните потоци, произтичащи от друга оперативна, инвестиционна и финансова дейност. Влиянието върху паричните потоци от загубата на контрол не се приспада от влиянието от придобиването на контрол.

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

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

- 42Б. Промените в притежаваните участия в собствеността на дъщерно предприятие, които не водят до загуба на контрол, например последващата покупка или продажба от предприятие майка на инструменти на собствения капитал на дъщерното предприятие, се отчитат като сделки със собствен капитал (вж. МСФО 10), освен когато дъщерното дружество е притежавано от инвестиционно предприятие и трябва да бъде оценявано по справедлива стойност чрез печалбата или загубата. Съответно произтичащите от това парични потоци се категоризират по същия начин, както другите сделки със собствениците, описани в параграф 17.

НЕПАРИЧНИ СДЕЛКИ (ОПЕРАЦИИ)

- 43 **Инвестиционните и финансовите сделки (операции), при които не се изисква използване на парични средства или парични еквиваленти, трябва да се изключат от отчета за паричните потоци. Тези сделки трябва да бъдат оповестени на друго място във финансовите отчети по начин, който дава цялата значима информация за тази инвестиционна и финансова дейност.**

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 непаричните сделки от отчета за паричните потоци е в съответствие с целта на отчета за паричните потоци, тъй като тези отчетни обекти не включват парични потоци през текущия период. По-долу са дадени примери за непарични сделки (операции):

- а) придобиване на активи или чрез пряко поемане на съответните свързани с тях пасиви, или чрез лизинг;
- б) придобиване на предприятия чрез емитиране на собствен капитал; и
- в) преобразуване на дълг в собственост.

ПРОМЕНИ В ПАСИВИТЕ, ПРОИЗТИЧАЩИ ОТ ДЕЙНОСТИ ПО ФИНАНСИРАНЕ

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

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

- а) промените, произтичащи от паричните потоци от дейностите по финансиране;
- б) промените, произтичащи от придобиването или загубата на контрол над дъщерни предприятия или други стопански единици;
- в) ефекта от промените в обменните курсове;
- г) промените в справедливата стойност; и
- д) други промени.

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

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

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

КОМПОНЕНТИ НА ПАРИЧНИТЕ СРЕДСТВА И ПАРИЧНИТЕ ЕКВИВАЛЕНТИ

45 Предприятието оповестява компонентите на паричните средства и паричните еквиваленти и представя равнение на тези суми в своя отчет за паричните потоци с равностойните статии, включени в отчета за финансовото състояние.

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

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

ДРУГИ ОПОВЕСТЯВАНИЯ

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

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

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

- а) размера на неусвоените отпуснати заеми, които може да бъдат на разположение за бъдещата оперативна дейност и за уреждане на капиталови ангажименти, като се посочват евентуалните ограничения върху ползването на тези заеми;
- в) съвкупния размер на паричните потоци, които представляват увеличения на оперативния капацитет отделно от тези парични потоци, които са необходими за поддържането на оперативния капацитет; и
- г) размера на паричните потоци, произтичащи от оперативната, инвестиционната и финансовата дейност от всеки отчетен сегмент (вж. МСФО 8 *Оперативни сегменти*).

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

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

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

- 54 С МСС 27 (изменен през 2008 г.) бяха изменени параграфи 39–42 и бяха добавени параграфи 42А и 42Б. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 юли 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен през 2008 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период. Измененията се прилагат с обратна сила.

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

- 56 Параграф 16 беше изменен с документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през април 2009 г. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2010 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

- 57 С МСФО 10 и МСФО 11 *Съвместни споразумения*, издадени през май 2011 г., бяха изменени параграфи 37, 38 и 42Б и бе заличен параграф 50, буква б). Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.
- 58 С документа, озаглавен *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27) и издаден през октомври 2012 г., бяха изменени параграфи 42А и 42Б и бе добавен параграф 40А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2014 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранно прилагане на документа *Инвестиционни предприятия*. Ако предприятието приложи тези изменения по-рано, то прилага едновременно всички изменения, включени в документа *Инвестиционни предприятия*.
- 59 С МСФО 16 *Лизинг*, издаден през януари 2016 г., се изменят параграфи 17 и 44. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 16.
- 60 С изданията през януари 2016 г. документ, озаглавен *Инициатива във връзка с оповестяванията* (изменения на МСС 7), бяха добавени параграфи 44А–44Д. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2017 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага за първи път тези изменения, не е необходимо да се предоставя сравнителна информация за предходни периоди.
- 61 С МСФО 17 *Застрахователни договори*, издаден през май 2017 г., бе изменен параграф 14. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 17.

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 8***Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*****ЦЕЛ**

- 1 Целта на настоящия стандарт е да се предвидят критериите за подбор и промяна на счетоводната политика, както и счетоводното отразяване и оповестяване на промените в счетоводната политика, счетоводните приблизителни оценки и поправянето на грешки. Настоящият стандарт има за цел да подобри значението и надеждността на финансовите отчети на предприятието, както и сравнимостта на тези финансови отчети във времето и спрямо финансовите отчети на други предприятия.
- 2 Изискванията за оповестяване на счетоводната политика, освен тези, отнасящи се до промените в счетоводната политика, са установени в МСС 1 *Представяне на финансови отчети*.

ОБХВАТ

- 3 Настоящият стандарт се прилага при подбора и прилагането на счетоводната политика и отразяването на промените в счетоводната политика, промените в счетоводните приблизителни оценки и поправянето на грешки от предходни периоди.
- 4 Данъчните ефекти от поправките на грешки от предходни периоди и корекциите с обратна сила за отразяване на промените в счетоводната политика се признават и оповестяват в съответствие с МСС 12 *Данъци върху дохода*.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

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

Счетоводни приблизителни оценки са парични суми във финансовите отчети, чиято оценка е с елемент на несигурност.

Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО) са стандартите и разясненията, издадени от Съвета по Международните счетоводни стандарти (СМСС). Те се състоят от:

- а) **Международните стандарти за финансово отчитане;**
- б) **Международни счетоводни стандарти;**
- в) **Разясненията на Комитета за разяснения на Международните стандарти за финансово отчитане (КРМСФО); и**
- г) **Разясненията на Постоянния комитет за разяснения (ПКР) ⁽³⁾.**

Определението на понятието за *същественост* е дадено в параграф 7 от МСС 1 и се използва със същото значение в рамките на настоящия стандарт.

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

- а) **е била налична към момента на утвърждаване на финансовите отчети за тези периоди за издаване; и**

⁽³⁾ Определението за МСФО е изменено след промените на наименованията, въведени с преразгледания *Устав на Фондацията за МСФО* през 2010 г.

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

Тези грешки включват ефектите от математически грешки, грешките при прилагане на счетоводната политика, непосочването или неточното тълкуване на факти и измамите.

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

Преизчисляване с обратна сила е поправяне на признаването, оценяването и оповестяването на сумите на елементи от финансовите отчети така, сякаш не са възниквали грешки през предходни периоди.

Практическа неприложимост – дадено изискване е практически неприложимо (невъзможно), когато предприятието не може да го приложи, след като е положило всички разумни усилия за това. За конкретен предходен период прилагането на промяна в счетоводната политика с обратна сила или преизчисляването с обратна сила, за да се поправи грешка, се счита за практически неприложимо, когато:

- а) не може да се установят ефектите от прилагането или преизчисляването с обратна сила;**
- б) прилагането или преизчисляването с обратна сила изисква изготвяне на предположения какви биха били намеренията на ръководството в този период; или**
- в) прилагането или преизчисляването с обратна сила изисква важни приблизителни оценки на сумите и за целите на тези оценки не е възможно от общата информация да се извлекат обективни данни, които:**
- i) да докажат съществуването на обстоятелства към датата или датите, към които тези суми трябва да бъдат признати, оценени или оповестени; и**
- ii) биха били налични към момента на утвърждаване на финансовите отчети за този предходен период;**
- за издаване.

Прилагане без обратна сила (за бъдещи периоди, занапред) на промяна в счетоводната политика и признаване на ефекта от промяната в счетоводната политика съответно означава:

- а) прилагане на новата счетоводна политика по отношение на сделките и другите събития и условия, които са настъпили след датата на промяна в политиката; и**
- б) признаване на ефекта от промяната в счетоводната приблизителна оценка през текущия и бъдещите периоди, засегнати от тази промяна.**

6 [Заличен]

СЧЕТОВОДНА ПОЛИТИКА

Подбор и прилагане на счетоводната политика

- 7 Когато даден МСФО се прилага конкретно за дадена сделка, друго събитие или условие, счетоводната политика, прилагана към тази статия, се определя чрез прилагане на този МСФО.**
- 8 В МСФО се определят счетоводни политики, в резултат на които според СМСС финансовите отчети съдържат значима и надеждна информация за сделките и другите събития и условия, за които се отнасят. Тези политики не се прилагат, когато ефектът от тяхното прилагане е несъществен. Въпреки това не е уместно да се допускат или да не се коригират несъществени разминавания с МСФО, за да се постигне определено представяне на финансовото състояние, резултатите или паричните потоци на дадено предприятие.**

- 9 МСФО се придружават от насоки, които подпомагат предприятията при прилагане на изискванията на стандартите. Всяка една насока посочва дали представлява неразделна част от МСФО. Насока, която представлява неразделна част от МСФО, е задължителна. Насока, която не представлява неразделна част от МСФО, не съдържа задължителни изисквания към финансовите отчети.
- 10 При липса на МФСО, който да е конкретно приложим към дадена сделка, друго събитие или условие, ръководството използва собствените си преценки за разработване и прилагане на счетоводна политика за осигуряване на информация, която е:
- a) от значение за ползвателите при вземане на стопански решения; и
 - б) надеждна, което означава, че финансовите отчети:
 - i) представят достоверно финансовото състояние, финансовите резултати и паричните потоци на предприятието;
 - ii) отразяват стопанската същност на сделките, другите събития и условия, а не само тяхната правна форма;
 - iii) са неутрални, т.е. непредубедени;
 - iv) са предпазливи; и
 - v) са пълни във всички съществени отношения.
- 11 Когато прави преценката, описана в параграф 10, ръководството използва и оценява приложимостта на следните източници, посочени в низходящ ред:
- a) изискванията на МСФО, уреждащи подобни или свързани въпроси; и
 - б) определенията, критериите за признаване и концепциите за оценяване на активите, пасивите, приходите и разходите, изложени в *Концептуалната рамка за финансовото отчитане* (наричана по-нататък *Концептуалната рамка*) ⁽⁴⁾.
- 12 Когато прави преценката, описана в параграф 10, ръководството може също да вземе предвид последните решения на други органи, определящи стандартите, които използват сходна концептуална рамка за разработване на счетоводните стандарти, друга счетоводна литература и приетите секторни практики, доколкото те не са в противоречие с източниците, посочени в параграф 11.

Последователност на счетоводната политика

- 13 Предприятието избира и прилага своята счетоводна политика последователно за сходните сделки и други събития и условия, освен ако по силата на даден МФСО конкретно се изисква или разрешава категоризация на отчетните обекти, за която би било целесъобразно прилагането на различна политика. Когато по силата на даден МФСО се изисква или разрешава подобна категоризация, спрямо всяка категория трябва да бъде избрана и прилагана последователно целесъобразна политика.

Промени в счетоводната политика

- 14 Предприятието променя дадена счетоводна политика само когато подобна промяна:
- a) се изисква по силата на даден МФСО; или
 - б) води до представяне във финансовите отчети на надеждна и по-значима информация за ефекта от сделките и другите събития или условия върху финансовото състояние, финансовите резултати или паричните потоци на предприятието.

⁽⁴⁾ В параграф 54Ж се обяснява как това изискване се изменя във връзка със салдата по сметки за отсрочени разчети по дейности с регулирани цени.

- 15 Трябва да се осигури възможност на ползвателите да сравняват финансовите отчети на предприятието за различните периоди от време, за да могат да установяват тенденциите на развитие на неговото финансово състояние, финансови резултати и парични потоци. Ето защо в рамките на всеки период и през всеки следващ период се прилага една и съща счетоводна политика, освен ако има промяна в счетоводната политика, която отговаря на един от критериите по параграф 14.
- 16 Следните случаи не се считат за промяна в счетоводната политика:
- а) прилагане на счетоводна политика за сделки и други събития или условия, които се различават по същество от предишните; и
 - б) прилагане на нова счетоводна политика за сделки и други събития или условия, които не са се случвали преди или са били несъществени.
- 17 Първоначалното прилагане на дадена политика за преоценяване на активите в съответствие с МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* или МСС 38 *Нематериални активи* е промяна в счетоводната политика, която трябва да се разглежда като преценка в съответствие с МСС 16 или МСС 38, а не в съответствие с настоящия стандарт.
- 18 Параграфи 19–31 не се прилагат по отношение на промяната в счетоводната политика, описана в параграф 17.

Прилагане на промени в счетоводната политика

19 При спазване на параграф 23:

- а) предприятието отчита промяна в счетоводната политика, произтичаща от първоначалното прилагане на даден МФСО в съответствие с конкретните преходни разпоредби, ако има такива, в този МФСО; и
 - б) когато предприятието променя своята счетоводна политика при първоначалното прилагане на МФСО, който не включва конкретни преходни разпоредби, приложими по отношение на тази промяна, или прави промени в счетоводната политика доброволно, то отразява тази промяна с обратна сила.
- 20 За целите на настоящия стандарт ранното прилагане на даден МФСО не се смята за доброволна промяна в счетоводната политика.
- 21 При липсата на МФСО, който да е конкретно приложим към дадена сделка, друго събитие или условие, ръководството може, в съответствие с параграф 12, да прилага счетоводна политика, съобразена с последните становища на други органи, определящи стандартите, които използват сходна концептуална рамка за разработване на счетоводните стандарти. В случай че подобно становище бъде изменено и в резултат от това предприятието реши да промени дадена счетоводна политика, тази промяна се признава и оповестява като доброволна промяна в счетоводната политика.

Прилагане с обратна сила

- 22 При спазване на параграф 23, когато промяната в счетоводната политика се прилага с обратна сила съгласно изискванията на параграф 19, буква а) или б), предприятието коригира началното салдо на всеки засегнат компонент на собствения капитал за най-ранния предходен представен период, както и другите сравнителни суми, оповестени през всеки предходен представен период, така, сякаш винаги се е прилагала новоприетата счетоводна политика.

Ограничения за прилагането с обратна сила

- 23 Когато разпоредбите на параграф 19, буква а) или б) изискват прилагане с обратна сила, промяната в счетоводната политика се прилага с обратна сила, доколкото е практически неприложимо да се определят конкретните ефекти за периода или съвкупният ефект от промяната.
- 24 Когато е практически неприложимо да се определят конкретните ефекти за периода от промяната на счетоводната политика върху сравнителната информация за един или повече представени предходни периоди, предприятието прилага новата счетоводна политика по отношение на балансовите стойности на активите и пасивите към началото на най-ранния период, за който е практически възможно прилагането с обратна сила, като това може да бъде текущият период. Предприятието прави съответните корекции в началното салдо на всеки засегнат компонент на собствения капитал за този период.

- 25 **Когато в началото на текущия период е практически неприложимо да се определи съвкупният ефект от прилагането на нова счетоводна политика по отношение на всички предходни периоди, предприятието коригира сравнителната информация, за да приложи без обратна сила новата счетоводна политика от най-ранния период, за който това е практически приложимо.**
- 26 Когато дадено предприятие прилага нова счетоводна политика с обратна сила, тази политика се прилага по отношение на сравнителната информация за толкова предходни периоди, за колкото е практически приложимо. Прилагането с обратна сила спрямо предходен период е практически неприложимо, освен ако е практически приложимо да се определи съвкупният ефект върху сумите, включени както в началния, така и в крайния отчет за финансовото състояние за този период. Началното салдо на всеки засегнат компонент на собствения капитал за най-ранния предходен период, който е представен във финансовите отчети, се коригира със сумата на произтичащата корекция, отнасяща се за периодите преди тези, представени във финансовите отчети. Обикновено се коригира неразпределената печалба. Въпреки това може да се коригира друг компонент на собствения капитал (например за да се спази даден МФСО). Всяка друга информация за предходни периоди, като исторически обзори на финансови данни, също се коригира за толкова предходни периоди, колкото е практически приложимо.
- 27 Когато за едно предприятие е практически невъзможно да приложи нова счетоводна политика с обратна сила, тъй като не може да определи съвкупния ефект от прилагането на счетоводната политика спрямо всички предходни периоди, в съответствие с параграф 25 предприятието прилага новата счетоводна политика без обратна сила от възможно най-ранния период. По този начин предприятието не взема предвид онази част от съвкупната корекция на активите, пасивите и собствения капитал, възникнала преди тази дата. Разрешено е да се прави промяна в счетоводната политика, дори да е практически невъзможно тази политика да се приложи без обратна сила за някой предходен период. В параграфи 50–53 се предоставят насоки кога е практически невъзможно да се прилага новоприета счетоводна политика за един или повече предходни периоди.

Оповестяване

- 28 **Когато първоначалното прилагане на МФСО оказва ефект върху текущия или предходен период, би оказало такъв ефект – въпреки че е практически неприложимо да се определи размерът на корекцията – или би могло да окаже ефект върху бъдещите периоди, предприятието оповестява:**
- а) заглавието на съответния МСФО;
 - б) в съответните случаи – че промяната в счетоводната политика е направена в съответствие с неговите преходни разпоредби;
 - в) естеството на промяната в счетоводната политика;
 - г) в съответните случаи – описание на преходните разпоредби;
 - д) в съответните случаи – преходните разпоредби, които биха оказали ефект върху бъдещите периоди;
 - е) за текущия и всеки представен предходен период, доколкото е практически приложимо – размера на корекцията:
 - і) за всяка засегната статия от финансовите отчети; и
 - іі) в случай че спрямо предприятието се прилага МСС 33 *Нетна печалба на акция* – за основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност;
 - ж) доколкото е практически приложимо – размера на корекцията за периодите, предхождащи представените периоди; и
 - з) в случай че прилагането с обратна сила съгласно изискванията на параграф 19, буква а) или б) е практически неприложимо за определен предходен период или за периоди, предхождащи представените периоди – обстоятелствата, които са довели до съществуването на това условие, и указание как и откога се прилага тази счетоводна политика.

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

- 29 Когато доброволната промяна на счетоводната политика оказва ефект върху текущия или предходен период, би оказала такъв ефект, въпреки че е практически неприложимо да се определи размерът на корекцията, или би могла да окаже ефект върху бъдещите периоди, предприятието оповестява:
- а) естеството на промяната в счетоводната политика;
 - б) причините, поради които прилагането на новата счетоводна политика води до предоставянето на надеждна и по-значима информация;
 - в) за текущия и всеки представен предходен период, доколкото е практически приложимо – размера на корекцията:
 - и) за всяка засегната статия от финансовите отчети; и
 - ii) в случай че спрямо предприятието се прилага МСС 33 – за основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност;
 - г) доколкото е практически приложимо – размерът на корекцията за периоди, предхождащи представените периоди; и
 - д) в случай че прилагането с обратна сила е практически неприложимо за определен предходен период или за периодите, предхождащи представените периоди – обстоятелствата, които са довели до съществуването на това условие, и указание как и откога се прилага промяната в счетоводната политика.

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

- 30 Когато предприятието не е приложило нов МФСО, който е издаден, но все още не е влязъл в сила, предприятието оповестява:
- а) този факт; и
 - б) всяка известна или подлежаща на приблизително оценяване при разумни усилия информация, необходима за оценяване на възможния ефект от прилагането на новия МФСО върху финансовите отчети на предприятието през периода на първоначално прилагане.
- 31 При спазване на параграф 30 предприятието решава дали да оповести:
- а) заглавието на новия МФСО;
 - б) естеството на предстоящата промяна или промени в счетоводната политика;
 - в) датата, до която трябва да започне прилагането на съответния МСФО;
 - г) датата, от която предприятието планира да започне прилагането на съответния МСФО; и
 - д) едно от следните:
 - и) разискване за влиянието от първоначалното прилагане на съответния МСФО върху финансовите отчети на предприятието; или
 - ii) в случай че това влияние не е известно или не подлежи на приблизително оценяване при разумни усилия – изявление в тази връзка.

СЧЕТОВОДНИ ПРИБЛИЗИТЕЛНИ ОЦЕНКИ

- 32 Счетоводната политика може да изисква статиите във финансовите отчети да бъдат оценявани по начин, който включва несигурност при оценяването, т.е. счетоводната политика може да изисква тези статии да бъдат оценявани по парични суми, които не може да бъдат наблюдавани пряко и вместо това трябва да бъдат приблизително оценени. В такъв случай предприятието изготвя счетоводна приблизителна оценка, за да постигне целта, определена в счетоводната политика. Изготвянето на счетоводни приблизителни оценки включва използването на преценки или предположения, основани на най-актуалната надеждна информация. Примерите за счетоводни приблизителни оценки включват:
- а) коректив за загуби за очаквани кредитни загуби, като се прилага МСФО 9 *Финансови инструменти*;
 - б) нетната реализируема стойност на отчетен обект от категорията на материалните запаси, като се прилага МСС 2 *Материални запаси*;
 - в) справедливата стойност на актив или пасив, като се прилага МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*;
 - г) разходите за амортизация на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията, като се прилага МСС 16; както и
 - д) провизия за гаранционни задължения, като се прилага МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*.
- 32А Предприятието използва способности за оценяване и входящи данни, за да изготви счетоводна приблизителна оценка. Способите за оценяване включват способности за приблизително оценяване (например способности, използвани за оценяване на коректива за загуби за очаквани кредитни загуби при прилагане на МСФО 9) и способности за остойностяване (например способности, използвани за оценяване на справедливата стойност на актив или пасив при прилагане на МСФО 13).
- 32Б Терминът „приблизителна оценка“ в МСФО понякога се отнася до приблизителна оценка, която не е счетоводна приблизителна оценка съгласно определението в настоящия стандарт. Например понякога става въпрос за входящи данни, използвани при изготвянето на счетоводни приблизителни оценки.
- 33 Използването на разумни приблизителни оценки представлява основен елемент в изготвянето на финансовите отчети и не намалява тяхната достоверност.

Промени в счетоводните приблизителни оценки

- 34 Може да се наложи предприятието да промени счетоводна приблизителна оценка, ако настъпят промени в обстоятелствата, въз основа на които е изготвена счетоводната приблизителна оценка, или в резултат на нова информация, нови изменения или допълнителен опит. По своята същност промяната в счетоводна приблизителна оценка не се отнася до предходни периоди и не представлява поправка на грешка.
- 34А Ефектите върху счетоводна приблизителна оценка вследствие на промяна във входящите данни или промяна в способа на оценяване са промени в счетоводните приблизителни оценки, освен ако са резултат от поправка на грешки от предходни периоди.
- 35 Всяка промяна в прилаганата база за оценяване се смята за промяна на счетоводната политика, а не на счетоводната приблизителна оценка. Когато е трудно да се направи разграничение между промяна на счетоводната политика и промяна на счетоводна приблизителна оценка, промяната се смята за промяна на счетоводна приблизителна оценка.

Извършване на промени на счетоводни приблизителни оценки

- 36 **Ефектът от промяната на счетоводна приблизителна оценка, различна от промяната, за която се прилага параграф 37, трябва да се признава без обратна сила (т.е. занапред) чрез включването му в печалбата или загубата за:**
- а) **периода на промяната, ако промяната засяга само този период; или**
 - б) **периода на промяната и бъдещите периоди, ако промяната засяга и двата вида.**

- 37 **Доколкото промяната на счетоводна приблизителна оценка поражда промени в активите и пасивите или се отнася до отчетен обект от категорията на собствения капитал, тя се признава чрез коригиране на балансовата стойност на съответния актив, пасив или отчетен обект от категорията на собствения капитал през периода на промяната.**
- 38 Признаването без обратна сила на ефекта от промяната на счетоводна приблизителна оценка означава, че промяната се прилага за сделки, други събития и условия, считано от датата на тази промяна. Дадена промяна на счетоводна приблизителна оценка може да окаже влияние върху печалбата и загубата само за текущия период или за текущия и бъдещите периоди. Например промяна в коректива за загуби за очаквани кредитни загуби засяга печалбата или загубата само за текущия период и следователно се признава през текущия период. Промяната на приблизителната оценка на полезния живот или на очаквания модел на потребление на икономическите ползи от един амортизируем актив засяга разходите за амортизация както за текущия период, така и за всеки период през останалия срок на полезен живот. И в двата случая ефектът от промяната, свързана с текущия период, се признава като приход или разход през текущия период. Ефектът върху бъдещи периоди, ако има такъв, се признава като приход или разход за бъдещите периоди.
- Оповестяване*
- 39 **Предприятието оповестява естеството и размера на промяната на счетоводната приблизителна оценка, която оказва влияние през текущия период или се очаква да окаже влияние през бъдещите периоди, с изключение на случаите, когато е практически неприложимо да се оцени този ефект за бъдещите периоди.**
- 40 В случай че размерът на ефекта от промяната за бъдещи периоди не е оповестен, тъй като е практически неприложимо да се оцени приблизително, предприятието оповестява този факт.

ГРЕШКИ

- 41 Грешки може да възникнат във връзка с признаването, оценяването, представянето или оповестяването на елементи от финансовите отчети. Финансовите отчети не съответстват на МСФО, ако съдържат съществени грешки или несъществени грешки, преднамерено направени с цел постигане на определено представяне на финансовото състояние, финансовите резултати и паричните потоци на предприятието. Евентуални грешки за текущия период, открити през същия период, се поправят, преди финансовите отчети да бъдат утвърдени за издаване. Въпреки това понякога съществени грешки се откриват едва през следващ период и тези грешки от предходни периоди се поправят в сравнителната информация, представена във финансовите отчети за съответния следващ период (вж. параграфи 42–47).
- 42 **При спазване на параграф 43 предприятието поправя с обратна сила съществените грешки от предходни периоди в първия комплект финансови отчети, утвърдени за издаване след откриването на грешките, чрез:**
- а) преизчисляване на сравнителните суми за представения предходен период или периоди, през които е възникнала грешката; или**
 - б) в случай че грешката е възникнала преди най-ранно представения предходен период – преизчисляване на началните салда на активите, пасивите и собствения капитал за най-ранно представения предходен период.**

Ограничения при преизчисляването с обратна сила

- 43 Грешка от предходен период се поправя чрез преизчисляване с обратна сила, доколкото е практически неприложимо да се определят ефектите за отделните периоди или съвкупният ефект от тази грешка.
- 44 Когато е практически неприложимо да се определят ефектите за конкретните периоди от дадена грешка върху сравнителната информация за един или повече от представените предходни периоди, предприятието преизчислява началните салда на активите, пасивите и собствения капитал за най-ранния период, за който е практически приложимо да се направи преизчисление с обратна сила (като това може да бъде текущият период).
- 45 **Когато в началото на текущия период е практически неприложимо да се определи съвкупният ефект от дадена грешка върху всички предходни периоди, предприятието преизчислява сравнителната информация с цел да поправи грешката без обратна сила от възможно най-ранната дата.**

- 46 Поправката на грешка от предходен период се изключва от печалбата и загубата за периода, през който е открита грешката. Всяка представена информация за предходни периоди, включително исторически обзори на финансови данни, се преизчислява за толкова предходни периоди, за колкото е практически приложимо.
- 47 Когато е практически неприложимо да се определи размерът на дадена грешка (напр. грешка в прилагането на счетоводната политика) за всички предходни периоди, в съответствие с параграф 45 предприятието преизчислява сравнителната информация без обратна сила от най-ранната практически възможна дата. По този начин предприятието не взема предвид частта от съвкупното преизчисляване на активите, пасивите и капитала преди тази дата. В параграфи 50–53 се предоставят насоки по въпроса кога е практически неприложимо да се поправи грешка за един или повече предходни периоди.
- 48 Поправките на грешки се разграничават от промените на счетоводните приблизителни оценки. По своята същност счетоводните приблизителни оценки са приближения, за които може да се наложи промяна при получаване на допълнителна информация. Например печалбата или загубата, призната в резултат на условност, не е поправка на грешка.

Оповестяване на грешките за предходни периоди

49 В изпълнение на параграф 42 предприятието оповестява:

- а) **естеството на грешката от предходен период;**
- б) **за всеки представен предходен период, доколкото е практически приложимо – размера на поправката:**
- і) **за всяка засегната статия от финансовите отчети; и**
 - іі) **в случай че спрямо предприятието се прилага МСС 33 – за основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност;**
- в) **размера на поправката към началото на най-ранния представен предходен период; и**
- г) **в случай че преизчисляването с обратна сила е практически неприложимо за определен предходен период – обстоятелствата, които са довели до съществуването на това условие, и указание как и откога е поправена грешката.**

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

ПРАКТИЧЕСКА НЕПРИЛОЖИМОСТ НА ПРИЛАГАНЕТО С ОБРАТНА СИЛА И ПРЕИЗЧИСЛЯВАНЕТО С ОБРАТНА СИЛА

- 50 Понякога е практически неприложимо да се коригира сравнителната информация за един или повече предходни периоди с цел постигане на сравнимост с информацията за текущия период. Възможно е например информацията от предходен период или периоди да е събирана по начин, който да не позволява прилагане на новата счетоводна политика с обратна сила (включително за целите на параграфи 51–53, прилагане за предходни периоди с бъдеща дата) или преизчисляване с обратна сила с цел поправка на грешка от предходен период, и може да се окаже практически неприложимо да се възпроизведе тази информация.
- 51 Често е необходимо да се правят приблизителни оценки при прилагане на дадена счетоводна политика по отношение на елементите на финансовите отчети, признати или оповестени във връзка със сделките и другите събития или условия. Процесът на приблизително оценяване по своята същност е субективен и приблизителните оценки може да бъдат изготвени след края на отчетния период. Изготвянето на приблизителна оценка е по-трудно, когато счетоводната политика се прилага с обратна сила или се прави преизчисление с обратна сила с цел поправка на грешка от предходен период поради по-дългия период от време, който може да е изминал след възникване на засегнатата сделка, друго събитие или условие. Въпреки това целта на приблизителните оценки, свързани с предходни периоди, е същата като тази на приблизителните оценки, отнасящи се за текущия период, а именно да се отразят обстоятелствата, които са съществували при възникване на дадена сделка, друго събитие или условие.

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

- а) предоставя доказателство за съществуващите обстоятелствата към датата (датите) на възникване на сделката, другото събитие или условие, и
- б) е трябвало да бъде налице към момента, в който финансовите отчети за този предходен период са били утвърдени за издаване;

от другата информация. За определени видове приблизителни оценки (например оценяване по справедлива стойност с използване на значими ненаблюдаеми хипотези) е практически неприложимо да се разграничават тези видове информация. Когато прилагането или преизчисляването с обратна сила налагат изготвянето на значима приблизителна оценка, при която е невъзможно да се разграничат двата вида информация, е практически невъзможно да се приложи новата счетоводна политика или да се поправи грешката за предходен период с обратна сила.

53 При прилагането на нова счетоводна политика за предходен период или поправка на суми за предходен период не трябва да се използва последваща оценка за това какви са щели да бъдат намеренията на ръководството през предходния период или за приблизително оценяване на признатите, оценени или оповестени суми през предходния период. Например, когато предприятието поправя грешка от предходен период във връзка с изчисляването на задълженията си по натрупани болнични на своите служители в съответствие с МСС 19 *Доходи на наетите лица*, то не взема предвид информацията за необичайно тежка грипна вълна през следващия период, която е била получена, след като финансовите отчети са били утвърдени за издаване. Фактът, че често се налага да се изготвят значителни приблизителни оценки с цел изменение на представена за предходни периоди сравнителна информация, не означава, че не може да бъдат направени надеждни корекции или поправки на тази сравнителна информация.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

54 Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на 1 януари 2005 г. или след тази дата. Насърчава се по-ранното му прилагане. Ако предприятието прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

54 А [Заличен]

54 Б [Заличен]

54 В С МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*, издаден през май 2011 г., бе изменен параграф 52. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 13.

54 Г [Заличен]

54 Д С МСФО 9 *Финансови инструменти*, издаден през юли 2014 г., бе изменен параграф 53 и бяха заличени параграфи 54 А, 54 Б и 54 Г. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

54 Е С документа, озаглавен *Изменения на препратките в МСФО към Концептуалната рамка* и издаден през 2018 г., бяха изменени параграф 6 и параграф 11, буква б). Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2020 г. или след тази дата. По-ранното прилагане се разрешава, ако в същото време предприятието прилага и всички други изменения, направени чрез документа *Изменения на препратките в МСФО към Концептуалната рамка*. Предприятието прилага измененията на параграф 6 и параграф 11, буква б) с обратна сила в съответствие с настоящия стандарт. Въпреки това, ако предприятието реши, че такова прилагане с обратна сила би било практически невъзможно или би довело до излишни разходи или усилия, то прилага измененията на параграф 6 и параграф 11, буква б) въз основа на параграфи 23 – 28 от настоящия стандарт. Ако прилагането с обратна сила на изменение от документа *Изменения на препратките в МСФО към Концептуалната рамка* би довело до излишни (неоправдани) разходи или усилия, при прилагането на параграфи 23 – 28 от настоящия стандарт предприятието тълкува всяка употреба (освен в параграф 27, последното изречение) на израза „практически неприложимо“ (или „практически невъзможно“) в смисъла на „водещо до излишни разходи или усилия“ и всяка употреба на израза „практически приложимо“ (или „практически възможно“) в смисъла на „възможно без излишни разходи или усилия“.

- 54Ж Ако предприятието не прилага МСФО 14 *Отсрочени разчети по регулирани дейности*, при прилагането на параграф 11, буква б) по отношение на салдата по разчети по регулирани дейности то продължава да взема предвид и да преценява приложимостта на определенията, критериите за признаване и концепциите за оценяване, изложени в *Общите положения за изготвяне и представяне на финансовите отчети* ⁽⁵⁾, а не в *Концептуалната рамка*. Салдо по разчет по регулирана дейност е салдото на всяка сметка (разчет) за разход (или доход), което не е признато като актив или пасив съгласно другите приложими МСФО, но е включено, или се очаква да бъде включено, от органа за регулиране на цените при определянето на цената или цените, които може да бъдат налагани на клиентите. Орган за регулиране на цените е органът, който по силата на законови или подзаконови разпоредби е оправомощен да определя цената или диапазона на цените, които са задължителни за предприятието. Органът за регулиране на цените може да бъде трето лице или лице, свързано с предприятието, включително неговият управителен съвет, ако този орган по силата на законови или подзаконови разпоредби е длъжен да определя цените в интерес на клиентите и с цел обезпечаване на общата финансова жизнеспособност на предприятието.
- 54З С документа, озаглавен *Определение за същественост* (изменения на МСС 1 и МСС 8) и издаден през октомври 2018 г., бяха изменени параграф 7 от МСС 1 и параграф 5 от МСС 8, а параграф 6 от МСС 8 бе заличен. Предприятието прилага тези изменения без обратна сила за годишните периоди, започващи на 1 януари 2020 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 54И С документа, озаглавен *Определение на счетоводните приблизителни оценки* и издаден през февруари 2021 г., бяха измени параграфи 5, 32, 34, 38 и 48 и бяха добавени параграфи 32А, 32Б и 34А. Предприятието прилага тези изменения за годишните отчетни периоди, започващи на 1 януари 2023 г. или след тази дата. Разрешено е по-ранно прилагане. Предприятието прилага измененията по отношение на промените в счетоводните приблизителни оценки и промените в счетоводната политика, настъпили в началото на първия годишен отчетен период, през който то прилага измененията, или след това.

ОТМЯНА НА ДРУГИ РЕШЕНИЯ

- 55 Настоящият стандарт заменя МСС 8 *Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика*, преработен през 1993 г.
- 56 Настоящият стандарт заменя следните разяснения:
- Разяснение 2 на ПКР *Последователност – Капитализация на разходите по заеми*; и
 - Разяснение 18 на ПКР *Последователност – алтернативни методи*.

⁽⁵⁾ Препратката е към документа, озаглавен *Общи положения за изготвяне и представяне на финансовите отчети* на КМСС, приет от СМСС през 2001 г.

[Бележка на издателя: На уебсайта на Фондацията, в зоната „Поддръжка на изпълнението“, на страницата за МСС 8 в раздела „Поддръжка на изпълнението по отделни МСФО“ има извлечение от *Общите положения за изготвяне и представяне на финансовите отчети* на КМСС, приети от СМСС през 2001 г.]

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 10***Събития след края на отчетния период***

ЦЕЛ

1 Целта на настоящия стандарт е да се определи:

- a) кога предприятието следва да коригира финансовите си отчети заради събития след края на отчетния период; и
- б) оповестяванията, които предприятието следва да направи относно датата, когато финансовите отчети са утвърдени за издаване, и относно събитията след края на отчетния период.

Стандартът също така изисква предприятието да не изготвя финансовите си отчети въз основа на принципа на действащото предприятие, ако събитията след края на отчетния период показват, че допускането за действащо предприятие не е целесъобразно.

ОБХВАТ

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

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Събития след края на отчетния период са събитията, както благоприятни, така и неблагоприятни, които възникват между края на отчетния период и датата, на която финансовите отчети се утвърждават за издаване. Може да бъдат разграничени два вида събития:

- a) тези, които доказват условия, съществували към края на отчетния период (*коригиращи събития след края на отчетния период*); и
 - б) тези, които са показателни за условия, възникнали след края на отчетния период (*некоригиращи събития след края на отчетния период*).
- 4 Процесът по утвърждаване на финансовите отчети за издаване се различава в зависимост от структурата на управление, законовите изисквания и процедурите по изготвянето и приключването на финансовите отчети.
- 5 В някои случаи от предприятието се изисква да предаде на акционерите финансовите отчети на предприятието за одобрение, след като финансовите отчети вече са издадени. В такива случаи финансовите отчети се считат за утвърдени за издаване на датата на издаване, а не на датата на одобряване от страна на акционерите.

Пример

Ръководството на предприятието завършва проектите на финансовите 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 подбрана друга финансова информация на 19 март 20X2 г. Финансовите отчети се предоставят на акционерите и други лица на 1 април 20X2 г. Акционерите одобряват финансовите отчети на годишното си събрание на 15 май 20X2 г. и одобрените финансови отчети след това се предават на регулаторния орган на 17 май 20X2 г.

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

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

Пример

На 18 март 20X2 г. ръководството на едно предприятие утвърждава финансовите отчети за издаване пред надзорния съвет. Надзорният съвет е съставен единствено от лица, които не участват в изпълнителното ръководство, и може да включва представители на наетите лица и други външни интереси. Надзорният съвет одобрява финансовите отчети на 26 март 20X2 г. Финансовите отчети се предоставят на акционерите и други лица на 1 април 20X2 г. Акционерите одобряват финансовите отчети на годишното си събрание на 15 май 20X2 г. и след това финансовите отчети се предават на регулаторния орган на 17 май 20X2 г.

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

- 7 Събитията след края на отчетния период включват всички събития до датата, когато финансовите отчети са утвърдени за издаване, дори ако тези събития възникват след публичното обявяване на печалбата или друга подобрена финансова информация.

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ**Коригиращи събития след края на отчетния период**

- 8 **Предприятието коригира сумите, признати във финансовите отчети, за да отрази коригиращите събития след края на отчетния период.**
- 9 Следните събития са примери за коригиращи събития след края на отчетния период, които изискват предприятието да коригира сумите, признати във финансовите отчети, или да признае отчетни обекти, които не са били признати преди:
- а) решение след края на отчетния период по съдебно дело, с което се потвърждава, че предприятието вече е имало съществуващо задължение към края на отчетния период. Предприятието коригира вече признатата провизия, свързана с това съдебно дело, в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*, или признава нова провизия. Предприятието не оповестява само условен пасив, защото с решението по делото се предоставя допълнително доказателство, което би било разглеждано в съответствие с параграф 16 от МСС 37;
 - б) получаване на информация след отчетния период, показваща, че даден актив е бил обезценен към края на отчетния период или че размерът на признатата по-рано загуба от обезценка на този актив трябва да бъде коригирана. Например:
 - i) изпадането на клиент в несъстоятелност след края на отчетния период обикновено потвърждава, че към края на отчетния период клиентът е бил с кредитна обезценка; и
 - ii) продажбата на материални запаси след края на отчетния период може да предостави доказателство относно тяхната нетна реализируема стойност към края на отчетния период;
 - в) установяване след края на отчетния период на цената на придобиване на активи, закупени преди края на отчетния период, или постъпленията от активи, продадени преди края на отчетния период;
 - г) установяване след края на отчетния период на плащания по линия на участието в разпределението на печалбата или премии, ако предприятието е имало съществуващо правно или конструктивно задължение към края на отчетния период да направи такива плащания в резултат на събития преди тази дата (вж. МСС 19 *Доходи на наетите лица*);
 - д) разкриване на измама или грешки, които показват, че финансовите отчети са неверни.

Некоригиращи събития след края на отчетния период

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

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

Дивиденди

- 12 В случай че предприятието декларира дивиденди за притежателите на капиталови инструменти (съгласно определението в МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*) след края на отчетния период, то не признава тези дивиденди като пасив към края на отчетния период.
- 13 Ако дивиденди бъдат декларирани след края на отчетния период, но преди финансовите отчети да бъдат утвърдени за издаване, дивидентите не се признават като пасив към края на отчетния период, тъй като към тази дата не съществува задължение. Тези дивиденди се оповестяват в пояснителните приложения съгласно МСС 1 *Представяне на финансови отчети*.

ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

- 14 **Предприятието не изготвя финансовите си отчети на принципа на действащото предприятие, ако ръководството определи след края на отчетния период, че възнамерява да ликвидира предприятието или да преустанови дейността му, или че няма реална друга възможност, освен да направи това.**
- 15 Влошаването на оперативните резултати и финансовото състояние след края на отчетния период може да покаже необходимост да се обмисли дали допускането за действащо предприятие е все още целесъобразно. Ако допускането за действащо предприятие вече е нецелесъобразно, ефектът е толкова всеобхватен, че настоящият стандарт изисква фундаментална промяна в базата за счетоводно отчитане, а не коригиране на сумите, признати съгласно първоначалния счетоводен принцип.
- 16 МСС 1 изисква определени оповестявания, ако:
- а) финансовите отчети не са изготвени на принципа на действащото предприятие; или
 - б) ръководството съзнава съществената несигурност, свързана със събития или условия, която може да породи значително съмнение относно способността на предприятието да продължи като действащо предприятие. Събитията или условията, изискващи оповестяване, може да възникнат след края на отчетния период.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Дата на утвърждаване за издаване

- 17 **Предприятието оповестява датата, на която финансовите отчети са утвърдени за издаване, и кой е извършил това утвърждаване. Ако собствениците на предприятието или други лица имат право да изменят и допълват финансовите отчети след тяхното издаване, предприятието оповестява този факт.**
- 18 За ползвателите е важно да знаят кога финансовите отчети са били утвърдени за издаване, тъй като финансовите отчети не отразяват събития след тази дата.

Актуализиране на оповестените сведения относно условия към края на отчетния период

- 19 Ако след края на отчетния период предприятието получи информация относно условия, които са съществували към края на отчетния период, в резултат на тази нова информация предприятието актуализира оповестените сведения, които се отнасят до тези условия.

- 20 В някои случаи предприятието трябва да актуализира оповестените сведения в своите финансови отчети, за да отрази информация, получена след края на отчетния период, дори когато информацията не влияе на сумите, които предприятието признава в своите финансови отчети. Пример за необходимостта от актуализиране на оповестените сведения е случаят, когато след края на отчетния период се появи доказателство относно условен пасив, който е съществувал към края на отчетния период. Като допълнение към преценката дали трябва да признае или промени провизията съгласно МСС 37, предприятието актуализира оповестените сведения относно условията пасив с оглед на това доказателство.

Некоригиращи събития след края на отчетния период

- 21 Ако некоригиращите събития, настъпили след края на отчетния период, са съществени, с основание би могло да се очаква неоповестяването да окаже влияние върху решенията, които основните ползватели на финансовите отчети с общо предназначение вземат въз основа на тези отчети, съдържащи финансова информация за конкретно отчитащо се предприятие. Следователно за всяка съществена категория некоригиращи събития, настъпили след края на отчетния период, предприятието трябва да оповести следната информация:
- а) естеството на събитието; и
 - б) приблизителна оценка на финансовото му отражение или изявление, че такава приблизителна оценка не може да се направи.
- 22 Следните събития са примери за некоригиращи събития след края на отчетния период, които обикновено водят до оповестявания:
- а) важна бизнес комбинация след края на отчетния период (МСФО 3 *Бизнес комбинации* изисква специални оповестявания в такива случаи) или продажба на важно дъщерно предприятие;
 - б) обявяване на план за преустановяване на дадена дейност;
 - в) важни покупки на активи, класифициране на активи като държани за продажба в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*, други освобождавания от активи или изземване на важни активи от държавата;
 - г) погиване на важна производствена единица в резултат на пожар след края на отчетния период;
 - д) обявяване или започване на изпълнението на важно реструктуриране (вж. МСС 37);
 - е) важни сделки с обикновени акции и сделки с потенциални обикновени акции след края на отчетния период (по силата на МСС 33 *Нетна печалба на акция* от предприятието се изисква да оповести описание на подобни сделки, различни от капитализационни или премийни емисии, разделяне на акции или анулиране на разделяне на акции, които всички следва да се коригират в съответствие с МСС 33);
 - ж) необичайно големи промени след края на отчетния период в цената на активите или обменните курсове;
 - з) промени в данъчните ставки или данъчните закони, приети или обявени след края на отчетния период, които оказват значителен ефект върху текущите и отсрочените данъчни активи и пасиви (вж. МСС 12 *Данъци върху дохода*);
 - и) поемане на значителни ангажименти или условни пасиви, например чрез издаване на значителни гаранции; и
 - й) започване на важен съдебен спор, произтичащ единствено от събития, възникнали след края на отчетния период.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 23 Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на 1 януари 2005 г. или след тази дата. Насърчава се по-ранното му прилагане. Ако едно предприятие прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.
- 23 АС МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*, издаден през май 2011 г., бе изменен параграф 11. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 13.
- 23Б С МСФО 9 *Финансови инструменти*, издаден през юли 2014 г., бе изменен параграф 9. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 9.
- 23В С документа, озаглавен *Определение за същественост* (изменения на МСС 1 и МСС 8) и издаден през октомври 2018 г., бе изменен параграф 21. Предприятието прилага тези изменения без обратна сила за годишните периоди, започващи на 1 януари 2020 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага измененията на определението за същественост в параграф 7 от МСС 1 и параграфи 5 и 6 от МСС 8.

ОТМЯНА НА МСС 10 (ПРЕРАБОТЕН ПРЕЗ 1999 Г.)

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

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 12

Данъци върху дохода

ЦЕЛ

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

- a) бъдещото възстановяване (уреждане) на балансовата стойност на активите (пасивите), признати в отчета за финансово състояние на предприятието; и
- b) сделките/операциите и другите събития през текущия период, които са признати във финансовия отчет на предприятието.

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

Настоящият стандарт изисква предприятието да осчетоводява данъчните последици от сделките и други събития по същия начин, по който осчетоводява самите сделки и други събития. Следователно за сделките и другите събития, признати в печалбата или загубата, всички свързани с тях данъчни ефекти се признават също в печалбата или загубата. За сделките и другите събития, признати извън печалбата или загубата (или в другия всеобхватен доход, или пряко в собствения капитал), всякакви свързани с тях данъчни ефекти също се признават извън печалбата или загубата (съответно или в другия всеобхватен доход, или пряко в собствения капитал). По подобен начин, признаването на отсрочени данъчни активи и пасиви в бизнес комбинация засяга стойността на репутацията, призната в тази бизнес комбинация, или размера на признатата печалба от изгодна покупка.

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

ОБХВАТ

- 1 Настоящият стандарт се прилага при счетоводното отчитане на данъците върху дохода.**
- 2 За целите на настоящия стандарт данъците върху дохода включват всички местни и чуждестранни данъци, които се налагат въз основа на облагаемата печалба. Данъците върху дохода включват също данъци, като данъци при източника, които са дължими от дъщерно, асоциирано или съвместно предприятие или съвместно споразумение върху разпределената печалба към отчитащото се предприятие.
- 3 [Заличен]
- 4 В настоящия стандарт не се разглеждат методите на счетоводно отчитане на безвъзмездните средства, предоставени от държавата (вж. МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавната помощ*) или данъчни кредити за инвестиции. В настоящия стандарт обаче се разглежда счетоводното отчитане на временните разлики, които може да възникнат в резултат на такива безвъзмездни средства или данъчни кредити за инвестиции.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Счетоводна печалба – печалбата или загубата за периода преди приспадането на разходите за данъци.

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

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

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

Отсрочени данъчни пасиви – дължимите в бъдещи периоди суми за данъците върху дохода, свързани с облагаемите временни разлики.

Отсрочени данъчни активи – възстановимите в бъдещи периоди суми за данъците върху дохода, свързани с:

- а) приспадащите се временни разлики;**
- б) преноса на неизползваните данъчни загуби; и**
- в) преноса на неизползваните данъчни кредити.**

Временни разлики – разликите между балансовата стойност на даден актив или пасив в отчета за финансовото състояние и неговата данъчна основа. Временните разлики може да бъдат:

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

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

- 6 Данъчните разходи/приходи включват текущите данъчни разходи/приходи и отсрочените данъчни разходи/приходи.

Данъчна основа

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

Примери

1. Една машина е придобита за 100 единици. За данъчни цели е била вече отчислена амортизация в размер на 30 единици в текущия и предходни периоди и остатъчната стойност ще подлежи на приспадане в бъдещи периоди или като амортизация, или чрез отчисление при изваждане на актива от употреба. Генерираният приход от използването на машината е облагаем, евентуалната печалба при изваждане на актива от употреба ще бъде облагаема, а всяка загуба при изваждане на актива от употреба ще подлежи на приспадане за данъчни цели. *Данъчната основа на машината е 70 единици.*
2. Вземане по лихви има балансова стойност 100 единици. Съответните приходи от лихви ще бъдат обложени с данък на базата на извършеното плащане. *Данъчната основа на вземането от лихви е нула.*
3. Търговски вземания имат балансова стойност 100 единици. Съответният приход вече е бил включен при изчисляването на облагаемата печалба/загуба. Данъчната основа на търговските вземания е 100 единици.
4. Вземане по дивиденди от дъщерно предприятие има балансова стойност 100 единици. Дивидентите са необлагаеми. По същество цялата балансова стойност на актива се приспада от получените икономически ползи. Следователно данъчната основа на вземането от дивиденди е 100 единици ⁽⁴⁾.

5. Вземане по предоставен заем има балансова стойност 100 единици. Изплащането на заема няма да има данъчни последици. *Данъчната основа на заемта е 100 единици.*

^(a) По силата на този анализ не съществува облагаема временна разлика. По силата на друг възможен анализ начисленото вземане по дивиденди има данъчна основа нула и към получената облагаема временна разлика от 100 единици се прилага нулева данъчна ставка. И при двата анализа не съществува отсрочен данъчен пасив.

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

Примери

1. Текущите пасиви включват начислени разходи с балансова стойност 100 единици. Свързаният с тях разход ще бъде приспаднал за данъчни цели на базата на извършеното плащане. *Данъчната основа на начислените разходи е нула.*
2. Текущите пасиви включват получени авансово приходи от лихви с балансова стойност 100 единици. Съответният приход от лихви е бил обложен с данък на базата на извършеното плащане. *Данъчната основа на получените авансово лихви е нула.*
3. Текущите пасиви включват начислени разходи с балансова стойност 100 единици. Свързаният с тях разход вече е бил приспаднал за данъчни цели. *Данъчната основа на начислените разходи е 100 единици.*
4. Текущите пасиви включват начислени глоби и наказателни лихви с балансова стойност 100 единици. Глобите и наказателните лихви не подлежат на приспадане за данъчни цели. *Данъчната основа на начислените глоби и наказателни лихви е 100 единици* ^(a).
5. Задължение по заем има балансова стойност 100 единици. Изплащането на заема няма да има данъчни последици. *Данъчната основа на заемта е 100 единици.*

^(a) По силата на този анализ не съществува временна разлика, подлежаща на приспадане. По силата на друг възможен анализ начисленото задължение по глоби и наказателни лихви има данъчна основа нула и към получената приспадаща се временна разлика от 100 единици се прилага нулева данъчна ставка. И при двата анализа не съществува отсрочен данъчен актив.

- 9 Някои отчетни обекти имат данъчна основа, но не се признават като активи и пасиви в отчета за финансовото състояние. Например разходите за научноизследователска дейност се признават като разходи при определянето на счетоводната печалба през периода, през който са възникнали, но приспадането им може да не е разрешено при определянето на облагаемата печалба/загуба до по-късен във времето период. Разликата между данъчната основа на разходите за научноизследователска дейност, т.е. сумата, която данъчните органи ще позволят да се приспадне в бъдещи периоди, и нулевата балансова стойност представлява приспадаща се временна разлика, която води до отсрочен данъчен актив.
- 10 Когато данъчната основа на един актив или пасив не е непосредствено видна, от полза е да се вземе предвид фундаменталният принцип, на който е основан настоящият стандарт: че едно предприятие трябва, с някои ограничения на брой изключения, да признава отсрочен данъчен пасив/актив винаги когато възстановяването или уреждането на балансовата стойност на актива или пасива би увеличило/намалило размера на бъдещите данъчни плащания в сравнение с размера при положение, че възстановяването или уреждането нямат данъчни последици. Пример В, представен след параграф 51А, илюстрира обстоятелствата, при които може да се окаже от полза да се има предвид този фундаментален принцип, например когато данъчната основа на актив или пасив зависи от очаквания начин на възстановяване или уреждане.
- 11 При консолидираните финансови отчети временните разлики се определят посредством сравнение на балансовите стойности на активите и пасивите в консолидираните финансови отчети със съответната данъчна основа. Данъчната основа се определя на базата на консолидирана данъчна декларация в юрисдикции, в които се предвижда да се подава такава декларация. В другите юрисдикции данъчната основа се определя на база на данъчната декларация на всяко предприятие от групата.

ПРИЗНАВАНЕ НА ТЕКУЩИТЕ ДАНЪЧНИ ПАСИВИ И ТЕКУЩИТЕ ДАНЪЧНИ АКТИВИ

- 12 Текущият данък за текущия и предходните периоди се признава като пасив, доколкото не е платен. Ако вече платената сума за текущия и предходните периоди превишава дължимата сума за тези периоди, превишението се признава като актив.
- 13 Ползата, свързана с данъчна загуба, която може да бъде пренесена назад, за да се възстанови текущ данък за предходен период, се признава като актив.
- 14 Когато данъчната загуба се използва за възстановяване на текущ данък за предходен период, предприятието признава ползата като актив в момента на възникване на данъчната загуба, тъй като съществува вероятност в предприятието да се вляят ползи, които може да бъдат надеждно оценени.

ПРИЗНАВАНЕ НА ОТСРОЧЕНИТЕ ДАНЪЧНИ ПАСИВИ И ОТСРОЧЕНИТЕ ДАНЪЧНИ АКТИВИ

ОБЛАГАЕМИ ВРЕМЕННИ РАЗЛИКИ

- 15 Отсрочен данъчен пасив се признава за всички облагаеми временни разлики, освен до степента, до която отсроченият данъчен пасив възниква от:
- а) първоначалното признаване на репутация; или
 - б) първоначалното признаване на актив или пасив при сделка, която:
 - i) не е бизнес комбинация;
 - ii) не влияе нито върху счетоводната, нито върху данъчната печалба/загуба към момента на извършване на сделката. както и
 - iii) към момента на извършване на сделката не поражда еднакви облагаеми и приспадащи се временни разлики.
- Обаче при временни данъчни разлики, свързани с инвестиции в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия и участия в съвместни споразумения, в съответствие с параграф 39 се признава отсрочен данъчен пасив.

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

Пример

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

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

- 17 Някои временни разлики възникват, когато приход или разход бъде включен в счетоводната печалба за един период, а в облагаемата печалба за друг период. Такива временни разлики често се описват като времеви разлики. По-долу са дадени примери за временни разлики от този тип, които са облагаеми, поради което водят до отсрочени данъчни пасиви:
- а) приходите от лихви се включват в счетоводната печалба пропорционално на времето, но в някои юрисдикции може да се включват в облагаемата печалба при събирането на паричните средства. Данъчната основа на всяко признато в отчета за финансовото състояние вземане във връзка с такива приходи е нула, защото приходите не влияят върху облагаемата печалба, докато не бъдат събрани паричните средства;
 - б) амортизацията, използвана при определянето на облагаемата печалба/загуба, може да се различава от използваната при определяне на счетоводната печалба. Временната разлика е разликата между балансовата стойност на актива и неговата данъчна основа, която представлява първоначалната себестойност или цена на придобиване на актива, намалена с всички отчисления във връзка с актива, позволени от данъчните органи при определяне на облагаемата печалба за текущия и предходните периоди. Облагаема временна разлика възниква и води до отсрочен данъчен пасив, когато данъчната амортизация е ускорена (ако данъчната амортизация е по-бавна, отколкото счетоводната амортизация, възниква приспадаща се временна разлика и тя води до отсрочен данъчен актив); и
 - в) разходите за развойна дейност може да бъдат капитализирани и амортизирани през бъдещите периоди при определяне на счетоводната печалба, но да бъдат приспаднати при определяне на облагаемата печалба за периода, през който са възникнали. Такива разходи за развойна дейност имат нулева данъчна основа, тъй като те вече са били приспаднати от облагаемата печалба. Временната разлика представлява разликата между балансовата стойност на разходите за развойна дейност и тяхната данъчна основа, която е нула.
- 18 Временни разлики възникват още когато:
- а) разграничимите придобити активи и поети пасиви в бизнес комбинация се признават по техните справедливи стойности в съответствие с МСФО 3 *Бизнес комбинации*, но не се прави равностойна корекция за данъчни цели (вж. параграф 19);
 - б) активите се преоценяват, но не се прави равностойна корекция за данъчни цели (вж. параграф 20);
 - в) в бизнес комбинация възниква репутация (вж. параграф 21);
 - г) данъчната основа на един актив или пасив при първоначалното му признаване се различава от първоначалната му балансова стойност, например когато предприятието се ползва от необлагаеми безвъзмездни средства, предоставени от държавата, свързани с активи (вж. параграфи 22 и 33); или
 - д) балансовата стойност на инвестициите в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия или участията в съвместни споразумения става различна от данъчната основа на инвестициите или участията (вж. параграфи 38–45).

Бизнес комбинации

- 19 С ограничени изключения, разграничимите придобити активи и поети пасиви в бизнес комбинация се признават по техните справедливи стойности към датата на придобиване. Временни разлики възникват, когато данъчните основи на придобитите разграничими активи и поети пасиви не са засегнати от бизнес комбинацията или са засегнати в различна степен. Например когато балансовата стойност на един актив бъде увеличена до неговата справедлива стойност, но данъчната му основа остава по цена на придобиване за предходния собственик, възниква облагаема временна разлика, която води до отсрочен данъчен пасив. Този отсрочен данъчен пасив се отразява върху репутацията (вж. параграф 66).

Активи, отчитани по справедлива стойност

- 20 МСФО позволяват или изискват определени активи да бъдат отчитани по справедлива стойност или да бъдат преоценявани (вж. например МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*, МСС 38 *Нетатериални активи*, МСС 40 *Инвестиционни имоти*, МСФО 9 *Финансови инструменти* и МСФО 16 *Лизинг*). В някои юрисдикции преоценката или друго преизчисляване на актив до справедливата му стойност се отразява върху облагаемата печалба/загуба за текущия период. В резултат на това данъчната основа на актива се коригира и не възникват временни разлики. В други юрисдикции преоценката или преизчисляването на актива не влияе върху облагаемата

печалба за периода на преоценката или преизчисляването и като следствие данъчната основа на актива не се коригира. Въпреки това бъдещото възстановяване на балансовата стойност ще доведе до облагаем поток от икономически ползи към предприятието и сумата, която ще подлежи на приспадане за данъчни цели, ще се различава от размера на тези икономически ползи. Разликата между балансовата стойност на преоценения актив и неговата данъчна основа е временна разлика и поражда отсрочен данъчен пасив или актив. Това е вярно дори когато:

- а) предприятието не възнамерява да се освободи от актива. В такива случаи преоценената балансова стойност на актива ще бъде възстановена посредством използването му и така ще се генерира облагаем доход, който надвишава данъчно признатата амортизация през бъдещите 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 сходните активи.

Репутация

21 Репутацията, възникваща в бизнес комбинация, се оценява като превишението на (а) над (б) по-долу:

- а) сбора на:
 - i) прехвърленото възнаграждение, оценено в съответствие с МСФО 3, което по принцип изисква справедлива стойност към датата на придобиване;
 - ii) размера на всяко неконтролиращо участие в придобиваното предприятие, признато в съответствие с МСФО 3; и
 - iii) в бизнес комбинация, постигната на етапи, справедливата стойност към датата на придобиване на държаното преди участие на придобиващото предприятие в собствения капитал в придобиваното предприятие;
- б) нетния размер към датата на придобиване на разграничимите придобити активи и поети пасиви, оценени в съответствие с МСФО 3.

Много данъчни органи не позволяват намаляване на балансовата стойност на репутацията като подлежащ на приспадане разход при определянето на облагаемата печалба. Още повече че в такива юрисдикции стойността на репутацията често не подлежи на приспадане, когато дъщерно предприятие се освободи от свързания с нея бизнес. В такива юрисдикции репутацията има данъчна основа нула. Всяка разлика между балансовата стойност на репутацията и нейната нулева данъчна основа представлява облагаема временна разлика. Въпреки това настоящият стандарт не разрешава признаването на произтичащия отсрочен данъчен пасив, тъй като репутацията се измерва като остатъчна величина и признаването на отсрочения данъчен пасив би увеличило балансовата стойност на репутацията.

21 А Последващите намаления на отсрочен данъчен пасив, който не е признат, защото е възникнал от първоначалното признаване на репутация, също се считат за възникнали от първоначалното признаване на репутацията и поради това не се признават в съответствие с параграф 15, буква а). Например, ако в бизнес комбинация предприятието признае репутация от 100 парични единици, която е с нулева данъчна основа, по силата на параграф 15, буква а) на предприятието се забранява да признае произтичащия отсрочен данъчен пасив. Ако предприятието впоследствие признае 20 парични единици загуба от обезценка на тази репутация, размерът на облагаемата временна разлика, свързана с репутацията, намалява от 100 на 80 единици, което води до намаление на стойността на непризнатия отсрочен данъчен пасив. Това намаление на стойността на непризнатия отсрочен данъчен пасив също се счита за свързано с първоначалното признаване на репутацията, поради което признаването му е забранено в съответствие с параграф 15, буква а).

21 Б Отсрочените данъчни пасиви за облагаеми временни разлики, свързани с репутацията, обаче се признават до степента, до която не са възникнали от първоначалното признаване на репутацията. Например, ако в бизнес комбинация предприятието признае репутация от 100 парични единици, която подлежи на приспадане за данъчни цели при ставка от 20 % годишно, като се започва от годината на придобиване, данъчната основа на репутацията е 100 единици при първоначалното признаване и 80 единици към края на годината на придобиване. Ако балансовата стойност на репутацията към края на годината на придобиване остава непроменена на 100 парични единици, към края на тази година възниква облагаема временна разлика от 20 единици. Тъй като тази облагаема временна разлика не е свързана с първоначалното признаване на репутацията, полученият отсрочен данъчен пасив се признава.

Първоначално признаване на актив или пасив

- 22 При първоначалното признаване на актив или пасив може да възникне временна разлика, например ако част или цялата себестойност или цена на придобиване на актива не подлежи на приспадане за данъчни цели. Методът на счетоводно отчитане на такава временна разлика зависи от естеството на сделката, която е довела до първоначалното признаване на актива или пасива:
- а) в бизнес комбинация предприятието признава всякакви отсрочени данъчни пасиви или активи и това засяга стойността на репутацията или печалбата от изгодната покупка, които то признава (вж. параграф 19);
 - б) ако сделката влияе върху счетоводната или облагаемата печалба или поражда еднакви облагаеми и приспадащи се временни разлики, предприятието признава всички отсрочени данъчни пасиви или активи, както и произтичащите от тях отсрочени данъчни разходи или приходи в печалбата или загубата (вж. параграф 59);
 - в) ако сделката не представлява бизнес комбинация и не засяга нито счетоводната, нито облагаемата печалба и не поражда еднакви облагаеми и приспадащи се временни разлики, предприятието би могло, при отсъствието на освобождаването, предвидено в параграфи 15 и 24, да признае възникналия отсрочен данъчен пасив или актив и да коригира балансовата стойност на актива или пасива със същата сума. Такива корекции биха направили финансовите отчети по-малко прозрачни. Поради това настоящият стандарт не разрешава предприятието да признава така възникналия отсрочен данъчен пасив или актив нито при първоначалното признаване, нито впоследствие (вж. примера по-долу). Освен това предприятието не признава последващите изменения в непризнатите отсрочени данъчни пасиви или активи, когато активът се амортизира.

Пример, илюстриращ параграф 22, буква в)

Предприятие възнамерява да използва актив, който струва 1 000 единици през полезния му живот от 5 години, и след това да се освободи от него по остатъчната му стойност от нула единици. Данъчната ставка е 40 %. Амортизацията на актива не подлежи на приспадане за данъчни цели. При изваждането от употреба всеки капиталов доход не би бил облагаем и всяка евентуална капиталова загуба не би подлежала на приспадане.

В процеса на възстановяване на балансовата стойност на актива предприятието ще заработи облагаем доход от 1 000 единици и ще плати данък в размер на 400 единици. Предприятието не признава получения отсрочен данъчен пасив от 400 единици, тъй като той произтича от първоначалното признаване на актива.

През следващата година балансовата стойност на актива е 800 единици. Като заработи облагаем доход от 800 единици, предприятието ще заплати данък в размер на 320 единици. Предприятието не признава отсрочения данъчен пасив в размер на 320 единици, защото той произтича от първоначалното признаване на актива.

- 22A Сделка, която не е бизнес комбинация, може да доведе до първоначалното признаване на актив и пасив и към момента на извършване на сделката не влияе нито върху счетоводната печалба, нито върху облагаемата печалба. Например към началната дата на лизинга лизингополучателят обикновено признава лизингов пасив и съответната сума като част от цената на придобиване на актив с право на ползване. В зависимост от приложимото данъчно право при първоначалното признаване на актива и пасива в такава сделка може да възникнат еднакви облагаеми и приспадащи се временни разлики. Освобождаването, предвидено в параграфи 15 и 24, не се прилага за такива временни разлики и предприятието признава всеки произтичащ отсрочен данъчен пасив и актив.
- 23 В съответствие с МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* емитентът на съставен финансов инструмент (например конвертируема облигация) класифицира пасивния компонент на финансовия инструмент като пасив, а капиталовия компонент – като собствен капитал. В някои юрисдикции данъчната основа на пасивния компонент при първоначалното му признаване е равна на първоначалната балансова стойност на сбора от пасивния и капиталовия компонент. Получената в резултат на това облагаема временна разлика възниква от първоначалното признаване на капиталовия компонент отделно от пасивния компонент. Поради това изключението, посочено в параграф 15, буква б), не се прилага. Като следствие предприятието признава възникналия отсрочен данъчен пасив. В съответствие с параграф 61А отсроченият данък се начислява пряко към балансовата стойност на капиталовия компонент. В съответствие с параграф 58 последващите промени в отсрочения данъчен пасив се признават в печалбата или загубата като отсрочен данъчен разход (приход).

Приспадащи се временни разлики

- 24 Отсрочен данъчен актив се признава за всички приспадащи се временни разлики, доколкото е вероятно да съществува облагаема печалба, срещу която да може да се оползотворят приспадащите се временни разлики, освен ако отсроченият данъчен актив възниква от първоначалното признаване на актив или пасив в сделка, която:

- а) не е бизнес комбинация;
- б) не влияе нито върху счетоводната печалба, нито върху данъчната печалба/загуба към момента на извършване на сделката, както и
- в) към момента на извършване на сделката не поражда еднакви облагаеми и приспадащи се временни разлики.

Независимо от това при приспадащи се временни разлики, свързани с инвестиции в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия и дялове в съвместни споразумения, в съответствие с параграф 44 се признава отсрочен данъчен актив.

- 25 Признаването на пасив предполага, че неговата балансова стойност ще бъде уредена през бъдещите периоди посредством изтичане на ресурси от предприятието, съдържащи икономически ползи. Когато от предприятието изтичат ресурси, част или цялата им стойност може да подлежи на приспадане при определянето на облагаемата печалба за период, по-късен от периода, през който се признава пасивът. В такива случаи съществува временна разлика между балансовата стойност на пасива и неговата данъчна основа. Съответно възниква отсрочен данъчен актив по отношение на данъците върху дохода, които ще бъдат възстановими през бъдещите периоди, когато тази част от пасива ще може да бъде приспадната при определяне на облагаемата печалба. По подобен начин, ако балансовата стойност на актива е по-малка от неговата данъчна основа, разликата поражда отсрочен данъчен актив по отношение на данъците върху дохода, които ще бъдат възстановими през бъдещите периоди.

Пример

Предприятие признава пасив от 100 единици, свързан с начисление за разходи за продуктови гаранции. За данъчни цели разходите за продуктови гаранции няма да подлежат на приспадане, докато предприятието не заплати дължимите искиове. Данъчната ставка е 25 %.

Данъчната основа на пасива е нула (балансираната стойност от 100 единици, намалена със сумата, която подлежи на приспадане за данъчни цели във връзка с този пасив през бъдещите периоди). При уреждане на този пасив в размер на балансовата му стойност предприятието ще намали бъдещата си облагаема печалба със сумата от 100 единици и следователно бъдещите си данъчни плащания – с 25 единици (25 % от 100 единици). Разликата между балансовата стойност от 100 единици и данъчната основа от нула единици представлява приспадаща се временна разлика от 100 единици. Поради това предприятието признава отсрочен данъчен актив от 25 единици (25 % от 100 единици), при положение че съществува вероятност предприятието да реализира достатъчна облагаема печалба през бъдещите периоди, за да може да извлече полза от намалението на данъчните плащания.

- 26 Следващите примери са за приспадащи се временни разлики, които водят до отсрочени данъчни активи:

- а) разходите за изплащане на пенсионни доходи може да бъдат приспадани при определянето на счетоводната печалба в течение на трудовия стаж на служителя, но се приспадат при определянето на облагаемата печалба или когато предприятието плаща вноски във фонд, или когато пенсионните доходи се изплащат от самото предприятие. Между балансовата стойност на пасива и неговата данъчна основа съществува временна разлика; данъчната основа на пасива обикновено е нула. Такава приспадаща се временна разлика води до отсрочен данъчен актив, тъй като икономическите ползи ще се вляят в предприятието под формата на приспадане от облагаемата печалба при плащане на вноските или пенсионните доходи;
- б) разходите за научноизследователска дейност се признават като разход при определяне на счетоводната печалба през периода, през който са направени, но приспадането им може да не е разрешено при определяне на облагаемата печалба/загуба до по-късен период. Разликата между данъчната основа на разходите за научноизследователска дейност, представляваща сумата, която данъчните органи ще позволят да се приспадне през бъдещите периоди, и нулевата балансова стойност, представлява приспадаща се временна разлика, която води до отсрочен данъчен актив;

- в) с ограничени изключения, предприятието признава разграничимите придобити активи и поети пасиви в бизнес комбинация по техните справедливи стойности към датата на придобиване. Когато се признава поет пасив към датата на придобиване, но свързаните с това разходи не се приспадат при определяне на облагаемата печалба до по-късен период, възниква приспадаща се временна разлика, която води до отсрочен данъчен актив. Отсрочен данъчен актив възниква също и когато справедливата стойност на придобит разграничим актив е по-ниска от неговата данъчна основа. И в двата случая възникващият отсрочен данъчен актив влияе върху репутацията (вж. параграф 6б); и
- г) определени активи може да бъдат отчитани по справедлива стойност или да бъдат преоценявани, без да се извършва равностойна корекция за данъчни цели (вж. параграф 20). Ако данъчната основа на актива надвишава неговата балансова стойност, възниква приспадаща се временна разлика.

Пример, илюстриращ параграф 26, буква г)

Установяване на приспадаща се временна разлика към края на година 2:

В началото на година 1 предприятие А купува за 1 000 парични единици (ПЕ) дългов инструмент с номинална стойност 1 000 ПЕ, дължима на падежа след 5 години, с лихвен процент от 2 %, като лихвата е дължима в края на всяка година. Ефективният лихвен процент е 2 %. Дълговият инструмент се оценява по справедлива стойност.

Към края на година 2, в резултат на увеличение на пазарните лихвени проценти до 5 % справедливата стойност на дълговия инструмент е намаляла на 918 ПЕ. Вероятно е предприятие А да събере всички договорни парични потоци, ако продължава да държи дълговия инструмент.

Печалбата (загубата) по дълговия инструмент се облага с данък (се приспада) едва когато се реализира. За данъчни цели печалбата (загубата), произтичаща от продажбата или от настъпването на падежа на дълговия инструмент, се изчислява като разликата между събраната сума и първоначалната цена на придобиване на дълговия инструмент.

Съответно данъчната основа на дълговия инструмент е първоначалната му цена на придобиване.

Разликата между балансовата стойност на дълговия инструмент в отчета за финансовото състояние на предприятието А (918 ПЕ) и данъчната основа на дълговия инструмент (1 000 ПЕ) поражда приспадаща се временна разлика от 82 ПЕ към края на година 2 (вж. параграф 20 и параграф 26, буква г), независимо дали предприятие А очаква да възстанови балансовата стойност на дълговия инструмент чрез продажба или чрез оползотворяване (т.е. като го държи и събира договорните парични потоци), или чрез съчетание от двете.

Това е така, защото приспадащите се временни разлики са разликите между балансовата стойност на даден актив или пасив в отчета за финансовото състояние и неговата данъчна основа, в резултат на които ще възникнат суми, подлежащи на приспадане при определянето на облагаемата печалба (загуба) за бъдещите периоди, когато балансовата стойност на актива или пасива бъде възстановена или уредена (вж. параграф 5). Предприятие А получава приспадане, равностойно на данъчната основа на актива от 1 000 ПЕ, при определяне на облагаемата печалба (загуба) при продажбата или при настъпването на падежа.

- 27 Обратното проявление на приспадащите се временни разлики води до намаления при определянето на облагаемата печалба за бъдещите периоди. Въпреки това икономически ползи под формата на намаление на размера на данъчните плащания ще се вляят в предприятието само ако то заработи достатъчна по размер облагаема печалба, срещу която да ги прихване. Поради тази причина предприятието признава отсрочени данъчни активи само ако съществува вероятност да се генерирана облагаема печалба, срещу която да може да се оползотворят приспадащите се временни разлики.
- 27А Когато предприятието преценява дали ще има бъдеща облагаема печалба, срещу която да бъде оползотворена приспадащата се временна разлика, то проучва дали данъчното законодателство ограничава източниците на облагаема печалба, срещу която може да извърши приспаданията върху обратното проявление на тази приспадаща се временна разлика. Ако данъчното право не налага подобни ограничения, предприятието оценява приспадащата се временна разлика в съчетание с всички свои други приспадащи се временни разлики. Ако обаче данъчното законодателство ограничава оползотворяването на загубите до приспадане от определен вид доход, приспадащата се временна разлика се оценява в съчетание само с останалите приспадащи се временни разлики от съответния вид.

28 Има вероятност да съществува облагаема печалба, срещу която да може да бъде оползотворена приспадащата се временна разлика, когато съществуват достатъчно облагаеми временни разлики, отнасящи се до един и същ данъчен орган и едно и също данъчнозадължено предприятие, които се очаква да се проявят обратно:

- а) през същия период, през който се очаква обратното проявление на приспадащата се временна разлика; или
- б) през периодите, към които данъчната загуба, възникваща от отсрочения данъчен актив, може да бъде пренесена назад или напред.

При такива обстоятелства отсроченият данъчен актив се признава през периода, през който възникват приспадащите се временни разлики.

29 Когато няма достатъчно облагаеми временни разлики, отнасящи се до един и същ данъчен орган и едно и също данъчно задължено предприятие, отсроченият данъчен актив се признава до степента, до която:

а) е вероятно предприятието да реализира достатъчна облагаема печалба, отнасяща се до един и същ данъчен орган и едно и също данъчнозадължено предприятие през периода на обратно проявление на приспадащата се временна разлика (или през периодите, към които данъчната загуба, възникваща от отсрочените данъчни активи, може да бъде пренесена назад или напред). Когато преценява дали през бъдещите периоди ще има достатъчна облагаема печалба, предприятието:

- i) съпоставя приспадащите се временни разлики с бъдещата облагаема печалба, от която са изключени данъчните облекчения, произтичащи от обратното проявление на тези приспадащи се временни разлики. Съпоставката показва доколко бъдещата облагаема печалба на предприятието е достатъчна, за да приспадне то сумите, произтичащи от обратното проявление на тези приспадащи се временни разлики; и
- ii) не взема предвид облагаемите суми, произтичащи от приспадащи се временни разлики, които се очаква да възникнат през бъдещи периоди, тъй като за да бъде оползотворен отсроченият данъчен актив, възникващ от тези приспадащи се временни разлики, ще е необходима бъдеща облагаема печалба; или

б) предприятието разполага с възможности за данъчно планиране, които да създадат данъчна печалба през подходящи периоди.

29A Приблизителната оценка на вероятната бъдеща облагаема печалба може да включва възстановяване на част от активите на предприятието на стойност, надхвърляща балансовата им стойност, ако са налице достатъчно доказателства, че има вероятност предприятието да постигне това. Например когато даден актив се оценява по справедлива стойност, предприятието преценява дали съществуват достатъчно доказателства, за да се заключи, че съществува вероятност то да възстанови актива над балансовата му стойност. Такъв може да е случаят например когато предприятието очаква да държи дългов инструмент с фиксиран лихвен процент и да събере договорните парични потоци.

30 Възможностите за данъчно планиране представляват действия, които предприятието може да предприеме с цел да се създаде или увеличи облагаемият доход през даден период преди изтичането на срока на пренасянето на данъчната загуба или данъчния кредит. Например в някои юрисдикции облагаемата печалба може да бъде създадена или увеличена:

- а) като се предпочете приходите от лихви да се облагат на база постъпления или на база вземания;
- б) с отсрочване на претенциите за определени приспадания от облагаемата печалба;
- в) с продажба и евентуално обратно наемане/лизинг на активи, които са повишили стойността си, но за които данъчната основа не е коригирана, за да се отрази това повишение; и
- г) с продажба на актив, който генерира необлагаем доход (като например при някои законодателства, държавните облигации) с цел да се закупи друга инвестиция, генерираща облагаем доход.

Когато чрез данъчно планиране облагаема печалба се прехвърля от по-късен към по-ранен период, оползотворяването на пренесената данъчна загуба или данъчен кредит все още зависи от съществуването на бъдеща облагаема печалба от източници, различни от временните разлики, които ще възникнат в бъдеще.

31 Когато предприятието има история на загуби през последните периоди, то трябва да вземе предвид насоките в параграфи 35 и 36.

32 [Заличен]

Репутация

32A Ако балансовата стойност на репутацията, възникваща в бизнес комбинация, е по-малка от нейната данъчна основа, разликата поражда отсрочен данъчен актив. Отсроченият данъчен актив, възникващ от първоначалното признаване на репутацията, се признава като част от отчитането на бизнес комбинацията до степента, до която е вероятно тази облагаема печалба да бъде налице и спрямо нея да се оползотвори приспадащата се временна разлика.

Първоначално признаване на актив или пасив

33 Един от случаите, в които при първоначално признаване на актив възниква отсрочен данъчен актив, е, когато необлагаеми предоставени от държавата безвъзмездни средства, отнасящи се до актив, се приспадат при определянето на балансовата стойност на актива, но за данъчни цели не се приспадат от амортизируемата стойност на актива (с други думи, от неговата данъчна основа); балансовата стойност на актива е по-малка от неговата данъчна основа и това поражда приспадаща се временна разлика. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, може също да бъдат отчитани като приходи за бъдещи периоди, като в този случай разликата между прихода за бъдещи периоди и неговата нулева данъчна основа е приспадаща се временна разлика. Който и от двата метода на представяне да бъде предпочетен от предприятието, то не признава получения отсрочен данъчен актив поради причината, изложена в параграф 22.

Неизползвани данъчни загуби и неизползвани данъчни кредити

34 **За пренос напред на неизползвани данъчни загуби и данъчни кредити се признава отсрочен данъчен актив до степента, в която е вероятно да бъде реализирана бъдеща облагаема печалба, срещу която може да се оползотворят неизползваните данъчни загуби и неизползваните данъчни кредити.**

35 Критериите за признаване на отсрочени данъчни активи, възникващи в резултат на преноса на неизползвани данъчни загуби и кредити, са същите както и критериите за признаване на отсрочени данъчни активи, възникващи от приспадащи се временни разлики. Съществуването на неизползвани данъчни загуби обаче е важно доказателство, че е възможно да не бъде реализирана бъдеща облагаема печалба. Поради това когато предприятието има история на скоростни загуби, то признава активите по отсрочени данъци, възникващи от неизползвани данъчни загуби или кредити само до степента, до която има достатъчно облагаеми временни разлики или други убедителни доказателства, че ще бъде реализирана достатъчна облагаема печалба, срещу която да се оползотворят неизползваните данъчни загуби или кредити. При такива обстоятелства параграф 82 изисква оповестяване на размера на отсрочения данъчен актив и характера на доказателствата в полза на неговото признаване.

36 Предприятието разглежда следните критерии при оценяване на вероятността да съществува достатъчна облагаема печалба, срещу която да може да се оползотворят непозваните данъчни загуби или неизползваните данъчни кредити:

а) дали предприятието има достатъчно облагаеми временни разлики, отнасящи се до същите данъчни органи и същото данъчнозадължено предприятие, които ще доведат до облагаеми суми, срещу които да бъдат оползотворени неизползваните данъчни загуби или неизползваните данъчни кредити преди изтичането на срока им;

б) дали има вероятност предприятието да реализира облагаема печалба, преди да е изтекъл срокът на неизползваните данъчни загуби или неизползваните данъчни кредити;

в) дали неизползваните данъчни загуби са в резултат от установими причини, които е малко вероятно да се проявят отново; и

г) дали предприятието разполага с възможности за данъчно планиране (вж. параграф 30), чрез които би могло да създаде облагаема печалба през периода, през който може да се оползотворят неизползваните данъчни загуби или неизползваните данъчни кредити.

Когато не съществува вероятност да бъде реализирана облагаема печалба, срещу която да бъдат оползотворени неизползваните данъчни загуби или неизползваните данъчни кредити, отсроченият данъчен актив не се признава.

Преразглеждане на непризнатите отсрочени данъчни активи

- 37 Към края на всеки отчетен период предприятието преразглежда непризнатите отсрочени данъчни активи. Предприятието признава непризнатите по-рано отсрочени данъчни активи до степеня, до която се е появила вероятност бъдещата облагаема печалба да позволява възстановяването на отсрочения данъчен актив. Например подобряването на условията за търговия може да направи по-вероятно предприятието да е в състояние да генерира достатъчна бъдеща облагаема печалба, за да може отсроченият данъчен актив да удовлетвори критериите за признаване, описани в параграф 24 или 34. Друг пример е, когато предприятието преразглежда отсрочените данъчни активи към датата на бизнес комбинация или след нея (вж. параграфи 67 и 68).

Инвестиции в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия и участия в съвместни споразумения

- 38 Временни разлики възникват, когато балансовата стойност на инвестициите в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия или участията в съвместни споразумения (а именно дяловете на предприятието майка или на инвеститора в нетните активи на дъщерното предприятие, клоната, асоциираното предприятие или предприятието, в което е инвестирано, включително балансовата стойност на репутацията) става различна от данъчната основа (която обикновено е цената на придобиване) на инвестицията или участието. Такива разлики може да възникнат в редица различни случаи, например при:
- а) съществуване на неразпределена печалба на дъщерни предприятия, клонове, асоциирани предприятия или съвместни споразумения;
 - б) промени в обменните курсове, когато предприятието майка и неговото дъщерно предприятие се намират в различни държави; и
 - в) намаление на балансовата стойност на инвестиция в асоциирано предприятие до нейната възстановима стойност.

Временната разлика в консолидираните финансови отчети може да се различава от временната разлика, свързана с инвестицията, в самостоятелните финансови отчети на предприятието майка, в случай че предприятието майка отчита инвестицията в своя самостоятелен финансов отчет по цена на придобиване или по преоценена стойност.

- 39 **Предприятието признава отсрочен данъчен пасив за всички облагаеми временни разлики, свързани с инвестиции в дъщерни предприятия, клонове, асоциирани предприятия и участия в съвместни споразумения, освен до степеня, до която са изпълнени двете описани по-долу условия:**

- а) **предприятието майка, инвеститорът, контролиращият участник (съдружник) в съвместно предприятие или контролиращият участник в съвместна дейност е в състояние да контролира времето на обратното проявление на временната разлика; и**
- б) **съществува вероятност временната разлика да не се прояви обратно в предвидимо бъдеще.**

- 40 Тъй като предприятието майка контролира политиката на своето дъщерно предприятие по отношение на дивидентите, то е в състояние да контролира времето на обратното проявление на временните разлики, свързани с инвестицията (включително временните разлики, възникващи не само от неразпределени печалби, но и от превапутиране във връзка с разликите в обменните курсове). Освен това в повечето случаи би било практически неприложимо да се определи размерът на данъците върху дохода, които ще бъдат дължими, когато временната разлика се прояви обратно. Поради тази причина когато предприятието майка е определило, че тази печалба няма да се разпределя в обозримо бъдеще, то не признава отсрочен данъчен пасив. Същите съображения важат и за инвестициите в клонове.

- 41 Непаричните активи и пасиви на предприятието се оценяват в неговата функционална валута (вж. МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове*). Ако облагаемата печалба или данъчната загуба на предприятието (а оттам и данъчната основа на неговите непарични активи и пасиви) се определя в различна валута, промените в обменния курс пораждаат временни разлики, които водят до признаване на отсрочен данъчен пасив или (ако съответства на изискванията в параграф 24) актив. Възникналият отсрочен данък се дебитира или кредитира в печалбата или загубата (вж. параграф 58).

- 42 Инвеститорът в асоциирано предприятие не контролира предприятието и обикновено не е в състояние да определя политиката му по отношение на дивидентите. Поради това при отсъствието на споразумение, изискващо печалбите на асоциираното предприятие да не бъдат разпределяни в обозримо бъдеще, инвеститорът признава отсрочен данъчен пасив, произтичащ от облагаемите временни разлики, свързани с неговата инвестиция в асоциираното предприятие. В някои случаи инвеститорът може да не е в състояние да определи размера на данъка, който би бил дължим, в случай че си възстанови стойността на своята инвестиция в асоциираното предприятие, но да може да определи, че този размер ще бъде равен или ще надвишава определен минимален размер. В такива случаи отсроченият данъчен пасив се оценява по този размер.

43 Уреждането на отношенията между страните по съвместно споразумение обикновено е свързано с разпределянето на печалбата и установява дали решенията по такива въпроси изискват единодушие на всички страни или на група от страни. Когато контролиращият участник в съвместно предприятие или контролиращият участник в съвместна дейност може да контролира времето на разпределение на своя дял от печалбата на съвместното споразумение и има вероятност този дял от печалбата да не бъде разпределен в обозримо бъдеще, не се признава отсрочен данъчен пасив.

44 Предприятието признава отсрочен данъчен актив за всички приспадащи се временни разлики, възникващи от инвестиции в дъщерни предприятия, клонове или асоциирани предприятия и участия в съвместни споразумения, само и единствено до степента, до която има вероятност:

а) временната разлика да се прояви обратно в обозримо бъдеще; и

б) да бъде реализирана облагаема печалба, срещу която да се оползотвори временната разлика.

45 При вземане на решение дали един отсрочен данъчен актив да се признае за приспадаща се временна разлика, свързана с инвестиции в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия и с участия в съвместни споразумения, предприятието взема предвид насоките, представени в параграфи от 28 до 31.

ОЦЕНЯВАНЕ

46 Текущите данъчни пасиви/активи за текущия и предходните периоди се оценяват по сумата, която се очаква да бъде платена на/възстановена от данъчните органи при прилагане на данъчни ставки (и данъчни закони), които са приети или почти приети (т.е. приети по същество) до края на отчетния период.

47 Отсрочените данъчни активи и пасиви се оценяват по данъчните ставки, които се очаква да бъдат в сила за периода, през който се реализира активът или се урежда пасивът, въз основа на данъчните ставки (и данъчните закони), които са приети или почти приети до края на отчетния период.

48 Текущите и отсрочените данъчни активи и пасиви обикновено се оценяват, като се ползват данъчните ставки (и данъчните закони), които са приети. В някои юрисдикции обаче обявяването на данъчните ставки (и данъчните закони) от правителството има практически ефекта на действително приемане, което може да стане няколко месеца след обявяването им. При тези обстоятелства данъчните активи и пасиви се оценяват, като се използват обявените данъчни ставки (и данъчни закони).

49 Когато за различните равнища на облагаем доход се прилагат различни данъчни ставки, отсрочените данъчни активи и пасиви се оценяват, като се използват средните стойности на данъчните ставки, които се очаква да бъдат приложими към облагаемата печалба/данъчната загуба през периодите, през които се очаква временните разлики да се проявят обратно.

50 [Заличен]

51 Оценяването на отсрочените данъчни пасиви и на отсрочените данъчни активи отразява данъчните последици, които биха произтекли от начина, по който предприятието очаква към края на отчетния период да възстанови или уреди балансовата стойност на своите активи и пасиви.

51A В някои юрисдикции начинът, по който предприятието възстановява (урежда) балансовата стойност на един актив (пасив), може да засегне единия или и двата долупосочени елемента:

а) данъчната ставка, приложима към момента, в който предприятието ще възстанови/уреди балансовата стойност на актива/пасива; и

б) данъчната основа на актива/пасива.

В такива случаи предприятието оценява отсрочените данъчни пасиви и отсрочените данъчни активи, като прилага данъчна ставка и данъчна основа в съответствие с очаквания начин на възстановяване или уреждане.

Пример А

Отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията има балансова стойност 100 единици и данъчна основа 60 единици. Ако този отчетен обект бъде продаден, ще се приложи данъчна ставка 20 %, а по отношение на другите доходи ще се приложи данъчна ставка 30 %.

Предприятието признава отсрочен данъчен пасив от 8 единици (20 % от 40 единици), ако очаква да продаде този отчетен обект, без да го използва повече, и отсрочен данъчен пасив от 12 единици (30 % от 40 единици), ако очаква да задържи отчетния обект и да възстанови балансовата му стойност чрез употреба.

Пример Б

Отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията със себестойност или цена на придобиване 100 единици и балансова стойност 80 единици се преоценява на 150 единици. Не се извършва равностойна корекция за данъчни цели. Натрупаната амортизация за данъчни цели е 30 единици, а данъчната ставка е 30 %. Ако този отчетен обект се продаде над себестойността или цената на придобиване, натрупаната данъчна амортизация от 30 единици ще бъде включена в облагаемия доход, но постъпленията от продажбата, превишаващи себестойността или цената на придобиване, няма да бъдат облагаеми.

Данъчната основа на отчетния обект е 70 единици и съществува облагаема временна разлика от 80 единици. Ако предприятието очаква да възстанови балансовата стойност чрез използване на отчетния обект, то трябва да генерира облагаем доход в размер на 150 единици, но ще може да приспадне амортизация само в размер на 70 единици. По този начин се получава отсрочен данъчен пасив от 24 единици (30 % от 80). Ако предприятието очаква да възстанови балансовата стойност посредством незабавна продажба на отчетния обект за сумата от 150 единици, отсроченият данъчен пасив се изчислява както следва:

	Облагаема временна разлика	Данъчна ставка	Отсрочен данъчен пасив
Натрупана данъчна амортизация	30	30 %	9
Постъпления, превишаващи себестойността или цената на придобиване	50	нула	—
Общо	80		9

(забележка: (в съответствие с параграф 61А, допълнителният отсрочен данък, възникващ в резултат на преоценката, се признава в другия всеобхватен доход)

Пример В

Обстоятелствата са като в пример Б, с изключение на това, че ако отчетният обект бъде продаден на цена, надхвърляща себестойността или цената на придобиване, натрупаната данъчна амортизация ще бъде включена в облагаемия доход (при ставка 30 %), а постъпленията от продажбата ще се обложат със ставка 40 % след приспадане на коригираната с инфлацията себестойност или цена на придобиване от 110 единици.

Ако предприятието очаква да възстанови балансовата стойност чрез използване на отчетния обект, то трябва да генерира облагаем доход в размер на 150 единици, но ще може да приспадне амортизация само в размер на 70 единици. По този начин данъчната основа е 70 единици и се получава облагаема временна разлика от 80 единици и отсрочен данъчен пасив от 24 единици (30 % от 80), както в пример Б.

Ако предприятието очаква да възстанови балансовата стойност посредством незабавна продажба на отчетния обект за сумата от 150 единици, то ще бъде в състояние да приспадне индексирания себестойност или цена на придобиване от 110 единици. Нетните постъпления от 40 единици ще бъдат обложени с данък със ставка 40 %. Освен това натрупаната данъчна амортизация от 30 единици ще бъде включена в облагаемия доход и обложена с данък със ставка 30 %. По този начин данъчната основа е 80 единици (110 минус 30), или облагаема временна разлика в размер на 70 единици и отсрочен данъчен пасив от 25 единици (40 % от 40 единици плюс 30 % от 30 единици). Ако данъчната основа не е непосредствено видна в този пример, може да бъде от полза да се вземе предвид фундаменталният принцип, описан в параграф 10.

(забележка: (в съответствие с параграф 61А, допълнителният отсрочен данък, възникващ в резултат на преоценката, се признава в другия всеобхватен доход)

- 51Б Ако отсрочен данъчен пасив или отсрочен данъчен актив възникне от неамортизируем актив, оценяван според преоценъчния модел по МСС 16, оценяването на отсрочения данъчен пасив или отсрочения данъчен актив отразява данъчните последствия от възстановяването на балансовата стойност на неамортизируемия актив чрез продажба, независимо от принципа (основата), използван за оценяване на балансовата стойност на този актив. Съответно, ако данъчното законодателство определя данъчна ставка, приложима към облагаемата стойност, получена от продажбата на даден актив, която се различава от данъчната ставка, приложима към облагаемата стойност, получена от използването на актива, при оценката на отсрочения данъчен пасив или актив във връзка с неамортизируем актив се прилага първата от тези две ставки.
- 51В Ако отсрочен данъчен пасив или отсрочен данъчен актив възникне от инвестиционен имот, оценяван според модела на справедливата стойност в МСС 40, съществува оборимо предположение, че балансовата стойност на този инвестиционен имот ще бъде възстановена чрез продажба. Съответно, освен ако предположението бъде оборено, оценяването на отсрочения данъчен пасив или отсрочения данъчен актив отразява данъчните последствия от възстановяването на балансовата стойност на инвестиционния имот изцяло чрез продажба. Предположението е оборено, ако инвестиционният имот е амортизируем и се държи в рамките на стопански модел, чиято цел е да бъдат усвоени в значителна степен всички икономически ползи от инвестиционния имот с течение на времето, а не при продажба. Ако предположението е оборено, се прилагат изискванията на параграфи 51 и 51А.

Пример, илюстриращ параграф 51В

Инвестиционен имот, придобит за 100 единици, има балансова стойност 150 единици. Той се оценява според модела на справедливата стойност в МСС 40. Той се състои от земя, придобита за 40 единици и със справедлива стойност 60 единици, както и сграда, придобита за 60 единици и със справедлива стойност 90 единици. Земята има неограничен полезен живот.

Натрупаната амортизация за данъчни цели на сградата е 30 единици. Неосъществените изменения в справедливата стойност на инвестиционния имот не се отразяват на облагаемата печалба. Ако инвестиционният имот се продаде над себестойността или цената на придобиване, натрупаната данъчна амортизация от 30 единици ще бъде включена в облагаемата печалба и данъците въз основа на обичайна данъчна ставка в размер 30 %. За постъпленията от продажбата, превишаващи себестойността или цената на придобиване, данъчното законодателство определя данъчна ставка в размер 25 % за активите, държани по-малко от две години, и 20 % за активите, държани две или повече години.

Поради това, че инвестиционният имот е оценяван според модела на справедливата стойност в МСС 40, съществува оборимо предположение, че предприятието ще възстанови балансовата му стойност изцяло чрез продажба. Ако това предположение не бъде оборено, отсроченият данък отразява данъчните последствия от възстановяването на балансовата стойност изцяло чрез продажба, дори и ако предприятието смята, че ще заработи приходи от отдаване под наем на имота преди продажбата му.

Данъчната основа на земята в случай на продажба е 40 единици и съществува облагаема временна разлика от 20 (60 - 40) единици. Данъчната основа на сградата в случай на продажба е 30 (60 - 30) единици и съществува облагаема временна разлика от 60 (90 - 30) единици. Общата облагаема временна разлика, относима към инвестиционния имот, е следователно 80 (20 + 60) единици.

В съответствие с параграф 47 данъчната ставка е тази, която се очаква, че ще се прилага тогава, когато бъде осъществена сделката с инвестиционния имот. Следователно, ако предприятието очаква да продаде имота, след като го е държало повече от две години, отсроченият данъчен пасив, възникнал в резултат на това, се изчислява по следния начин:

	Облагаема временна разлика	Данъчна ставка	Отсрочен данъчен пасив
Натрупана данъчна амортизация	30	30 %	9
Постъпления, превишаващи себестойността или цената на придобиване	50	20 %	10
Общо	80		19

Ако предприятието очаква да продаде имота, след като го е държало по-малко от две години, горепосоченото изчисление се изменя, за да може към превишаващите себестойността постъпления да се приложи данъчна ставка от 25 %, вместо 20 %.

Ако вместо това предприятието държи сградата в стопански модел, чиято цел е да бъдат усвоени в значителна степен всички икономически ползи от нея с течение на времето, а не при продажба, предположението за сградата е оборено. Земята обаче е неапортизируема. Следователно за нея предположението за възстановяване чрез продажба не е оборено. В резултат на това отсроченият данъчен пасив ще отразява данъчните последици от възстановяването на балансовата стойност на сградата чрез използването ѝ, а на земята – чрез продажбата ѝ.

Данъчната основа на сградата в случай на използване е 30 (60 - 30) единици и съществува облагаема временна разлика от 60 (90 - 30) единици, водеща до отсрочен данъчен пасив от 18 единици (30 % от 60 единици).

Данъчната основа на сградата в случай на продажба е 40 единици и съществува облагаема временна разлика от 20 (60 - 40) единици, водеща до отсрочен данъчен пасив от 4 единици (20 % от 20 единици).

Следователно, ако предположението за възстановяване чрез продажба е оборено за сградата, отсроченият данъчен пасив във връзка с инвестиционния имот е 22 единици (18 + 4).

- 51Г Оборотното предположение по параграф 51В се прилага и когато отсрочен данъчен пасив или отсрочен данъчен актив възникне от оценяването на инвестиционен имот в бизнес комбинация, в случай че при последващото оценяване на инвестиционния имот предприятието използва модела на справедливата стойност.
- 51Д С параграфи 51Б–51Г не се изменят изискванията при признаването и оценяването на отсрочени данъчни активи да се прилагат принципите, посочени в параграфи 24–33 (приспадащи се временни разлики) и 34–36 (неизползвани данъчни загуби и неизползвани данъчни кредити) от настоящия стандарт.
- 52 [преместен и преномериран като 51А]
- 52 А В някои юрисдикции данъците върху дохода са дължими по по-висока или по-ниска ставка, ако част или цялата нетна печалба или неразпределена печалба е изплатена като дивидент на акционерите в предприятието. В други юрисдикции данъците върху дохода може да подлежат на възстановяване или да са дължими, ако част или цялата нетна печалба или неразпределена печалба е изплатена като дивидент на акционерите в предприятието. При тези обстоятелства текущите и отсрочените данъчни активи и пасиви се оценяват по данъчната ставка, приложима към неразпределената печалба.
- 52Б [Заличен]

Пример, илюстриращ параграфи 52А и 57А

Следващият пример разглежда оценяването на текущите и отсрочените данъчни активи и пасиви на предприятие в юрисдикция, в която данъците върху дохода са дължими при по-висока ставка за неразпределената печалба (50 %) и дадена сума подлежи на възстановяване, когато печалбата се разпределя. Данъчната ставка върху разпределената печалба е 35 %. Към края на отчетния период – 31 декември 20X1 г. – предприятието не признава задължение за плащане на дивиденти, предложени или декларирани след края на отчетния период. В резултат на това няма признати дивиденти за 20X1 г. Облагаемият доход за 20X1 г. е 100 000 единици. Нетната облагаема временна разлика за 20X1 г. е 40 000 единици.

Предприятието признава текущ данъчен пасив и разход за текущ данък върху дохода от 50 000 единици. Не се признава актив за сумата, която ще бъде евентуално възстановена в резултат на бъдещи дивиденти. Предприятието признава също така отсрочен данъчен пасив и разход за отсрочен данък в размер на 20 000 единици (40 000 при 50 %), представляващ данъците върху дохода, които предприятието ще плати, когато възстанови или уреди балансните стойности на своите активи и пасиви на базата на данъчната ставка, приложима за неразпределената печалба.

Впоследствие на 15 март 20X2 г. предприятието признава като пасив дивиденди в размер на 10 000 единици от печалба от дейността за предходни периоди.

На 15 март 20X2 г. предприятието признава възстановяването на данъци върху дохода от 1500 единици (15 % от дивидентите, признати като пасив) като текущ данъчен актив и като намаление на разходите за текущ данък върху дохода за 20X2 г.

53 Отсрочените данъчни активи и пасиви не се дисконтират.

54 Надеждното определяне на отсрочените данъчни активи и пасиви чрез дисконтиране изисква подробно прогнозиране на времето на обратно проявление на всяка временна разлика. В много случаи изготвянето на такива прогнози е практически неприложимо или е твърде сложно. Поради това не е целесъобразно да се изисква дисконтиране на отсрочените данъчни активи и пасиви. Позволяването на дисконтиране, без то да бъде задължително, би породило отсрочени данъчни активи и пасиви, които не биха били сравними за отделните предприятия. Поради тази причина с настоящия стандарт нито се изисква, нито се позволява да се дисконтират отсрочените данъчни активи и пасиви.

55 Временните разлики се определят от гледна точка на балансовата стойност на актива или пасива. Това важи дори когато балансовата стойност сама по себе си е определена чрез дисконтиране, например в случай на задължения за пенсионни доходи (вж. МСС 19 *Доходи на наетите лица*).

56 **Балансовата стойност на отсрочените данъчни активи се преразглежда към края на отчетния период. Предприятието намалява балансовата стойност на отсрочения данъчен актив до степента, до която вече не е вероятно да бъде реализирана достатъчна облагаема печалба, която да позволява да се оползотвори ползата от част или целия отсрочен данъчен актив. Всяко такова намаление трябва да се отчете с обратен ефект до степента, до която стане вероятно да се реализира достатъчна облагаема печалба.**

ПРИЗНАВАНЕ НА ТЕКУЩИЯ И ОТСРОЧЕНИЯ ДАНЪК

57 Осчетоводяването на текущите и отсрочените данъчни ефекти от сделка или друго събитие е в съответствие с осчетоводяването на самата сделка или събитие. В параграфи от 58 до 68В се предвижда прилагането на този принцип.

57А Предприятието признава ефекта на дивидентите върху данъка върху дохода съгласно определението в МСФО 9, когато признава задължение (пасив) за плащане на дивидент. Ефектът на дивидентите върху данъка върху дохода е свързан по-пряко с минали сделки или събития, които са генерирани подлежащи на разпределение печалби, отколкото с разпределянето на печалбата към собствениците. Поради това предприятието признава ефекта на дивидентите върху данъка върху дохода в печалбата или загубата, в другия всеобхватен доход или в собствения капитал в зависимост от това дали предприятието първоначално е признало тези минали сделки или събития.

Отчетни обекти, които се признават в печалбата или загубата

58 **Текущ и отсрочен данък се признава като приход или разход и се включва в печалбата или загубата за периода, освен ако данъкът произтича от:**

а) сделка или събитие, които са признати, през същия или друг период, извън печалбата или загубата – в другия всеобхватен доход или пряко в собствения капитал (вж. параграфи 61А–65); или

б) бизнес комбинация (различна от придобиването от инвестиционно предприятие съгласно определението в МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*, на дъщерно предприятие, което трябва да се оценява по справедлива стойност през печалбата или загубата) (вж. 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 печалбата или загубата. Примери за това са, когато:

а) приходи от лихви, лицензионни възнаграждения или дивиденди се получават с просрочие и се включват в счетоводната печалба в съответствие с МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване* или МСФО 9 *Финансови инструменти* като имащи значение, но се включват в облагаемата печалба (загуба) на касова основа; и

б) разходите за нематериални активи са били капитализирани в съответствие с МСС 38 и се амортизират в печалбата или загубата, но са били приспаднати за данъчни цели при извършването им.

60 Балансовата стойност на отсрочените данъчни активи и пасиви може да се промени дори когато няма промяна в размера на свързаните с тях временни разлики. Това може да бъде резултат например от:

- а) промяна в данъчните ставки или данъчното законодателство;
- б) преразглеждане на възстановимостта на отсрочените данъчни активи; или
- в) промяна в очаквания начин на възстановяване на актива.

Полученият в резултат на това отсрочен данък се признава в печалбата или загубата, освен до степента, до която се отнася до отчетни обекти, признати по-рано извън печалбата или загубата (вж. параграф 63).

Отчетни обекти, признати извън печалбата или загубата

61 [Заличен]

61А Текущият данък и отсроченият данък се признават извън печалбата или загубата, ако данъкът е свързан с отчетни обекти, признати през същия или друг период извън печалбата или загубата. Следователно текущият данък и отсроченият данък, свързани с отчетни обекти, признати през същия или друг период:

- а) в другия всеобхватен доход, следва да се признават в другия всеобхватен доход (вж. параграф 62).**
- б) пряко в собствения капитал, следва да се признават пряко в собствения капитал (вж. параграф 62А).**

62 Международните стандарти за финансово отчитане изискват или разрешават конкретни отчетни обекти да се признават в другия всеобхватен доход. Примери за такива отчетни обекти са:

- а) промяна в балансовата стойност, възникваща от преценка на имоти, машини и съоръжения (вж. МСС 16); и
- б) [заличен]
- в) курсови разлики, възникващи при преизчисление на финансовите отчети на предприятие в чужбина (вж. МСС 21).
- г) [заличен]

62А Международните стандарти за финансово отчитане изискват или разрешават конкретни отчетни обекти да се кредитират или дебитират пряко в собствения капитал. Примери за такива отчетни обекти:

- а) корекция в началното салдо на неразпределената печалба в резултат от промяна в счетоводната политика, приложена с обратна сила, или поправка на грешка (вж. МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*); и
- б) суми, възникващи при първоначалното признаване на капиталовия компонент в съставен финансов инструмент (вж. параграф 23).

63 При изключителни обстоятелства може да е трудно да се определи размера на текущия или отсрочения данък, свързан с отчетни обекти, признати извън печалбата или загубата (или в другия всеобхватен доход, или пряко в собствения капитал). Това може да е така например в следните случаи:

- а) когато данъкът върху дохода е прогресивен и не е възможно да се определи ставката, с която е бил обложен конкретният компонент от облагаемата печалба/данъчната загуба;
- б) когато промяна в данъчната ставка или други данъчни правила засяга отсрочен данъчен актив или пасив, отнасящ се (изцяло или частично) до отчетен обект, който по-рано е бил признат извън печалбата или загубата; или
- в) предприятието определя, че трябва да се признае отсрочен данъчен актив или че не трябва повече да бъде признаван в пълен размер, и отсроченият данъчен актив се отнася (изцяло или частично) до отчетен обект, който преди е бил признат извън печалбата или загубата.

В такива случаи текущият и отсроченият данък, отнасящи се до отчетни обекти, признати извън печалбата или загубата, се базират на приемливо пропорционално разпределение на текущия и отсрочения данък на предприятието в съответната данъчна юрисдикция или друг метод, с който се постига по-целесъобразно разпределение при тези обстоятелства.

- 64 В МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* не се уточнява дали предприятието трябва да прехвърля всяка година от преоценъчния излишък в неразпределената печалба сума, равна на разликата между амортизацията на преоценен актив и амортизацията на същия актив по себестойност или цена на придобиване. Ако предприятието извършва такова прехвърляне, прехвърлената сума е след приспадане на съответния отсрочен данък. Подобни съображения се отнасят и до прехвърлянията, извършвани при освобождаването от отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията.
- 65 Когато един актив се преоценява за данъчни цели и преоценката му е свързана със счетоводна преоценка от предходен период или с преоценка, която се очаква да се извърши през бъдещ период, данъчните ефекти и от преоценката на актива, и от корекцията на данъчната основа се признават в другия всеобхватен доход през периодите, през които са възникнали. Ако преоценката за данъчни цели обаче не е свързана със счетоводната преоценка от предходен период или с преоценката, която се очаква да бъде извършена през бъдещ период, данъчните ефекти от корекцията на данъчната основа се признават в печалбата или загубата.
- 65A Когато предприятието изплаща дивиденди на своите акционери, от него може да се изиска да плати част от дивидентите на данъчните органи от името на акционерите. В много юрисдикции тази сума се определя като данък при източника. Такава сума, платена или дължима на данъчните органи, се дебитираща в собствения капитал като част от дивидентите.

Отсрочени данъци, произтичащи от бизнес комбинация

- 66 Както е обяснено в параграфи 19 и 26 (в), временни разлики е възможно да възникнат в резултат от бизнес комбинация. В съответствие с МСФО 3, предприятието признава всички последващи отсрочени данъчни активи (до степента, до която отговарят на критериите за признаване, описани в параграф 24) или отсрочени данъчни пасиви като разграничими активи и пасиви към датата на придобиването. Следователно тези отсрочени данъчни активи и пасиви влияят на стойността на репутацията или печалбата от изгодна покупка, които предприятието признава. В съответствие с параграф 15, буква а) обаче предприятието не признава отсрочените данъчни пасиви, произтичащи от първоначалното признаване на репутацията.
- 67 В резултат от бизнес комбинация вероятността за реализиране на отсрочен данъчен актив за придобиващото предприятие преди придобиването може да се промени. Придобиващото предприятие може да смята за вероятно, че ще възстанови своя собствен отсрочен данъчен актив, който не е бил признат преди бизнес комбинацията. Например придобиващото предприятие може да е в състояние да оползотвори ползата от неизползваните си данъчни загуби срещу бъдещата облагаема печалба на придобитото предприятие. Другата възможност е в резултат от бизнес комбинацията вече да не е вероятно бъдеща облагаема печалба да позволи възстановяването на отсрочения данъчен актив. В такива случаи придобиващото предприятие признава промяна в отсрочения данъчен актив през периода на бизнес комбинацията, но не я включва като част от отчитането на бизнес комбинацията. Следователно придобиващото предприятие не я взема предвид при оценяването на репутацията или печалбата от изгодната покупка, която признава в бизнес комбинацията.
- 68 Потенциалната полза от пренесената напред данъчна загуба върху дохода на придобитото предприятие или други отсрочени данъчни активи не може да отговори на критериите за отделно признаване, когато бизнес комбинацията първоначално е отчетена, но може да бъде реализирана впоследствие.

Предприятието признава придобитите отсрочени данъчни облекчения (ползи), които реализира след бизнес комбинация, както следва:

- а) Придобитите отсрочени данъчни облекчения, признати в рамките на периода на оценяване, които произтичат от нова информация за факти и обстоятелства, съществували към датата на придобиване, се прилагат, за да намалят балансовата стойност на репутацията, свързана с това придобиване. Ако балансовата стойност на тази репутация е нула, всякакви оставши отсрочени данъчни облекчения се признават в печалбата или загубата.
- б) Всички други реализирани придобити отсрочени данъчни облекчения се признават в печалбата или загубата (или ако това се изисква по силата на настоящия стандарт, извън печалбата или загубата).

Текущи и отсрочени данъци, произтичащи от сделки с плащане на базата на акции

- 68 А В някои юрисдикции предприятието получава право на данъчно облекчение (т.е. сума, която подлежи на приспадане при определянето на облагаемата печалба) във връзка с възнаграждения, изплатени в акции, опции за акции или други инструменти на собствения капитал на предприятието. Размерът на това данъчно облекчение може да се различава от съответния общ разход за възнаграждения и може да възникне през по-късен отчетен период. Например в някои юрисдикции предприятието може да признае разход за услуги, предоставяни от наетите лица и получени срещу предоставени опции за акции в съответствие с МСФО 2 *Плащане на базата на акции*, но да не получи данъчно облекчение до момента на упражняване на опциите, като оценяването на размера на това облекчение се основава на цената на акциите на предприятието към датата на упражняване на опцията.
- 68 Б Както и при разходите за научноизследователска дейност, разгледани в параграф 9 и параграф 26, буква б) от настоящия стандарт, разликата между данъчната основа за предоставените от наетите лица услуги до момента (представляваща сумата, която данъчните органи биха разрешили да бъде приспадната през бъдещите периоди) и нулевата балансова стойност, представлява приспадаща се временна разлика, която води до формирането на отсрочен данъчен актив. Ако сумата, която данъчните органи биха позволили да бъде приспадната през бъдещите периоди, не е известна към края на периода, тя трябва да бъде приблизително оценена въз основа на наличната информация към края на периода. Например ако сумата, която данъчните органи ще позволят да бъде приспадната през бъдещите периоди, зависи от цената на акциите на предприятието към бъдеща дата, оценката на временните приспадащи се разлики трябва да се извърши въз основа на цената на акциите на предприятието към края на периода.
- 68 В Както е отбелязано в параграф 68 А, размерът на данъчното облекчение (или приблизителната оценка на бъдещото данъчно облекчение, определена в съответствие с параграф 68 Б) може да се различава от съответния общ разход за възнаграждения. По силата на параграф 58 от настоящия стандарт се изисква текущите и отсрочените данъци да се признават като приход или разход и да се включват в печалбата или загубата за периода, освен ако данъкът възниква от а) сделка или събитие, което е признато през същия или различен период извън печалбата или загубата, или б) бизнес комбинация (различна от придобиването от инвестиционно предприятие на дъщерно предприятие, което трябва да бъде оценявано по справедлива стойност през печалбата или загубата). Ако размерът на данъчното облекчение (или приблизителната оценка на бъдещото данъчно облекчение) превишава сумата на съответния общ разход за възнаграждения, това показва, че данъчното облекчение е свързано не само с разхода за възнаграждения, а и с отчетен обект от категорията на собствения капитал. При това положение превишението на съответния текущ или отсрочен данък следва да се признае пряко в собствения капитал.

ПРЕДСТАВЯНЕ

Данъчни активи и данъчни пасиви

69 [Заличен]

70 [Заличен]

Прихващане

71 **Предприятието прихваща (компенсира) текущите данъчни активи и текущите данъчни пасиви единствено когато:**

а) има юридически подлежащо на изпълнение право да прихваща признатите суми; и

б) възнамерява или да уреди на нетна основа, или едновременно да реализира актива и да уреди пасива.

72 Въпреки че текущите данъчни активи и пасиви се признават и оценяват поотделно, в отчета за финансовото състояние на предприятието те се прихващат по критерии, подобни на критериите за финансовите инструменти, установени в МСС 32. Предприятието обикновено има юридически подлежащо на изпълнение право да прихваща текущ данъчен актив срещу текущ данъчен пасив, когато те се отнасят до данъци върху дохода, наложени от един и същ данъчен орган, и този орган разрешава на предприятието да извърши или получи еднократно нетно плащане.

73 В консолидираните финансови отчети отсроченият данъчен актив на едно предприятие от групата се прихваща срещу текущ данъчен пасив на друго предприятие от групата единствено ако съответните предприятия имат юридически подлежащо на изпълнение право да извършват или получават еднократни нетни плащания и предприятията възнамеряват да извършат или получат такова нетно плащане или едновременно да възстановят актива и да уредят пасива.

74 **Предприятието прихваща отсрочените данъчни активи и пасиви единствено когато:**

а) то има юридически подлежащо на изпълнение право да прихваща текущи данъчни активи срещу текущи данъчни пасиви; и

б) отсрочените данъчни активи и пасиви се отнасят до данъци върху дохода, наложени от един и същ данъчен орган за:

i) едно и също данъчнозадължено предприятие; или

ii) различни данъчнозадължени предприятия, които възнамеряват или да уредят текущите данъчни пасиви и активи на нетна основа, или едновременно да реализират активите и да уредят пасивите през всеки бъдещ период, през който се очаква да бъдат уредени или възстановени значителни по размер отсрочени данъчни пасиви или активи.

75 За да се избегне нуждата от разработването на подробен времеви график за обратното проявление на всяка временна разлика, настоящият стандарт изисква предприятието да прихваща отсрочен данъчен актив срещу отсрочен данъчен пасив на едно и също предприятие само тогава, когато те се отнасят до данъци върху дохода, наложени от един и същ данъчен орган и предприятието има юридически подлежащо на изпълнение право да приспада текущи данъчни активи срещу текущи данъчни пасиви.

76 В редки случаи предприятието може да има юридически подлежащо на изпълнение право да приспада, както и намерение да урежда на нетна основа за някои, но не за всички периоди. В тези редки случаи може да се изисква подробен времеви график, за да се установи надеждно дали отсроченият данъчен пасив на данъчнозадълженото предприятие ще породи увеличени данъчни плащания за същия период, за който отложен данъчен актив на друго данъчнозадължено предприятие ще породи намалени данъчни плащания за второто предприятие.

Данъчен разход

Данъчен разход/приход, отнасящ се до печалбата или загубата от обичайна дейност

77 **Данъчният разход/приход, отнасящ се до печалбата или загубата от обичайна дейност, се представя в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход.**

77А [Заличен]

Курсови разлики от чуждестранни отсрочени данъчни пасиви или активи

78 По силата на МСС 21 се изисква определени курсови разлики да се признават като приход или разход, но не конкретизира къде следва да бъдат представени тези разлики в отчета за всеобхватния доход. Съответно, когато курсовите разлики от чуждестранни отсрочени данъчни пасиви или активи се признават в отчета за всеобхватния доход, тези разлики може да се класифицират като разходи/приходи за отсрочени данъци, ако се прецени, че това представяне ще бъде от най-голяма полза за ползвателите на финансовите отчети.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

79 **Основните компоненти на данъчния разход/приход се оповестяват поотделно.**

80 Компонентите на данъчния разход/приход може да включват:

а) текущ данъчен разход/приход;

б) всички корекции на текущия данък от предходни периоди, признати през периода;

в) размера на отсрочения данъчен разход/приход, отнасяща се до възникването и обратното проявление на временни разлики;

г) размера на отсрочения данъчен разход/приход, отнасяща се до промени в данъчните ставки или въвеждането на нови данъци;

д) размера на ползите, възникващи от непризната преди данъчна загуба, данъчен кредит или временна разлика за предходен период, който се използва, за да се намали текущият данъчен разход;

е) размера на ползите, възникващи от непризната преди данъчна загуба, данъчен кредит или временна разлика за предходен период, която се използва, за да се намали отсроченият данъчен разход;

- ж) отсрочения данъчен разход, възникващ в резултат на обезценката или възстановяването на предишна обезценка на отсрочен данъчен актив в съответствие с параграф 56; и
- з) размера на данъчния разход/приход, отнасящ се до онези промени в счетоводната политика и грешки, които са включени в печалбата или загубата в съответствие с МСС 8, тъй като не може да бъдат отчетени с обратна сила.

81 Следното също се оповестява отделно:

- а) **свкупният размер на текущия и отсрочения данък, отнасящ се до отчетни обекти, дебитирани или кредитирани пряко в собствения капитал (вж. параграф 62А);**
- аб) **размерът на данъка върху дохода, отнасящ се до всеки компонент на другия всеобхватен доход (вж. параграф 62 и МСС 1, преработен през 2007 г.);**
- б) [заличен];
- в) **обяснение на връзката между данъчния разход/приход и счетоводната печалба в едната или в двете следни форми:**
 - і) **числово равнение между данъчния разход/приход и резултата от умножаването на счетоводната печалба по приложимата данъчна ставка или ставки, с оповестяване и на принципа на изчисляване на приложимата данъчна ставка или ставки; или**
 - іі) **числово равнение между средната ефективна данъчна ставка и приложимата данъчна ставка с оповестяване също на принципите на изчисляване на приложимата данъчна ставка;**
- г) **обяснение на промените в приложимата данъчна ставка или ставки в сравнение с предходния отчетен период;**
- д) **размерът (и датата на изтичане на срока им, ако има такъв) на приспадащите се временни разлики и неизползваните данъчни загуби и кредити, за които в отчета за финансовото състояние не е бил признат отсрочен данъчен актив;**
- е) **свкупният размер на временните разлики, свързани с инвестиции в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия и участия в съвместни споразумения, за които не са били признати отсрочени данъчни пасиви (вж. параграф 39);**
- ж) **по отношение на всеки вид временни разлики и всеки вид неизползвани данъчни загуби и неизползвани данъчни кредити:**
 - і) **размерът на отсрочените данъчни активи и пасиви, признати в отчета за финансовото състояние за всеки представен период;**
 - іі) **размерът на отсрочения данъчен приход или разход, признат в печалбата или загубата, ако не е виден от измененията на сумите, признати в отчета за финансовото състояние;**
- з) **по отношение на преустановените дейности – данъчният разход, отнасящ се до:**
 - і) **печалбата или загубата от преустановяването; и**
 - іі) **печалбата или загубата от обичайната част от преустановените дейности за периода заедно със съответните суми за всеки предходен представен период;**
- и) **размерът на последиците от изплатените на акционерите в предприятието дивиденди върху данъка върху дохода, предложени или декларирани преди финансовите отчети да бъдат утвърдени за издаване, но непризнати като пасив във финансовите отчети;**

- й) ако бизнес комбинация, в която предприятието е придобиващо предприятие, доведе до промяна на сумата, призната като отсрочен данъчен актив преди комбинацията (вж. параграф 67) – размера на тази промяна; и
- к) ако отсрочените данъчни облекчения, придобити в бизнес комбинация, не са признати към датата на придобиване, но са признати след датата на придобиване (вж. параграф 68) – описание на събитието или промяната в обстоятелствата, която е довела до признаването на отсрочените данъчни облекчения.
- 82 Предприятието оповестява размера на отсрочен данъчен актив и естеството на доказателствата, подкрепящи неговото признаване, когато:
- а) оползотворяването на отсрочения данъчен актив зависи от бъдещите облагаеми печалби в повишението на печалбите, които възникват в резултат от възстановяването на съществуващите облагаеми временни разлики; и
- б) предприятието е претърпяло загуба през текущия или предходния период в данъчната юрисдикция, към която се отнася отсроченият данъчен актив.
- 82А При обстоятелствата, описани в параграф 52А, предприятието оповестява естеството на потенциалните последици за данъка върху дохода, които биха възникнали в резултат от изплащане на дивиденди на акционерите. Освен това то оповестява размерите на потенциалните последици за данъка върху дохода, които може практически да бъдат определени, както и дали съществуват потенциални последици за данъка върху дохода, които не може практически да бъдат определени.
- 83 [Заличен]
- 84 Оповестяването, изисквано съгласно параграф 81, буква в), позволява на ползвателите 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 приходите, освободени от данъчно облагане, разходите, неподлежащи на приспадане при определяне на облагаемата печалба / данъчната загуба, ефекта от данъчните загуби и ефекта от чуждестранните данъчни ставки.
- 85 При обяснението на връзката между данъчния разход/приход и счетоводната печалба предприятието използва приложимата данъчна ставка, която осигурява най-съдържателна информация за потребителите на финансовите му отчети. Често най-съдържателна е вътрешната данъчна ставка в държавата, в която е седалището на предприятието, обединяваща данъчната ставка, прилагана за държавни данъци, със ставките, прилагани за всякакви местни данъци, които се изчисляват на подобно по същество ниво като облагаемата печалба/данъчната загуба. Въпреки това за едно предприятие, осъществяващо дейност в различни юрисдикции, може да има повече смисъл да се обединят отделните равнения, изготвени при използване на вътрешната ставка за всяка отделна юрисдикция. Следващият пример илюстрира как изборът на приложима данъчна ставка засяга представянето на числовото равнение.

Пример, илюстриращ параграф 85

През 19Х2 г. предприятието има счетоводна печалба в собствената си юрисдикция (държава А) в размер на 1500 единици (19Х1 г.: 2000 единици) и в държава Б — 1500 единици (19Х1 г.: 500 единици). Данъчната ставка е 30 % в държава А и 20 % в държава Б. В държава А разходите от 100 единици (19Х1 г.: 200 единици) не подлежат на приспадане за данъчни цели.

Пример, показващ равнението с вътрешната данъчна ставка:

	19Х1	19Х2
Счетоводна печалба	2500	3000
Данък при вътрешна данъчна ставка от 30 %	750	900
Данъчен ефект от разходите, неподлежащи на приспадане за данъчни цели	60	30
Ефект от по-ниските данъчни ставки в държава Б	(50)	(150)
Данъчен разход	760	780

Следващият пример илюстрира равнение, изготвено чрез обединяване на отделните равнения за всяка национална юрисдикция. При този метод ефектът от разликите между вътрешната данъчна ставка за отчитаното се предприятие и вътрешните данъчни ставки в други юрисдикции не се появява като отделна статия при равнението. Може да бъде необходимо предприятието да обясни ефекта от значителните промени или в данъчните ставки, или в структурата на печалбите, заработени в различните юрисдикции, с цел да обясни промените в данъчните ставки, които е приложило, както се изисква съгласно параграф 81, буква г).

Счетоводна печалба	2500	3000
Данък при вътрешни данъчни ставки, приложими към печалбата в държавата, в която е реализирана	700	750
Данъчен ефект от разходите, неподлежащи на приспадане за данъчни цели	60	30
Данъчен разход	760	780

- 86 Средната ефективна данъчна ставка представлява данъчният разход/приход, разделен на счетоводната печалба.
- 87 Често е практически неприложимо да се изчисли размерът на непризнатите отсрочени данъчни пасиви, възникващи от инвестиции в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия и участия в съвместни споразумения (вж. параграф 39). Поради това по силата на настоящия стандарт се изисква предприятието да оповестява съвкупния размер на съответните временни разлики, но не се изисква да се оповестяват отсрочените данъчни пасиви. Въпреки това, когато е практически приложимо, предприятията се насърчават да оповестяват размерите на непризнатите отсрочени данъчни пасиви, тъй като тази информация може да бъде от полза за ползвателите на финансовите отчети.
- 87 А По силата на параграф 82А се изисква предприятието да оповестява естеството на потенциалните последици за данъка върху дохода, които ще бъдат породени от изплащането на дивиденди на акционерите. Предприятието оповестява важните характеристики на системите за данъчно облагане на доходите и факторите, които ще повлияят на размера на последиците за данъка върху дохода от изплащането на дивиденди.
- 87 Б Понякога не е практически приложимо да се изчислява общия размер на потенциалните последици за данъка върху дохода, които биха възникнали в резултат от изплащането на дивиденди на акционерите. Това може да е така например когато предприятието има голям брой чуждестранни дъщерни предприятия. Дори при такива обстоятелства обаче някои части от общия размер може да бъдат лесноопределими. Например в една консолидирана група предприятието майка и някои от неговите дъщерни предприятия може да са платили данъци върху дохода върху неразпределената печалба при по-висока ставка и да знаят каква е сумата, която би била възстановена при плащането на бъдещи дивиденди на акционерите от консолидираната неразпределена печалба. В такъв случай сумата за възстановяване се оповестява. Ако е приложимо, предприятието оповестява също, че съществуват допълнителни потенциални последици за данъка върху дохода, които практически не може да бъдат определени. В самостоятелните финансови отчети на предприятието майка, ако има такива, оповестяването на потенциалните последици за данъка върху дохода е свързано с неразпределената печалба на предприятието майка.
- 87 В Предприятието, задължено да оповести сведенията по параграф 82А, може също да е задължено да направи оповестявания за временните разлики, свързани с инвестиции в дъщерни предприятия, клонове или асоциирани предприятия или участия в съвместни споразумения. В такива случаи предприятието отчита това при определянето на информацията, която да бъде оповестена съгласно параграф 82А. Например предприятието може да бъде задължено да оповести общия размер на временните разлики, свързани с инвестиции в дъщерни предприятия, за които не са били признати отсрочени данъчни пасиви (вж. параграф 81, буква е). Ако е практически неприложимо да се изчислят размерите на непризнатите отсрочени данъчни пасиви (вж. параграф 87), може да съществуват размери на потенциалните последици за данъка върху дохода от дивиденди, отнасящи се до тези дъщерни предприятия, чието определяне е практически неприложимо.
- 88 Предприятието оповестява всички свързани с данъци условни пасиви и условни активи в съответствие с МСС 37 *Провизи, условни пасиви и условни активи*. Условните пасиви и условните активи може да възникнат например от неразрешени спорове с данъчните органи. По подобен начин, когато след края на отчетния период се приемат или обявяват промени в данъчните ставки или данъчните закони, предприятието оповестява всеки значителен ефект от тези промени върху своите текущи и отсрочени данъчни активи и пасиви (вж. МСС 10 *Събития след края на отчетния период*).

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 89 Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети, които обхващат периодите, започващи на 1 януари 1998 г. или след тази дата, с изключение на случаите по параграф 91. Ако едно предприятие прилага настоящия стандарт за финансови отчети, обхващащи периоди, които започват преди 1 януари 1998 г., то оповестява, че е приложило настоящия стандарт вместо МСС 12 *Отчитане на данъците върху дохода*, одобрен през 1979 г.
- 90 Настоящият стандарт заменя МСС 12 *Отчитане на данъците върху дохода*, одобрен през 1979 г.
- 91 Параграфи 52А, 52Б, 65А, параграф 81, буква и), параграфи 82А, 87А, 87Б, 87В и заличаването на параграфи 3 и 50 влизат в сила за годишните финансови отчети ⁽⁶⁾, които обхващат периодите, започващи на 1 януари 2001 г. или след тази дата. По-ранното им прилагане се насърчава. Ако по-ранното прилагане има отражение върху финансовите отчети, предприятието следва да оповести този факт.
- 92 С МСС 1 (преработен през 2007 г.) бе изменена терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това с него бяха изменени параграфи 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68В, 77 и 81, бе заличен параграф 61 и бяха добавени параграфи 61А, 62А и 77А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.
- 93 Параграф 68 се прилага без обратна сила от датата на влизане в сила на МСФО 3 (преработен през 2008 г.) за признаването на отсрочените данъчни активи, придобити в бизнес комбинация.
- 94 Следователно предприятията не коригират отчитането на предходните бизнес комбинации, ако данъчните облекчения не отговарят на критериите за отделно признаване към датата на придобиване и са признати след датата на придобиване, освен ако облекченията са признати в рамките на периода на оценяване и произтичат от нова информация за факти и обстоятелства, съществували към датата на придобиване. Другите признати данъчни облекчения се признават в печалбата или загубата (или – ако това се изисква по силата на настоящия стандарт – извън печалбата или загубата).
- 95 С МСФО 3 (преработен през 2008 г.) бяха изменени параграфи 21 и 67 и бяха добавени параграф 32А и параграф 81, букви й) и к). Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 юли 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен през 2008 г.) за по-ранен период, тези изменения следва също да бъдат прилагани за съответния по-ранен период.
- 96 [Заличен]
- 97 [Заличен]
- 98 Параграф 52 бе преномериран на 51А, параграф 10 и следващите параграф 51А примери бяха изменени, а параграф 51Б, параграф 51В и следващият го пример, както и параграфи 51Г, 51Д и 99 бяха добавени по силата на документа *Отсрочен данък: възстановяване на базовите активи*, издаден през декември 2010 г. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2012 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 98 А С МСФО 11 *Съвместни предприятия*, издаден през май 2011 г., бяха изменени параграфи 2, 15, параграф 18, буква д), параграфи 24, 38, 39, 43–45, параграф 81, буква е), параграфи 87 и 87В. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 11.
- 98Б С документа, озаглавен *Представяне на компонентите на другия всеобхватен доход* (изменения на МСС 1) и издаден през юни 2011 г., бе изменен параграф 77 и бе заличен параграф 77А. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 1 (изменен през юни 2011 г.).
- 98В С документа, озаглавен *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27) и издаден през октомври 2012 г., бяха изменени параграфи 58 и 68В. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2014 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранно прилагане на документа *Инвестиционни предприятия*. Ако предприятието приложи тези изменения по-рано, то прилага и всички изменения, включени в документа *Инвестиционни предприятия*.
- 98Г [Заличен]
- 98Д С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., бе изменен параграф 59. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 15.

⁽⁶⁾ Параграф 91 се отнася до „годишните финансови отчети“ съгласно по-ясния начин за разписване на датите на влизане в сила, приет през 1998 г. Параграф 89 се отнася до „финансовите отчети“.

- 98Е С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., бе изменен параграф 20 и бяха заличени параграфи 96, 97 и 98Г. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.
- 98Ж С МСФО 16, издаден през януари 2016 г., бе изменен параграф 20. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 16.
- 98З С документа, озаглавен *Признаване на отсрочени данъчни активи при нереализирани загуби* (изменения на МСС 12) и издаден през януари 2016 г., бе изменен параграф 29 и бяха добавени параграфи 27А, 29А и примерът след параграф 26. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2017 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт. Предприятието прилага посочените изменения с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*. Въпреки това, при първоначалното прилагане на изменението, промяната в размера на собствения капитал в началото на най-ранния сравнителен период може да се признае в началния размер на неразпределената печалба (или по целесъобразност в друг компонент на собствения капитал), без да се разпределя между началния размер на неразпределената печалба и другите компоненти на собствения капитал. Ако предприятието прилага това облекчение, то оповестява този факт.
- 98И С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2015—2017 г.* и издаден през декември 2017 г., бе добавен параграф 57А и бе заличен параграф 52Б. Предприятието прилага тези изменения за годишните отчетни периоди, започващи на 1 януари 2019 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт. Когато предприятието прилага за първи път тези изменения, то ги прилага към последиците от дивидентите върху данъка върху дохода, признати в началото на най-ранния сравнителен период или след него началото му.
- 98Й С документа, озаглавен *Отсрочени данъци, свързани с активи и пасиви, произтичащи от единична сделка* и издаден през май 2021 г., бяха изменени параграфи 15, 22 и 24 и бе добавен параграф 22А. Предприятието прилага тези изменения в съответствие с параграфи 98К–98Л за годишните отчетни периоди, започващи на 1 януари 2023 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 98К Предприятието прилага документа, озаглавен *Отсрочени данъци, свързани с активи и пасиви, произтичащи от единична сделка*, за сделките, които се извършват във или след началото на най-ранния представен сравнителен период.
- 98Л Освен това предприятието, което прилага документа, озаглавен *Отсрочени данъци, свързани с активи и пасиви, произтичащи от единична сделка*, в началото на най-ранния представен сравнителен период извършва следното:
- а) признава отсрочен данъчен актив – доколкото е вероятно да съществува облагаема печалба, срещу която да може да се оползотвори приспадащата се временна разлика – и отсрочен данъчен пасив за всички приспадащи се и облагаеми временни разлики, свързани с:
 - i) активи с право на ползване и лизингови пасиви; както и
 - ii) задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения и съответните суми, признати като част от себестойността или цената на придобиване на съответния актив; както и
 - б) признава съвкупния ефект от първоначалното прилагане на измененията като корекция на началното салдо на неразпределената печалба (или друг компонент на собствения капитал, според случая) към тази дата.

ОТМЯНА НА РАЗЯСНЕНИЕ 21 НА ПКР

- 99 С измененията, внесени по силата на документа, озаглавен *Отсрочен данък: възстановяване на базовите активи* и издаден през декември 2010 г. бе заменено Разяснение 21 на ПКР *Данъци върху дохода – възстановяване на преоценените немоторизируеми активи*.

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 16

Имоти, машини и съоръжения

ЦЕЛ

- 1 Целта на настоящия стандарт е да се определи счетоводното отразяване на имотите, машините и съоръженията, така че ползвателите на финансовите отчети да могат да разпознават информацията за инвестициите на предприятието в имоти, машини и съоръжения и промените в тези инвестиции. Основните въпроси при отчитането на имотите, машините и съоръженията са признаването на активите, определянето на балансовите им стойности и амортизационните квоти и загубите от обезценка, които трябва да бъдат признати във връзка с тях.

ОБХВАТ

- 2 **Настоящият стандарт се прилага при отчитането на имотите, машините и съоръженията, освен когато по силата на друг МСС се изисква или разрешава различно счетоводно отразяване.**

- 3 Настоящият стандарт не се прилага за:

- а) имотите, машините и съоръженията, класифицирани като държани за продажба в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*.
- б) биологичните активи, свързани със земеделска дейност, различни от растения носители (вж. МСС 41 *Земеделие*). Настоящият стандарт се прилага за растенията носители, но не и за продукцията от растения носители.
- в) признаването и оценяването на активите по проучване и оценяване (вж. МСФО 6 *Проучване и оценяване на минерални ресурси*).
- г) запасите от полезни изкопаеми от рода на нефт, природен газ и подобни невъзстановими ресурси и правата върху тях.

Настоящият стандарт обаче се прилага за имотите, машините и съоръженията, използвани за разработване или поддържане на активите, посочени в букви б)–г).

- 4 [Заличен]

- 5 Предприятие, което използва модела на себестойността или цената на придобиване за инвестиционните имоти съгласно МСС 40 *Инвестиционни имоти*, използва модела на себестойността или цената на придобиване и в настоящия стандарт за притежаваните инвестиционни имоти.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Растение носител е живо растение, което:

- а) **се използва при производството или доставката на земеделска продукция;**
- б) **се очаква да осигурява продукцията през повече от един период; и**
- в) **е малко вероятно да бъде продадено като земеделска продукция освен при случайни продажби за получаване на остатъчната стойност.**

(В параграфи 5А и 5Б от МСС 41 това определение за растение носител е допълнено с повече информация).

Балансова стойност е размерът (сумата), с който се признава един актив, след като се приспадат натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка.

Себестойност или цена на придобиване е размерът на заплатените парични средства или парични еквиваленти или справедливата стойност на друго възнаграждение за придобиването на актив към момента на придобиването или създаването му или – когато е приложимо – размерът, отдаден на този актив, когато е признат първоначално в съответствие с конкретните изисквания на други МСФО, например МСФО 2 *Плащане на базата на акции*.

Амортизируема стойност е себестойността или цената на придобиване на даден актив или друга стойност, заменяща тази себестойност или цена на придобиване, намалена с остатъчната стойност.

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

Стойност, специфична за предприятието, е настоящата стойност на паричните потоци, които предприятието (стопанската единица) очаква да възникнат от продължаващото използване на актив и от освобождаването от него в края на неговия полезен живот, или очаква да възникнат при уреждането на пасив.

Справедлива стойност е цената, която би била получена при продажбата на актив или платена при прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (Вж. МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*)

Загуба от обезценка е сумата, с която балансовата стойност на даден актив превишава неговата възстановима стойност.

Илоти, машини и съоръжения са материалните активи, които:

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

Възстановима стойност е по-високата измежду следните две стойности: справедливата стойност на актива, намалена с разходите по освобождаване, и неговата стойност в употреба.

Остатъчна стойност на актива е приблизително оценената сума, която предприятието би получило понастоящем при освобождаването от актива, след като се приспаднат приблизително оценените разходи по освобождаването от него, ако активът вече е остарял и в състоянието, в което се очаква да бъде в края на полезния си живот.

Полезен живот е:

- а) срокът, през който се очаква активът да бъде на разположение за използване от предприятието; или**
- б) броят на произведените или подобни единици, които се очаква предприятието да получи от актива.**

ПРИЗНАВАНЕ

- 7 **Себестойността или цената на придобиване на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията се признава за актив единствено ако:**
 - а) е вероятно предприятието да получи в бъдеще икономически ползи, свързани с актива; и**
 - б) себестойността или цената на придобиване на актива може надеждно да бъде оценена.**
- 8 Такива отчетни обекти като резервни части, резервно оборудване и сервизно оборудване се признават в съответствие с настоящия МСФО, когато отговарят на определенията за имоти, машини и съоръжения. В противен случай тези отчетни обекти се определят като материални запаси.
- 9 Настоящият стандарт не предписва мерна единица за признаване, т.е. какво съставлява отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията. Ето защо при прилагане на критериите за признаване към специфичните обстоятелства на дадено предприятие е необходимо да се използва преценка. Може да е целесъобразно да се обединят незначителни поотделно отчетни обекти, като леярски форми, инструменти и матрици, и критериите да се приложат към съвкупната им стойност.

- 10 Предприятието оценява по силата на настоящия принцип за признаване всичките си разходи за имоти, машини и съоръжения в момента, когато бъдат направени. Тези разходи включват разходите, направени първоначално за придобиване или създаване на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията, и разходите, извършени впоследствие за добавяне или подмяна на части или за обслужването му. Себестойността или цената на придобиване на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията може да включва разходи, свързани с лизинга на активи, които се използват за изграждане, допълване, подмяна на част или обслужване на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията, например амортизацията на активи с право на ползване.

Първоначални разходи

- 11 Отчетни обекти от категорията на имотите, машините и съоръженията може да бъдат придобити с цел безопасност или опазване на околната среда. Придобиването на такива имоти, машини и съоръжения, макар да не увеличава пряко бъдещите икономически ползи от всеки конкретен съществуващ отчетен обект от тази категория, може да е необходимо, за да може предприятието да получава бъдещите икономически ползи от другите си активи. Такива имоти, машини и съоръжения отговарят на условията за признаване като актив, тъй като създават възможност за бъдещи икономически ползи от съответните активи, които предприятието ще извлече в превишение на това, което то би могло да извлече, ако тези отчетни обекти не бяха придобити. Например един производител на химически продукти може да въведе нови процеси за химическа обработка, за да спазва изискванията за опазване на околната среда при производството и съхранението на опасни химикали. Свързаните с това подобрения на машините се признават за актив, защото без тях предприятието не може да произвежда и продава химикали. Явяващата се обаче в резултат на това балансова стойност на такъв актив и съответни активи се преглежда за обезценка в съответствие с МСС 36 *Обезценка на активи*.

Последващи разходи

- 12 Съгласно принципа на признаване по параграф 7 предприятието не признава в балансовата стойност на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията разходите за ежедневното обслужване на отчетния обект. Вместо това тези разходи се признават в печалбата или загубата в момента на извършването им. Разходите за ежедневно обслужване са предимно разходите за труд и консумативи и може да включват стойността на малки резервни части. Целта на тези разходи често се описва като „ремонти и поддръжка“ на отчетния обект от категорията на имотите, машините и съоръженията.
- 13 Части от някои отчетни обекти от категорията на имотите, машините и съоръженията може да се нуждаят от подмяна на редовни интервали от време. Например една пещ може да се нуждае от нова вътрешна облицовка след определен брой часове на използване или салонът на пътнически самолет, чиито седалки и кухни може да се нуждаят от подмяна няколко пъти през полезния живот на корпуса. Отчетни обекти от категорията на имотите, машините и съоръженията може да се придобиват и с цел да се правят по-рядко повтарящи се подмени, например подмяна на вътрешни стени на сграда или извършване на еднократна подмяна. Съгласно принципа на признаване по параграф 7 предприятието признава в балансовата стойност на отчетния обект от категорията на имотите, машините и съоръженията разхода за подмяна на част от такъв отчетен обект при извършването на такъв разход, ако са спазени критериите за признаване. Балансовата стойност на тези части, които са подменени, се отписва в съответствие с разпоредбите за отписване, съдържащи се в настоящия стандарт (вж. параграфи 67–72).
- 14 Условие за продължаване на експлоатацията на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията (например въздухоплавателно средство) може да бъде извършването на редовни основни прегледи за дефекти, независимо дали са подменени части от отчетния обект. При извършването на всеки основен преглед разходите за него се признават в балансовата стойност на отчетния обект от категорията на имотите, машините и съоръженията като подмяна, ако са спазени критериите за признаване. Всяка оставаща балансова стойност от разходите за предишния преглед (различаваща се от физически части) се отписва. Това става независимо дали разходите за предишния преглед са били разграничени в сделката, посредством която отчетният обект е бил придобит или създаден. Ако е необходимо, приблизително оценените разходи за аналогичен бъдещ преглед може да се използват като ориентир какви са били разходите за настоящия преглед, когато активът е бил придобит или създаден.

ОЦЕНКА ПРИ ПРИЗНАВАНЕ

- 15 **Всеки отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията, който се признава като актив, се оценява по себестойност или цена на придобиване.**

Елементи на себестойността или цената на придобиване

- 16 Цената на придобиване на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията включва:
- а) неговата покупна цена, включително вносните мита и невъзстановимите данъци върху покупката, след приспадане на всички търговски отстъпки;
 - б) всякакви разходи, пряко относими към придвижването на актива до мястото и привездането му в състояние, които са необходими за неговата експлоатация по начина, предвиден от ръководството;

в) първоначалната приблизителна оценка на разходите за демонтаж и преместване на отчетния обект и възстановяване на терена, където е разположен, за което предприятието поема задължение при придобиването на актива или като последствие от използването на обекта през определен период за цели, различни от производството на материални запаси през този период.

17 Примери за пряко относими разходи:

а) разходи за възнаграждения (доходи) на наетите лица (вж. МСС 19 *Доходи на наетите лица*), произтичащи пряко от създаването (построяването) или придобиването на отчетния обект от категорията на имотите, машините и съоръженията;

б) разходи за подготовката на терена;

в) разходи за първоначална доставка и обработка;

г) разходи за инсталиране и сглобяване;

д) разходи за изпитване дали активът функционира правилно (т.е. оценява се дали техническите и физическите резултати от работата на актива са такива, че той може да бъде използван за производството или доставката на стоки или услуги, за отдаване под наем на други лица или за административни цели); и

е) професионални хонорари.

18 Предприятието прилага МСС 2 *Материални запаси* за разходите по задължения за демонтаж и преместване на отчетния обект и възстановяване на терена, където е разположен, които са направени през определен период като резултат от използването на обекта за производството на материални запаси през този период. Задълженията за разходи, отчитани в съответствие с МСС 2 или МСС 16, се признават и оценяват в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*.

19 Примери за разходи, които не са елементи на себестойността или цената на придобиване на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията:

а) разходите за откриване на ново съоръжение (инсталация);

б) разходите за въвеждане на нов продукт или услуга (включително разходите за реклама и насърчване на продажбите);

в) разходите за извършване на дейност на нова място или с нова категория клиенти (включително разходите за обучение на персонала); и

г) административните и другите общи разходи.

20 Признаването на разходи в балансовата стойност на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията се преустановява, когато активът е на мястото и в състоянието, които са необходими за неговата експлоатация по начина, предвиден от ръководството. Следователно разходите за използване или повторно инсталиране на отчетния обект не се включват в балансовата стойност на този обект. Например следните разходи не се включват в балансовата стойност на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията:

а) разходите, извършени докато отчетен обект, годен за експлоатация по начина, предвиден от ръководството, предстои да бъде въведен в употреба или се експлоатира на по-малка от пълната му производствена мощност;

б) първоначалните оперативни загуби, като тези, които се понасят, докато се създава търсене за продукцията на актива; и

в) разходите за преместване или реорганизация на част или цялата дейност на предприятието.

- 20A Отчетните обекти може да бъдат произведени в хода на привеждане на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията до местоположението и състоянието, необходими за неговата експлоатация по начина, предвиден от ръководството (например мостри, произведени по време на изпитването дали активът функционира правилно). Предприятието признава постъпленията от продажбата на такива отчетни обекти и разходите за тях в печалбата или загубата в съответствие с приложимите стандарти. Предприятието оценява разходите по тези отчетни обекти, като прилага изискванията за оценяване по МСС 2.
- 21 Някои операции възникват във връзка със създаването (строителството) или разработването на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията, но не са необходими за придвижване на обекта до мястото или привеждане в състоянието, които са необходими за неговата експлоатация по начина, предвиден от ръководството. Тези случайни операции може да възникнат преди или по време на създаването (строителството) или развойната дейност. Например може да се получи доход, като площадката за строеж на сграда се използва като паркинг преди започване на строителството. Тъй като случайните операции не са необходими за придвижване на актива до мястото и привеждането му в състоянието, които са необходими за неговата експлоатация по начина, предвиден от ръководството, приходите и съответните разходи по случайните операции се признават в печалбата или загубата и се включват в съответстващите им класификации на приходите и разходите.
- 22 Себестойността на актив, придобит по стопански начин, се определя, като се следват същите принципи както за придобит актив. Ако предприятието изработва подобни активи за продажба при обичайния ход на дейността си, себестойността на актива обикновено е същата както разходите за производството на актива за продажба (вж. МСС 2). Следователно всякаква вътрешна печалба се отстранява при изчисляването на тези разходи. Също така стойността на наднормативните количества бракуван материал, труд или други ресурси, използвани за създаването (строителството) на актив по стопански начин, не се включва в себестойността на актива. В МСС 23 *Разходи по заеми* се установява критериите, които трябва да се спазват при признаване на лихвите като компонент на балансовата стойност на имотите, машините и съоръженията, придобити по стопански начин.
- 22A Растенията носители се отчитат по същия начин като имотите, машините и съоръженията, придобити по стопански начин, преди да бъдат придвижени до мястото и приведени в състоянието, които са необходими за тяхната експлоатация по начина, предвиден от ръководството. Вследствие на това под „създаване“ или „построяване“ в настоящия стандарт следва да се разбират и дейностите, които са необходими за отглеждане на растенията носители, преди тези растения да бъдат придвижени до мястото и приведени в състоянието, които са необходими за тяхното използване по начина, предвиден от ръководството.

Оценка на себестойността или цената на придобиване

- 23 Себестойността или цената на придобиване на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията е равностойността на паричната цена към датата на признаването му. Ако плащането е отсрочено извън обичайните кредитни срокове, разликата между равностойността на паричната цена и общото плащане се признава като лихва в течение на периода на кредита, освен ако не се капитализира в съответствие с МСС 23.
- 24 Един или повече активи от имоти, машини и съоръжения могат да се придобиват в замяна за непаричен(ни) актив (и) или комбинация от парични и непарични активи. По-нататък се разглежда просто размяната на един непаричен актив за друг, но същото важи и за всякакви размени, описани в предходното изречение. Цената на придобиване на такъв отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията се оценява по справедлива стойност, освен ако: а) сделката по размяна няма търговска същност, или б) нито справедливата стойност на получения актив, нито тази на дадения актив може надеждно да бъде оценена. Придобитият актив се оценява по този начин дори ако предприятието не може незабавно да отпише предадения актив. Ако придобитият актив не се оценява по справедлива стойност, неговата цена на придобиване се определя по балансовата стойност на предадения актив.
- 25 Предприятието определя дали сделката по размяна има търговска същност, като преценява степента, до която бъдещите му парични потоци се очаква да се променят в резултат от сделката. Сделка по размяна има търговска същност, ако:
- а) конфигурацията (риск, разпределение във времето и размер) на паричните потоци от получения актив се различава от конфигурацията на паричните потоци от прехвърления актив; или
 - б) специфичната за предприятието стойност на частта от дейността на предприятието, засегната от сделката, се промени в резултат от размяната; и
 - в) разликата, посочена в буква а) или б), е значителна по отношение на справедливата стойност на разменените активи.

За да се определи дали дадена сделка по размяна има търговска същност, специфичната за предприятието стойност на частта от дейността на предприятието, засегната от сделката, отразява паричните потоци след данъчно облагане. Резултатът от тези анализи може да е ясен и без да се налага предприятието да прави подробни изчисления.

- 26 Справедливата стойност на даден актив може да се оцени надеждно, ако: а) колебанията в диапазона на разумните оценки на справедливата стойност не са значими за този актив, или б) вероятностите на различните приблизителни оценки в рамките на диапазона може да бъдат разумно оценени и използвани при оценяването на справедливата стойност. Ако предприятието е в състояние да оцени надеждно справедливата стойност на получения или предадения актив, тогава справедливата стойност на предадения актив се използва за оценяването на стойността на получения актив, освен ако справедливата стойност на получения актив е по-ясно видима.
- 27 [Заличен]
- 28 Балансовата стойност на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията може да се намалява с безвъзмездните средства, предоставени от държавата, в съответствие с МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавната помощ*.

ОЦЕНЯВАНЕ СЛЕД ПРИЗНАВАНЕ

- 29 **Предприятието избира модела на себестойността или цената на придобиване по параграф 30 или преоценъчния модел по параграф 31 като своя счетоводна политика и прилага тази политика към цял клас имоти, машини и съоръжения.**
- 29 А Някои предприятия управляват, независимо дали вътрешно или външно, инвестиционен фонд, който обезпечава за инвеститорите доходи, определяни на база на дяловете във фонда. Аналогично, някои предприятия издават групи от застрахователни договори с характеристики на пряко участие и държат базовите отчетни обекти. Някои такива фондове или базови отчетни обекти включват използвани от собственика имоти. Предприятието прилага МСС 16 по отношение на използваните от собственика имоти, които са включени във въпросния фонд или представляват базови отчетни обекти. Въпреки предвиденото в параграф 29 предприятието може да избере да оценява такива имоти по модела на справедливата стойност в съответствие с МСС 40. За целите на този избор застрахователните договори включват инвестиционни договори с допълнителен негарантиран доход. (Вж. МСФО 17 *Застрахователни договори* относно термините, използвани в настоящия параграф, които са определени в посочения стандарт).
- 29Б Предприятието разглежда използваните от собственика имоти, оценени по модела за справедливата стойност на инвестиционните имоти при прилагане на параграф 29А, като отделен клас имоти, машини и съоръжения.

Модел на себестойността или цената на придобиване

- 30 **След признаване като актив даден отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията се отчита по неговата себестойност или цена на придобиване минус натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка.**

Преоценъчен модел

- 31 **След първоначалното признаване за актив всеки отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията, чиято справедлива стойност може да се оцени надеждно, се отчита по преоценена стойност, която е справедливата стойност на актива към датата на преоценката минус всички последвали натрупани амортизации, както и последвалите натрупани загуби от обезценка. Преоценките се правят достатъчно редовно, за да се гарантира, че балансовата стойност не се различава съществено от тази, която би била определена при използването на справедливата стойност към края на отчетния период.**
- 32 [Заличен]
- 33 [Заличен]
- 34 Честотата на преоценките зависи от промените в справедливите стойности на отчетните обекти от категорията на имотите, машините и съоръженията, които се преоценяват. Когато справедливата стойност на преоценяван актив значително се различава от балансовата му стойност, се изисква допълнителна преоценка. Някои отчетни обекти от категорията на имотите, машините и съоръженията са изложени на значителни и чести промени в справедливата стойност и това налага ежегодна преоценка. Такива чести преоценки не са необходими за имоти, машини и съоръжения, чиито справедливи стойности търпят само незначителни промени. За тях преоценката на всеки три или пет години може да е достатъчна.

- 35 Когато се преоценява отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията, балансовата стойност на този актив се коригира до преоценената стойност. Към датата на преоценката активът се третира по един от следните начини:
- а) брутната балансова стойност се коригира по начин, който съответства на преоценката на балансовата стойност на актива. Например брутната балансова стойност може да бъде преизчислена чрез позоваване на наблюдаеми пазарни данни или може да се преизчисли пропорционално на промяната в балансовата стойност. Натрупаната амортизация към датата на преоценката се коригира, така че да е равна на разликата между брутната балансова стойност и балансовата стойност на актива, след като се вземат под внимание натрупаните загуби от обезценка. или
 - б) натрупаната амортизация се отписва за сметка на брутната балансова стойност на актива.
- Размерът на корекцията на натрупаната амортизация съставлява част от увеличението или намалението на балансовата стойност, което се отчита в съответствие с параграфи 39 и 40.
- 36 **Когато се преоценява отчетен обект от категорията на имотите, машините или съоръженията, се преоценява целият клас имоти, машини и съоръжения, към който принадлежи този актив.**
- 37 Клас имоти, машини и съоръжения представлява група активи със сходен характер и употреба в дейностите на предприятието. По-долу са дадени примери за отделни класове:
- а) земя;
 - б) земя и сгради;
 - в) машини;
 - г) кораби;
 - д) въздухоплавателни средства;
 - е) моторни превозни средства;
 - ж) обзавеждане и вътрешни инсталации;
 - з) офис оборудване; и
 - и) растения носители.
- 38 Отчетните обекти във всеки клас имоти, машини и съоръжения се преоценяват едновременно, за да се избегне избирателната преценка на активите и отчитането на суми във финансовите отчети, които представляват смесица от себестойности или цени на придобиване и стойности към различни дати. Даден клас активи обаче може да се преоценява на периодичен принцип, при условие че преоценяването на класа активи се извършва за кратък срок и че преоценките се актуализират.
- 39 Когато балансовата стойност на един актив се увеличава в резултат на преценка, увеличението се признава в другия всеобхватен доход и се натрупва в собствения капитал в раздел „Преоценъчен излишък“. Увеличението от преценка обаче се признава в печалбата или загубата, доколкото възстановява намаление от преценка на същия актив, което преди това е признато в печалбата или загубата.
- 40 Когато балансовата стойност на един актив се намалява в резултат на преценка, намалението се признава в печалбата или загубата. Намалението обаче се признава в другия всеобхватен доход до степента на съществуващо кредитно салдо в преоценъчния излишък по отношение на този актив. С намалението, признато в другия всеобхватен доход, се намалява сумата, натрупана в собствения капитал в раздел „Преоценъчен излишък“.

- 41 Преоценъчният излишък, включен в собствения капитал по отношение на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията, може да се прехвърли пряко към неразпределената печалба, когато активът бъде отписан. Това може да означава прехвърляне на целия резерв при изваждане от употреба или освобождаване от актива. Част от резерва обаче може да бъде прехвърлен при използването на актива от предприятието. В такива случаи размерът на прехвърления резерв (излишък) представлява разликата между амортизацията въз основа на преоценената балансова стойност на актива и амортизацията въз основа на първоначалната себестойност или цена на придобиване. Прехвърлянето от преоценъчния излишък към неразпределената печалба не се извършва през печалбата или загубата.
- 42 Ефектите (ако има такива) на данъците върху дохода, които са резултат от преоценяването на имоти, машини и съоръжения, се признават и оповестяват в съответствие с МСС 12 *Данъци върху дохода*.

Амортизация

- 43 **Всяка част от отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията със себестойност или цена на придобиване, която е значителна по отношение на общата себестойност или цена на придобиване на актива, се амортизира отделно.**
- 44 Предприятието разпределя сумата, първоначално призната по отношение на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията, по неговите значителни части и амортизира поотделно всяка такава част. Например може да е целесъобразно да се амортизират поотделно корпусът и двигателите на въздухоплавателно средство. По подобен начин, ако предприятие придобие имоти, машини и съоръжения, предмет на договор за оперативен лизинг, по който то е лизингодател, може да е целесъобразно да се амортизират поотделно сумите, отразени в себестойността или цената на придобиване на този отчетен обект, които може да бъдат отнесени към благоприятните или неблагоприятните условия на лизинга спрямо пазарните условия.
- 45 Значителна част от отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията може да има полезен живот и метод на амортизация, които са същите като полезния живот и метода на амортизация на друга значителна част от същия обект. Такива части може да се групират при определяне на амортизационната квота.
- 46 До степента, до която предприятието амортизира поотделно някои части на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията, то амортизира отделно и останалата част от обекта. Останалата част се състои от частите на отчетния обект, които самостоятелно не са значителни. Ако предприятието има променливи очаквания относно тези части, може да са необходими способности на приближение за амортизиране на останалата част по начин, който вярно да отразява начина на потребление и/или полезния живот на тези части.
- 47 Предприятието може да реши да амортизира поотделно части от отчетен обект, които нямат значителна себестойност или цена на придобиване спрямо общата себестойност или цена на придобиване на обекта.
- 48 **Амортизационната квота за всеки период се признава в печалбата или загубата, освен ако е включена в балансовата стойност на друг актив.**
- 49 Амортизационната квота за периода обикновено се признава в печалбата или загубата. Понякога обаче бъдещите икономически ползи, съдържащи се в даден актив, се усвояват при производството на други активи. В този случай амортизационната квота представлява част от себестойността или цената на придобиване на другия актив и се включва в неговата балансова стойност. Например амортизацията на производствени машини и съоръжения се включва в разходите по преработка на материалните запаси (вж. МСС 2). По аналогичен начин амортизацията на имоти, машини и съоръжения, използвани за развойна дейност, може да се включи в себестойността на нематериален актив, признат в съответствие с МСС 38 *Нематериални активи*.

Амортизируема стойност и амортизационен срок

- 50 **Амортизируемата стойност на актив се разпределя систематично през полезния му живот.**
- 51 Остатъчната стойност и полезният живот на актив се преразглеждат най-малко при приключването на всяка финансова година и ако очакванията се различават от предишните приблизителни оценки, промените следва да се отчетат като промяна в счетоводните приблизителни оценки в съответствие с МСС 8 *Счетоводни политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.
- 52 Амортизация се признава дори ако справедливата стойност на актива надвишава неговата балансова стойност, стига остатъчната стойност на актива да не надвишава балансовата му стойност. Ремонтът и поддръжката на актива не премахват необходимостта той да бъде амортизиран.

- 53 Амортизируемата стойност на всеки актив се определя след приспадане на остатъчната стойност на актива. На практика остатъчната стойност на актива често е незначителна и затова не е съществена за изчисляването на амортизируемата стойност.
- 54 Остатъчната стойност на актив може да се увеличи до сума, равна или по-голяма от балансовата стойност на актива. В такъв случай амортизационната квота на актива е нула, освен ако и докато неговата остатъчна стойност впоследствие намалее до сума, по-ниска от балансовата стойност на актива.
- 55 Амортизацията на актива започва, когато той е на разположение за употреба, т.е. когато е на мястото и в състоянието, които са необходими за неговата експлоатация по начина, предвиден от ръководството. Амортизацията на актива се преустановява на по-ранната от следните две дати: датата, на която активът е класифициран като държан за продажба (или включен в група за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба в съответствие с МСФО 5), и датата, на която активът е отписан. Следователно амортизацията не се преустановява, когато активът не се използва или бъде изваден от активна употреба, освен ако активът е изцяло амортизиран. При методите на амортизация според използването обаче амортизационната квота може да е нула, когато няма производство.
- 56 Бъдещите икономически ползи, свързани с даден актив, се потребяват от предприятието главно чрез неговото използване. Други фактори обаче, например техническото и търговското остаряване и износване, докато активът стои неизползван, често водят до намаляване на икономическите ползи, които е могло да бъдат получени от актива. Следователно при определянето на полезния живот на актива се отчитат всички посочени по-долу фактори:
- а) очакваното използване на актива от предприятието. Използването се оценява според очаквания капацитет или получената материална продукция от актива;
 - б) очакваното физическо износване, което зависи от експлоатационните фактори, например броя на смените, през които активът ще се използва, и програмата на предприятието за ремонт и поддръжка, както и грижите и поддръжката на актива, докато не се използва;
 - в) техническото или търговското остаряване поради промени или усъвършенстване на производството или поради промяна в пазарното търсене на продукта или услугата, получавани от актива. Очакваните бъдещи намаления на продажната цена на отчетен обект, произведен при използването на актив, биха могли да служат за ориентир за очакваното техническо или търговско остаряване на актива, което от своя страна би могло да отрази намаляването на бъдещите икономически ползи, съдържащи се в актива;
 - г) правните или други подобни ограничения върху използването на актива, например датите, на които изтичат сроковете на съответните договори за лизинг.
- 57 Полезният живот на един актив се определя от гледна точка на очакваната полезност на актива за предприятието. Политиката за управление на активите на предприятието може да включва освобождаване от активите след определен период от време или след потребяването на определена част от икономическите ползи, съдържащи се в актива. Следователно полезният живот на актива може да е по-кратък от икономическия му живот. Приближителната оценка на полезния живот на актива е въпрос за преценка въз основа на опита на предприятието с подобни активи.
- 58 Земята и сградите са делими активи и счетоводно се отчитат поотделно, дори когато са придобити заедно. С някои изключения, като например кариери и терени (площадки), използвани като депо за отпадъци, земята има неограничен полезен живот и следователно не се амортизира. Сградите имат ограничен полезен живот и следователно са амортизируеми активи. Увеличението на стойността на земята, върху която е построена дадена сграда, не се отразява върху определянето на амортизируемата стойност на сградата.
- 59 Ако цената на придобиване на земята включва разходите за демонтаж, преместване и възстановяване на терена (обекта), тази част от актива земя се амортизира през периода, през който са получавани ползи чрез извършването на тези разходи. В някои случаи самата земя може да има ограничен полезен живот и тогава тя се амортизира по начин, който отразява ползите, които ще бъдат извлечени от нея.

Метод на амортизация

- 60 Използваният метод на амортизация отразява модела, по който се очаква бъдещите икономически ползи да бъдат потребени от предприятието.
- 61 Методът на амортизация, прилаган за актив, се преглежда най-малко при приключване на финансовата година и ако е настъпила значителна промяна в очаквания модел на потребяване на бъдещите икономически ползи, съдържащи се в този актив, методът се променя, за да отрази променения модел. Такава промяна се отчита като промяна в приблизителна счетоводна оценка в съответствие с МСС 8.

- 62 Различни методи на амортизация може да бъдат използвани за систематично разпределение на амортизируемата стойност на актив през неговия полезен живот. Тези методи включват линейния метод, метода на намаляващия остатък и метода според количеството на произведената продукция. Линейната амортизация води до постоянна квота (отчисление) през целия полезен живот, ако остатъчната стойност на актива не се променя. Методът на намаляващия остатък води до намаляваща квота през полезния живот на актива. Методът според количеството на произведената продукция води до амортизационна квота, основана на очакваната употреба или продукция. Предприятието избира метода, който най-добре отразява очаквания модел на потребление на бъдещите икономически ползи, съдържащи се в актива. Методът се прилага последователно през всеки следващ период, освен ако настъпи промяна в очаквания модел на потребление на тези бъдещи икономически ползи.
- 62A Нецелесъобразен е метод на амортизация, който се основава на приходите, генерирани от дейност, която включва използването на даден актив. Приходите, генерирани от дейност, която включва използването на даден актив, като цяло отразява фактори, различни от потребяването на икономическите ползи от актива. Например приходите се влияят от други входящи материали и процеси, дейностите по продажба и промените в продажните обеми и цени. Ценовият компонент на приходите може да бъде повлиян от инфлацията, която не се отразява върху начина, по който активът се консумира.

Обезценка

- 63 За да определи дали отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията е обезценен, предприятието прилага МСС 36 *Обезценка на активи*. В посочения стандарт се пояснява начина, по който предприятието преразглежда балансовата стойност на своите активи и по който определя възстановимата стойност на актива и кога се признава или се възстановява загуба от обезценка.
- 64 [Заличен]

Компенсация за обезценка

- 65 **Компенсацията от трети лица за отчетни обекти от категорията на имотите, машините и съоръженията, които са обезценени, погинали или изоставени, се включва в печалбата или загубата, когато компенсацията стане получаема (т.е. вземане).**
- 66 Обезценките и погиването на отчетни обекти от категорията на имотите, машините и съоръженията, съответните вземания или плащания на компенсация от трети страни и всяка последваща покупка или създаване (строителство) на заменящи активи са отделни икономически събития и се отчетат поотделно, както следва:
- а) обезценките на отчетни обекти от категорията на имотите, машините и съоръженията се признават в съответствие с МСС 36;
 - б) отписването на отчетни обекти от категорията на имотите, машините и съоръженията, които предприятието е извадило от употреба или от които се е освободило, се определя в съответствие с настоящия стандарт;
 - в) компенсацията от трети страни за отчетни обекти от категорията на имотите, машините и съоръженията, които са обезценени, погинали или изоставени, се включва при определянето на печалбата или загубата, когато стане получаема; и
 - г) себестойността или цената на придобиване на отчетни обекти от категорията на имотите, машините и съоръженията, които са възстановени, закупени или създадени (построени) като заменящи активи, се определя в съответствие с настоящия стандарт.

ОТПИСВАНЕ

- 67 **Балансовата стойност на отчетен обект от категорията на имотите, машините или съоръженията се отписва:**
- а) **при освобождаване; или**
 - б) **когато не се очакват никакви бъдещи икономически ползи от неговото използване или при освобождаването от него.**
- 68 Печалбата или загубата, възникваща при отписването на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията, се включва в печалбата или загубата, когато обектът бъде отписан (освен ако по силата на МСФО 16 *Лизинг* се изисква друго при продажба с обратен лизинг). Печалбите не се класифицират като приход.

- 68А Дадено предприятие обаче, което в хода на обичайната си дейност рутинно продава отчетни обекти от категорията на имотите, машините и съоръженията, които е държало за отдаване под наем, прехвърля тези активи към материалните запаси по тяхната балансова стойност, когато престанат да бъдат отдавани под наем и станат държани за продажба. Постъпленията от продажбата на такива активи се признават като приходи в съответствие с МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*. МСФО 5 не се прилага, когато активи, държани за продажба в обичайния ход на стопанската дейност, бъдат прехвърлени към материалните запаси.
- 69 Освобождаване от отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията може да настъпи по различен начин (напр. чрез продажба, сключване на финансов лизинг или дарение). Датата на освобождаването от даден отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията е датата, на която получателят получава контрол върху този обект в съответствие с изискванията по МСФО 15 за определяне на момента, в който дадено задължение за изпълнение е удовлетворено. МСФО 16 се прилага за освобождаването чрез продажба с обратен лизинг.
- 70 Ако по силата на принципа на признаване по параграф 7 предприятието признава в балансовата стойност на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията разходите за подмяна на част от обекта, тогава то отписва балансовата стойност на подменената част, независимо дали подменената част е била амортизирана отделно. Ако за предприятието е практически неприложимо да определи балансовата стойност на подменената част, то може да използва себестойността или цената на придобиване на заменящата част като ориентир каква е била себестойността или цената на придобиване на подменената част към момента, когато е била придобита или създадена (построена).
- 71 **Печалбата или загубата, възникваща при отписването на отчетен обект от категорията на имотите, машините или съоръженията, се определя като разликата между нетните постъпления от освобождаването, ако има такива, и балансовата стойност на отчетния обект.**
- 72 Размерът на възнаграждението, което трябва да бъде включено в печалбата или загубата, възникваща от отписването на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията, се определя в съответствие с изискванията в параграфи 47–72 от МСФО 15 за определяне на цената по сделката. Последващи промени в приблизителната оценка на възнаграждението, включено в печалбата или загубата, се отчитат в съответствие с изискванията по МСФО 15 за промените в цената по сделката.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

- 73 **За всеки клас имоти, машини и съоръжения във финансовите отчети се оповестява следното:**
- а) базите за оценяване, използвани за определяне на brutната балансова стойност;
 - б) използваните методи на амортизация;
 - в) полезния живот или използваните амортизационни норми;
 - г) brutната балансова стойност и натрупаната амортизация (заедно с натрупаните загуби от обезценка) в началото и в края на периода; и
 - д) равнение на балансовата стойност в началото и в края на периода, при което се посочва:
 - i) увеличенията (постъпилите активи);
 - ii) активите, класифицирани като държани за продажба или включени в група за освобождаване, класифицирана като държана за продажба в съответствие с МСФО 5, както и други освобождавания;
 - iii) придобиванията чрез бизнес комбинации;
 - iv) увеличенията или намаленията в резултат от преоценки съгласно параграфи 31, 39 и 40 и от загуби от обезценка, които са признати или възстановени в другия всеобхватен доход в собствения капитал в съответствие с МСС 36;
 - v) загубите от обезценка, които са признати в печалбата или загубата съгласно МСС 36;
 - vi) загубите от обезценка, които са възстановени в печалбата или загубата в съответствие с МСС 36;

- vii) амортизацията;
 - viii) нетните курсови разлики, които възникват от превалутирането на финансовите отчети от функционалната валута в друга валута на представяне, включително превалутирането на данните за предприятие в чужбина във валутата на представяне на отчитащото се предприятие; и
 - ix) други промени.
- 74 Във финансовите отчети се оповестява и следното:
- a) съществуването и размерът на ограниченията върху правото на собственост, както и на имотите, машините и съоръженията, заложили като обезпечения по пасиви;
 - б) размерът на разходите, признат в балансовата стойност на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията в процеса на неговото създаване (строителство); и
 - в) размерът на поетите договорни задължения за придобиването на имоти, машини и съоръжения.
- 74А Ако в отчета за всеобхватния доход не са представени поотделно, във финансовите отчети се оповестяват също така:
- a) включената в печалбата или загубата компенсация (обезщетение) от трети страни за отчетни обекти от категорията на имотите, машините и съоръженията, които са обезценени, погинали или изоставени; и
 - б) постъпленията и разходите, включени в печалбата или загубата в съответствие с параграф 20А, които се отнасят до произведени отчетни обекти, които не представляват продукция от обичайната дейност на предприятието, и статията (статии) в отчета за всеобхватния доход, съдържащи тези постъпления и разходи.
- 75 Изборът на метода на амортизация и приблизителната оценката на полезния живот на активите са въпрос на преценка. Следователно оповестяването на приетите методи и определените полезен живот или норми на амортизация дават на ползвателите на финансовите отчети информация, която им позволява да направят преглед на политиката, избрана от ръководството, и да правят сравнения с други предприятия. По тези причини е необходимо да се оповестява следното:
- a) амортизацията, призната в печалбата или загубата или като част от себестойността или цената на придобиване на други активи през даден период; и
 - б) натрупаната амортизация в края на този период.
- 76 В съответствие с МСС 8 предприятието оповестява естеството и ефекта от всяка промяна в приблизителните счетоводни оценки, която оказва ефект през текущия период или която се очаква да оказва ефект през следващите периоди. За имотите, машините и съоръженията такова оповестяване може да бъде необходимо вследствие на промени в приблизителната оценка по отношение на:
- a) остатъчните стойности;
 - б) приблизително оценените разходи за демонтаж, преместване или възстановяване на отчетни обекти от категорията на имотите, машините или съоръженията;
 - в) полезния живот; и
 - г) методите на амортизация.
- 77 Когато отчетни обекти от категорията на имотите, машините и съоръженията се отчитат по преоценени стойности, освен сведенията, чието оповестяване се изисква по силата на МСФО 13, се оповестява следното:
- a) датата на влизане в сила на преоценката;

б) дали е участвал независим оценител;

в) [заличен]

г) [заличен]

д) за всеки преоценен клас имоти, машини и съоръжения – балансовата стойност, която би била призната, ако активите се отчитаха по модела на себестойността или цената на придобиване; и

е) преоценъчният излишък, като се посочват промяната през периода и всички ограничения върху разпределянето на резерва между акционерите.

78 В съответствие с МСС 36 предприятието оповестява информацията за обезценените имоти, машини и съоръжения в допълнение към информацията, изисквана съгласно параграф 73, буква д), подточки iv)–vi).

79 Следната информация може да се окаже от значение за ползвателите на финансовите отчети:

а) балансовата стойност на временно неизползваните имоти, машини и съоръжения;

б) брутната балансова стойност на всички напълно амортизирани имоти, машини и съоръжения, които все още са в употреба;

в) балансовата стойност на имотите, машините и съоръженията, които са извадени от активна употреба и които не са класифицирани като държани за продажба съгласно МСФО 5; и

г) когато се използва моделът на себестойността или цената на придобиване – справедливата стойност на имотите, машините и съоръженията, ако тя съществено се различава от балансовата стойност.

Следователно предприятията се насърчават да оповестяват тези стойности.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

80 Изискванията по параграфи 24–26 относно първоначалното оценяване на всеки отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията, придобит в сделка по размяна на активи, се прилагат без обратна сила само за бъдещите сделки.

80 А С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010–2012 г.*, бе изменен параграф 35. Предприятието прилага изменението за всички преоценки, признати през годишните периоди, започващи на датата на първоначалното прилагане на това изменение или след тази дата, и през непосредствено предшестващия годишен период. Предприятието може, но не е задължено да представи и коригирана сравнителна информация за представените предходни отчетни периоди. Ако предприятието представи некоригирана сравнителна информация за предходни периоди, то ясно отбелязва информацията, която не е коригирана, заявява, че тя е представена въз основа на други принципи, и обяснява тези принципи.

80Б През отчетния период, през който за първи път се прилага документът, озаглавен *Земеделие: растения носители* (изменения на МСС 16 и МСС 41), предприятието не е длъжно да оповести количествената информация, изисквана по силата на параграф 28, буква е) от МСС 8, за текущия период. Предприятието обаче представя количествената информация, изисквана по силата на параграф 28, буква е) от МСС 8, за всеки представен предходен период.

80В Предприятието може да избере да оценява даден отчетен обект от категорията на растенията носители по справедлива стойност в началото на най-ранния период, представен във финансовите отчети за отчетния период, през който предприятието за първи път прилага документа *Земеделие: растения носители* (изменения на МСС 16 и МСС 41), и да използва справедливата стойност като приета стойност към тази дата. Всяка разлика между предишната балансова стойност и справедливата стойност се признава в неразпределената печалба в началото на най-ранния представен период.

80Г С документа, озаглавен *Имоти, машини и съоръжения – постъпления преди предвидената употреба* и издаден през май 2020 г., бяха изменени параграфи 17 и 74 и бяха добавени параграфи 20А и 74А. Предприятието прилага тези изменения с обратна сила, но само по отношение на отчетните обекти от категорията на имотите, машините и съоръженията, които са били приведени на мястото и в състоянието, необходими за тяхната експлоатация по предвидения от ръководството начин, на или след началото на най-ранния период, представен във финансовите отчети, през който предприятието прилага за първи път измененията. Предприятието признава натрупания ефект от първоначалното прилагане на измененията като корекция на началното салдо на неразпределената печалба (или друг компонент на собствения капитал, по целесъобразност) към началото на този най-ранно представен период.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

81 Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на 1 януари 2005 г. или след тази дата. Насърчава се по-ранното му прилагане. Ако едно предприятие прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

81 А Предприятията трябва да прилагат измененията на параграф 3 за годишните периоди, започващи на 1 януари 2006 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСФО 6 за по-ранен период, посочените изменения се прилагат за този по-ранен период.

81Б С МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (преработен през 2007 г.) бе изменена терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това с него бяха изменени параграфи 39 и 40 и параграф 73, буква д), подточка iv). Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.

81В С МСФО 3 *Бизнес комбинации* (преработен през 2008 г.) бе изменен параграф 44. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 юли 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен през 2008 г.) за по-ранен период, това изменение се прилага и за съответния по-ранен период.

81Г Параграфи 6 и 69 бяха изменени, а параграф 68А бе добавен с документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и същевременно прилага съответните изменения на МСС 27 *Отчети за паричните потоци*.

81Д Параграф 5 бе изменен с документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения без обратна сила за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. По-ранното прилагане се разрешава, ако предприятието прилага същевременно и измененията на параграфи 8, 9, 22, 48, 53, 53А, 53Б, 54, 57 и 85Б от МСС 40. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

81Е С МСФО 13, издаден през май 2011 г., бяха изменени определенията за справедлива стойност и възстановима стойност в параграф 6, бяха изменени параграфи 26, 35 и 77 и бяха заличени параграфи 32 и 33. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

81Ж С документа, озаглавен *Цикъл на годишни подобрения 2009–2011 г.* и издаден през май 2012 г., бе изменен параграф 8. Предприятието прилага това изменение с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

81З С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010–2012 г.* и издаден през декември 2013 г., бе изменен параграф 35 и бе добавен параграф 80А. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 юли 2014 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

81И С документа *Изясняване на приемливите методи на амортизация* (изменения на МСС 16 и МСС 38), издаден през май 2014 г., бе изменен параграф 56 и бе добавен параграф 62А. Предприятието прилага тези изменения без обратна сила за годишните периоди, започващи на 1 януари 2016 година или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

- 81Й С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., бяха изменени параграфи 68А, 69 и 72. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.
- 81К С документа, озаглавен *Земеделие: растения носители* (изменения на МСС 16 и МСС 41) и издаден през юни 2014 г., бяха изменени параграфи 3, 6 и 37 и бяха добавени параграфи 22А, 80Б и 80В. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2016 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт. Предприятието прилага тези изменения с обратна сила съгласно МСС 8, освен в случаите по параграф 80В.
- 81Л С МСФО 16, издаден през януари 2016 г., бяха заличени параграфи 4 и 27 и бяха изменени параграфи 5, 10, 44 и 68–69. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 16.
- 81М С МСФО 17, издаден през май 2017 г., бяха добавени параграфи 29А и 29Б. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 17.
- 81Н С документа, озаглавен *Илоти, машини и съоръжения – постъпления преди предвидената употреба* и издаден през май 2020 г., бяха изменени параграфи 17 и 74 и бяха добавени параграфи 20А, 74А и 80Г. Предприятието прилага тези изменения за годишните отчетни периоди, започващи на 1 януари 2022 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

ОТМЯНА НА ДРУГИ РЕШЕНИЯ

- 82 Настоящият стандарт заменя МСС 16 *Илоти, машини и съоръжения* (преработен през 1998 г.).
- 83 Настоящият стандарт заменя следните разяснения:
- Разяснение 6 на ПКР *Разходи за модифициране на съществуващи програмни продукти*
 - Разяснение 14 на ПКР *Илоти, съоръжения, машини и оборудване – компенсация за обезценка или загуба на активи*; и
 - Разяснение 23 на ПКР *Илоти, съоръжения, машини и оборудване – разходи за основна инспекция или основен ремонт*.

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 19***Доходи на наетите лица*****ЦЕЛ**

- 1 Целта на настоящия стандарт е да се определи счетоводното отчитане и оповестяването на доходите на наетите лица (персонала). По силата на стандарта се изисква предприятието да признава:
- a) пасив, когато наето лице е работило в замяна на получаването на доходи, които са дължими в бъдеще; и
 - b) разход, когато предприятието потребява икономическата полза, възникнала вследствие на положен труд от наетото лице срещу доходи за същото.

ОБХВАТ

- 2 Настоящият стандарт се прилага от работодателите при счетоводното отчитане на всички доходи на наетите лица, с изключение на онези, за които е приложим МСФО 2 *Плащане на базата на акции*.
- 3 В стандарта не се разглежда отчитането на плановете за доходи на наетите лица (вж. МСС 26 *Счетоводство и отчитане на плановете за пенсионно осигуряване*).
- 4 Доходите на наетите лица, за които е приложим настоящият стандарт, включват предоставяните:
- a) съгласно официални планове или други официални споразумения между предприятието и отделни наети лица, група наети лица или техни представители;
 - b) съгласно законови изисквания или чрез браншови споразумения, по силата на които предприятията са задължени да правят вноски в национални, държавни, браншови или други планове на множество работодатели; или
 - в) според неформално възприета практика, от която възниква конструктивно задължение. Неформално възприетата практика поражда конструктивно задължение, когато предприятието няма друга реална възможност, освен да изплати доходите на наетите лица. Пример за конструктивно задължение е когато промяна в неформално възприетата практика на предприятието би причинила неприемлива вреда във взаимоотношенията на същото с неговите наети лица.
- 5 Доходите на наетите лица включват:
- a) краткосрочни доходи, като изброените по-долу, ако се очаква да бъдат изцяло уредени в срок от дванадесет месеца след края на годишния отчетен период, в който наетите лица са положили съответния труд:
 - i) надниците, заплатите и социалноосигурителните вноски;
 - ii) платените годишни отпуски и отпуски по болест;
 - iii) участието в разпределението на печалбата и премии;те и
 - iv) непаричните възнаграждения (като медицинско обслужване, жилищно настаняване, служебни автомобили и безплатни или субсидирани стоки или услуги) за заетите в момента наети лица;
 - b) доходи след напускане (приключване на трудовите правоотношения), като изброените по-долу:
 - i) пенсионни доходи (например пенсии и еднократни суми, изплащани при пенсиониране); и
 - ii) други възнаграждения (доходи) след напускане, например застраховки „Живот“ след напускане и медицинско обслужване след напускане;

- в) други дългосрочни доходи на наетите лица, като изброените по-долу:
- i) дългосрочни платени отсъствия, като допълнителни отпуски за дългогодишен трудов стаж или творчески отпуски;
 - ii) доходи (възнаграждения) за юбилеи или други възнаграждения за дългогодишен трудов стаж; и
 - iii) доходи за дългосрочна нетрудоспособност; и
- г) доходи при напускане (приключване на трудовите правоотношения).
- 6 Доходите на наетите лица включват доходите, предоставяни на наетите лица или на лицата на тяхна издръжка, и може да бъдат уредени посредством плащания (или чрез предоставяне на стоки или услуги) направо в полза на наетите лица, техните съпрузи, деца или други лица на тяхна издръжка, или в полза на други трети лица, например застрахователни дружества.
- 7 Едно наето лице може да полага труд за дадено предприятието на пълно работно време или непълно работно време, при постоянна, частична или временна заетост. За целите на настоящия стандарт наетите лица включват директорите и останалия ръководен персонал.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Определения за доходи на наетите лица

Доходи на наетите лица са всички форми на възнаграждение, предоставени от предприятието в замяна на положения от наетите лица труд или за напускане (приключване на трудовите правоотношения).

Краткосрочни доходи на наетите лица са тези доходи на наети лица (различни от доходите при напускане), които следва да бъдат изцяло уредени в срок от дванадесет месеца след края на годишния отчетен период, през който наетите лица са положили съответния труд.

Доходи след напускане са тези доходи на наетите лица (които не са доходи при напускане и краткосрочни доходи), които са дължими след напускане (след приключването на трудовите правоотношения).

Други дългосрочни доходи на наетите лица са всички доходи на наетите лица, които не са краткосрочни доходи, доходи след напускане и доходи при напускане.

Доходи при напускане са доходите на наетите лица в замяна на приключването на трудовите правоотношения между наетото лице и неговия работодател в резултат на:

- а) решение на предприятието да прекрати трудовите правоотношения на наетото лице преди обичайното време за пенсиониране; или
- б) решение на наетото лице да приеме предложение за доходи в замяна на прекратяване на трудовите правоотношения.

Определения във връзка с класифицирането на плановете

Планове за доходи след напускане са официални или неофициални договорености, по силата на които предприятието осигурява доходи на едно или повече наети лица след напускане.

Планове с дефинирани вноски са планове за доходи след напускане, при които предприятието внася предварително определени вноски в отделно предприятие (фонд) и не носи законово или конструктивно задължение да заплаща допълнителни вноски, ако фондът не разполага с достатъчно активи за изплащането на всички доходи на наетите лица, отнасящи се до техния трудов стаж за текущия и предходните периоди.

Планове с дефинирани доходи са планове за доходи след напускане, които не са планове с дефинирани вноски.

Планове на множество работодатели са планове с дефинирани вноски (които не са държавни) или планове с дефинирани доходи (които не са държавни), в които:

- а) се обединяват активите, внесени от различни предприятия, които не са под общ контрол; и**
- б) тези активи се използват за осигуряване на доходи на наетите лица на повече от едно предприятие въз основа на факта, че нивата на вноските и доходите се определят, без да се взема предвид кое е предприятието, което наема тези наети лица.**

Определения във връзка с нетния пасив (актив) по план с дефинирани доходи

Нетен пасив (актив) по план с дефинирани доходи е дефицитът или излишъкът, коригиран с въздействието на ограничаването на нетния актив по план с дефинирани доходи до тавана на актива.

Дефицит или излишък е:

- а) настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи минус**
- б) справедливата стойност на активите на плана (ако има).**

Таван на актива е настоящата стойност на всички разполагаеми икономически ползи под формата на възстановени от плана средства или бъдещи намаления на вноските по плана.

Настояща стойност на задължение за изплащане на дефинирани доходи е настоящата стойност, без да се приспадат никакви активи по плана, на очакваните бъдещи плащания, необходими за уреждането на задължение, произтичащо от трудовия стаж на наетите лица през текущия и предходните периоди.

Активите по плана включват:

- а) активите, държани от фонд за дългосрочни доходи на наетите лица; и**
- б) отговарящите на условията застрахователни полици.**

Активи, държани от фонд за дългосрочни доходи на наетите лица, са активи (които не са непрехвърлими финансови инструменти, емитирани от отчитащото се предприятие), които:

- а) се държат от предприятие (фонд), което юридически е отделно от отчитащото се предприятие и съществува единствено, за да плаща или финансира доходите на наетите лица; и**
- б) са на разположение, за да бъдат използвани само за плащане или финансиране на доходите на наетите лица, не са на разположение на кредиторите на отчитащото се предприятие (дори при несъстоятелност) и не може да бъдат върнати на отчитащото се предприятие, освен ако:**
 - i) оставащите във фонда активи са достатъчни за посрещане на всички съответни задължения на плана или на отчитащото се предприятие за изплащане на доходи на наетите лица; или**
 - ii) активите се връщат на отчитащото се предприятие за възстановяване на вече платени от него доходи на наети лица.**

Отговаряща на условията застрахователна полица е застрахователна полица ⁽⁷⁾, издадена от застраховател, който не е свързано с отчитащото се предприятие лице (съгласно определението в МСС 24 *Оповестяване на свързаните лица*), ако постъпленията от полицата:

⁽⁷⁾ Отговарящата на условията застрахователна полица не представлява непременно застрахователен договор съгласно определението в МСФО 17 *Застрахователни договори*.

- a) може да бъдат използвани само за плащане или финансиране на доходите на наетите лица по план с дефинирани доходи; и
- б) не са на разположение на кредиторите на отчитащото се предприятие (дори при несъстоятелност) и не може да бъдат изплатени на отчитащото се предприятие, освен ако:
 - i) постъпленията представляват излишък от активи, които не са необходими, за да може по полицата да бъдат посрещнати всички съответни задължения за изплащане на доходите на наетите лица; или
 - ii) постъпленията се връщат на отчитащото се предприятие за възстановяване на вече платени от него доходи на наети лица.

Справедлива стойност е цената, която би била получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (Вж. МСФО 13 Оценяване по справедлива стойност.)

Определения във връзка с разходите за изплащане на дефинирани доходи

Разходите по трудовия стаж включват:

- a) *разходите по текущия трудов стаж*, които представляват увеличението на настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи, произтичащо от трудовия стаж на наето лице през текущия период;
- б) *разходите по изминалия трудов стаж*, които представляват промяната в настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи за трудовия стаж на наето лице през минали периоди, произтичащо от изменение (въвеждане, оттегляне или изменение на план с дефинирани доходи) или свиване на плана (значително намаляване от предприятието на броя обхванати от плана наети лица); и
- в) **всяка печалба или загуба при уреждане.**

Нетна лихва по нетния пасив (актив) по план с дефинирани доходи е промяната в рамките на даден период на нетния пасив (актив) по план с дефинирани доходи, произтичаща от изминалото време.

Последващото оценяване на нетен пасив (актив) по план с дефинирани доходи включва:

- a) **актюерските печалби и загуби;**
- б) **възвращаемостта от активите по плана, без сумите, включени в нетната лихва по нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи; и**
- в) **всяка промяна на въздействието на тавана на актива, без сумите, включени в нетната лихва по нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи.**

Актюерски печалби и загуби са промените в настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи в резултат на:

- a) **корекциите, произтичащи от опита (въздействието от разликите между предходните актюерски предположения и събитията, които са настъпили в действителност); и**
- б) **въздействието от промените в самите актюерски предположения.**

Възвращаемост на активите по плана са лихвите, дивидентите и другите доходи, произтичащи от активите по плана, заедно с реализираната и нереализираната печалба или загуба от тези активи, минус:

- a) **разходите по управлението им; и**

- б) дължимия от самия план всякакъв данък, без включения в актюерските предположения, използвани за оценяването на настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи.

Уреждане е сделка или операция, с която се отстраняват всякакви по-нататъшни правни или конструктивни задължения за всички доходи по план с дефинирани доходи или за част от тях, с изключение на изплащането на доходи в полза на или от името на наети лица, предвидено в условията на плана и включено в актюерските предположения.

КРАТКОСРОЧНИ ДОХОДИ НА НАЕТИТЕ ЛИЦА

- 9 Краткосрочните доходи на наетите лица включват отчетни обекти като изброените по-долу, ако се очаква да бъдат изцяло уредени в срок от дванадесет месеца след края на годишния отчетен период, през който наетите лица са положили съответния труд:
- а) надниците, заплатите и социалноосигурителните вноски;
 - б) платените годишни отпуски и отпуски по болест;
 - в) участието в разпределението на печалбата и премиите; и
 - г) непаричните възнаграждения (като медицинско обслужване, жилищно настаняване, автомобили и безплатни или субсидирани стоки или услуги) за заетите в момента наети лица.
- 10 Предприятието може да не прекласифицира краткосрочен доход на наето лице, ако временно очаква изменение по отношение на момента на уреждане. Ако обаче характеристиките на дохода се изменят (например от ненадрупващ се той се превърне в надрупващ се) или изменението на очакванията по отношение на момента на уреждане не е временно, тогава предприятието анализира дали доходът все още отговаря на определението за краткосрочни доходи на наетите лица.

Признаване и оценяване

Всички краткосрочни доходи на наетите лица

- 11 Когато наето лице е положило труд за дадено предприятие в рамките на един счетоводен период, предприятието признава недисконтирания размер на краткосрочните доходи на наетите лица, които се очаква да бъдат платени в замяна на положения труд:
- а) като пасив (начислен разход) след приспадане на всички вече платени суми. Ако вече платената сума превишава недисконтирания размер на доходите, предприятието признава това превишение като актив (предплатен разход, т.е. разход за бъдещ период) до степеня, в която това предплащане ще доведе например до намаление на бъдещи плащания или възстановяване на парични средства;
 - б) като разход, освен ако по силата на друг МСФО се изисква или позволява включването на доходите в себестойността или цената на придобиване на даден актив (вж. например МСС 2 *Материални запаси* и МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*).
- 12 В параграфи 13, 16 и 19 се обяснява как предприятието трябва да прилага параграф 11 спрямо краткосрочните доходи на наетите лица, които са под формата на платени отсъствия, участия в планове за разпределение на печалбата и изплащане на премии.
- Краткосрочни платени отсъствия*
- 13 Предприятието признава очакваните разходи, свързани с краткосрочните доходи на наетите лица, които са под формата на платени отсъствия по параграф 11, както следва:
- а) при надрупващи се платени отсъствия – когато наетите лица полагат труд, който увеличава тяхното право на платени отсъствия в бъдеще;
 - б) при ненадрупващи се платени отсъствия – когато те възникнат.
- 14 Предприятието може да обезщетява наетите лица за отсъствие по различни причини, включително отпуск, болест и краткосрочна нетрудоспособност, майчинство или бащинство, участие като съдебен заседател и военна служба. Правото на платените отсъствия се състои от две категории:

- а) натрупващи се; и
- б) ненатрупващи се.
- 15 Натрупващи се платени отсъствия са тези, които може да бъдат пренесени и използвани през бъдещите периоди, ако правото на такова отсъствие за текущия период не е използвано изцяло. Натрупващите се платени отсъствия може да бъдат или безусловно придобити (с други думи наетите лица получават право на парично плащане за неизползваната част от отпуска си при напускане на предприятието), или безусловно придобити (когато наетите лица нямат право на изплащане на неизползваната част от отпуска при напускане на предприятието). Когато наетите лица полагат труд, който увеличава тяхното право на бъдещи платени отсъствия, възниква задължение. Това задължение съществува и се признава дори ако платените отпуски са безусловно придобити, въпреки възможността наетите лица да напуснат, преди да са използвали правото си на безусловно придобит натрупан отпуск, което би повлияло на оценяването на това задължение.
- 16 **Предприятието оценява очакваните разходи по натрупващите се платени отсъствия като допълнителната сума, която очаква да изплати в резултат от неизползваното право, което се е натрупало към края на отчетния период.**
- 17 По метода, описан в предходния параграф, се оценява задължението като размер на допълнителните плащания, които се очаква да възникнат единствено поради факта, че доходите се натрупват. В много случаи на предприятието може да не се налага да прави детайлни изчисления, за да прецени, че няма съществено задължение, свързано с неизползвани платени отсъствия. Например има вероятност задължението по отпуск по болест да бъде съществено само ако съществува формално или неформално споразумение, според което неизползваният платен отпуск по болест може да бъде ползван като платен годишен отпуск.

Пример, илюстриращ параграфи 16 и 17

Предприятието има 100 наети лица, всяко от които има право на пет работни дни платен отпуск по болест годишно. Неизползваният отпуск по болест може да бъде пренесен напред за една календарна година. Отпускът по болест първо се изважда от правото на такъв отпуск за текущата година и после от пренесения остатък от предходната година (по метода „последна входяща – първа изходяща стойност“). На 31 декември 20X1 г. неизползваното право на такъв отпуск е средно два дни на наето лице. Предприятието очаква, въз основа на минал опит, който се предполага, че ще продължи, че 92 от наетите лица ще вземат не повече от пет дни платен отпуск по болест през 20X2 г. и че останалите осем наети лица ще вземат средно по шест и половина дни всяко.

Предприятието очаква, че ще изплати допълнително дванадесет дни платен отпуск по болест в резултат на неизползваното право на такъв, което се е натрупало към 31 декември 20X1 г. (по един ден и половина за всяко от осемте наети лица). Следователно предприятието признава пасив (задължение), равен на дванадесет дни платен отпуск по болест.

- 18 Правата на ненатрупващи се платени отсъствия не се пренасят в бъдещи периоди: те се губят, ако правото на отпуск за текущия период не бъде използвано изцяло, и не дават право на наетите лица на парично плащане за неизползваната част от отпуската при напускане на предприятието. Такъв обикновено е случаят при отпуските по болест (доколкото неизползваното право от миналите периоди не увеличава правото на такъв отпуск през бъдещите периоди), отпуските по майчинство или бащинство и платените отсъствия за участие като съдебен заседател или за военна служба. Предприятието не признава пасив или разход до момента на отсъствието, понеже трудовият стаж на наетите лица не увеличава размера на този доход.

Планове за участие в разпределението на печалбата и за изплащане на премии

- 19 Предприятието признава очакваните разходи за участие в разпределението на печалбата и изплащането на премии по параграф 11 единствено когато:
- а) **за предприятието съществува настоящо правно или конструктивно задължение да направи такива плащания в резултат на минали събития; и**
- б) **на задължението може да бъде направена надеждна приблизителна оценка.**

Настоящо задължение е налице единствено когато предприятието няма реална друга възможност, освен да извърши плащанията.

- 20 Съгласно някои планове за участие в разпределение на печалбата наетите лица получават дял от печалбата само ако останат на работа в предприятието за определен срок. Такива планове създават конструктивно задължение, понеже наетите лица полагат труд, който увеличава сумата за изплащане, ако те останат на работа до края на определения срок. Оценяването на такива конструктивни задължения отразява възможността някои от наетите лица да напуснат, без да получат плащания за участие в разпределението на печалбата.

Пример, илюстриращ параграф 20

Съгласно план за разпределение на печалбата се изисква предприятието да изплати определен дял от своята печалба за годината на наетите лица, които са работили през цялата година. Ако никое от наетите лица не напусне през годината, общият дял на плащанията по разпределението на печалбата за годината ще бъде 3 % от нея. Предприятието е преценило, че текучеството на персонала ще намали плащанията до 2,5 % от печалбата.

Предприятието признава пасив и разход в размер на 2,5 % от печалбата.

- 21 За предприятието може да не съществува правно задължение да изплаща премии. Въпреки това в някои случаи то има практика за изплащането на такива премии. В такива случаи за предприятието съществува конструктивно задължение, понеже то няма реална друга възможност, освен да изплати премиите. Оценяването на конструктивните задължения отразява възможността някои от наетите лица да напуснат, без да получат премия.
- 22 Предприятието може да направи надеждна приблизителна оценка на своето правно или конструктивно задължение по плана за участие в разпределението на печалбата или изплащането на премии единствено когато:
- а) формалните условия на плана съдържат формула за определяне на размера на дохода;
 - б) предприятието определя сумите за изплащане, преди финансовите отчети да бъдат утвърдени за издаване; или
 - в) миналата практика дава ясно доказателство за размера на конструктивното задължение на предприятието.
- 23 Задължението по планове за участие в разпределението на печалбата и за изплащане на премии е следствие от положението на наетите лица, а не от сделка със собствениците на предприятието. Следователно предприятието признава разходите по планове за участие в разпределението на печалбата и за изплащане на премии не като разпределение на печалбата, а като разход.
- 24 Ако не се очаква плащанията по разпределението на печалбата и премиите да бъдат изцяло уредени в срок от дванадесет месеца след края на годишния отчетен период, през който наетите лица са положили съответния труд, тези плащания се считат за други дългосрочни доходи на наетите лица (вж. параграфи 153–158).

Оповестяване

- 25 Въпреки че по силата на настоящия стандарт не се изисква изрично оповестяване на краткосрочните доходи на наетите лица, по силата на други МСФО такива оповестявания може да се изискват. Например по силата на МСС 24 се изисква оповестяване на доходите на наетия ключов управленски персонал. По силата на МСС 1 *Представяне на финансови отчети* се изисква предприятието да оповестява разходите за изплащане на доходи на наетите лица.

ДОХОДИ СЛЕД НАПУСКАНЕ: РАЗГРАНИЧЕНИЕ МЕЖДУ ПЛАНОВЕ С ДЕФИНИРАНИ ВНОСКИ И ПЛАНОВЕ С ДЕФИНИРАНИ ДОХОДИ

- 26 Доходите след напускане включват отчетни обекти като изброените по-долу:
- а) пенсионни доходи (например пенсии и еднократни суми, изплащани при пенсиониране); и
 - б) други възнаграждения (доходи) след напускане, например застраховки „Живот“ след напускане и медицинско обслужване след напускане.

Споразуменията, по силата на които предприятието осигурява доходи след напускане, представляват планове за доходи след напускане. Предприятието прилага настоящия стандарт по отношение на всички такива споразумения, без значение дали включват или не създаването на отделно предприятие, което да получава вноските и да изплаща доходите.

- 27 Плановете за доходи след напускане се класифицират или като планове с дефинирани вноски, или като планове с дефинирани доходи в зависимост от икономическата същност на плана, произтичаща от неговите основни условия и правила.
- 28 При плановете с дефинирани вноски правното или конструктивното задължение на предприятието е ограничено до размера на сумата, която предприятието е приело да внася във фонда. По този начин размерът на доходите след напускане, получавани от наетото лице, се определя от размера на вноските, платени от предприятието (а може също и от наетото лице) по плана за доходи след напускане или на застрахователно дружество, заедно с доходите от инвестициите, произтичащи от вноските. Следователно актюерският риск (доходите да бъдат по-малки от очакваните) и инвестиционният риск (инвестираните активи да не бъдат достатъчни за изплащане на очакваните доходи) се носят от наетото лице.
- 29 Примери за случаи, когато задължението на предприятието не е ограничено до размера на сумата, която е приело да внася във фонда, са тези, когато предприятието има правно или конструктивно задължение поради:
- а) формула по плана за доходи, която не е обвързана само с размера на вноските и с която от предприятието се изискват допълнителни вноски, ако активите не са достатъчни за изплащането на доходите по нея;
 - б) гаранция – или косвено чрез план, или пряко като точно определена възвръщаемост на вноските; или
 - в) такава неформално възприета практика, която поражда конструктивно задължение. Например конструктивно задължение може да възникне, когато предприятието има традиция да увеличава доходите на бившите наети лица, за да се компенсира инфлацията, макар че може да не съществува такова правно задължение.
- 30 При плановете с дефинирани доходи:
- а) задължението на предприятието е да осигури уговорените доходи на настоящите и бившите наети лица; и
 - б) актюерският риск (доходите да струват повече от очакваното) и инвестиционният риск по същество се носят от предприятието. Ако актюерският или инвестиционният опит водят до резултат, по-лош от очаквания, задължението на предприятието може да се увеличи.
- 31 В параграфи 32–49 се изяснява разликата между плановете с дефинирани вноски и плановете с дефинирани доходи в контекста на планове на множество работодатели; планове с дефинирани доходи, при които рискът се поделя между предприятия под общ контрол, държавни планове и застраховани доходи.

Планове на множество работодатели

- 32 Предприятието класифицира план на множество работодатели като план с дефинирани вноски или като план с дефинирани доходи според неговите условия (включително всички конструктивни задължения, които са извън формалните условия).
- 33 Ако предприятието участва в план на множество работодатели с дефинирани доходи и ако параграф 34 не се прилага, то:
- а) **отчита счетоводно своя пропорционален дял от задължението за изплащане на дефинирани доходи, от активите по плана и от разходите, свързани с плана, по същия начин, по който отчита всички други планове с дефинирани доходи; и**
 - б) **оповестява информацията, изисквана по параграфи 135–148 (без параграф 148, буква г).**
- 34 Когато не разполага с достатъчно информация, за да използва метода за счетоводно отчитане на план на множество работодатели с дефинирани доходи като план с дефинирани доходи, предприятието:
- а) **отчита счетоводно плана в съответствие с параграфи 51 и 52, сякаш е план с дефинирани вноски; и**
 - б) **оповестява информацията, изисквана съгласно параграф 148.**

35 Пример за план на множество работодатели с дефинирани доходи е този, при който:

- а) планът се финансира на разходопокривен принцип, така че: вноските се установяват на ниво, за което се очаква да бъде достатъчно за изплащане на доходите, които стават изискуеми през същия период, и бъдещите доходи, заработени през текущия период, ще бъдат изплащани от бъдещите вноски; и
- б) доходите на наетите лица се определят въз основа на продължителността на техния трудов стаж и участващите предприятия не разполагат с реални средства за отегляне от плана, без да платят вноска за заработените от наетите лица доходи към датата на отеглянето. Такъв план създава актюерски риск за предприятието: ако крайната стойност на вече заработените доходи към края на отчетния период е по-голяма от очакваната, предприятието ще трябва или да увеличи размера на вноските си, или да убеди наетите лица да приемат намаление на доходите. Следователно такъв план е план с дефинирани доходи.

36 Когато разполага с нужната информация относно план на множество работодатели с дефинирани доходи, предприятието отчита счетоводно своя пропорционален дял от задължението за изплащане на дефинирани доходи, от активите по плана и от разходите за вознаграждения (доходи) след напускане, свързани с плана, по същия начин, както при всеки друг план с дефинирани доходи. В някои случаи обаче предприятието може да не е в състояние да установи своя дял от базовото финансово състояние и резултати на плана с достатъчна за счетоводни цели надеждност. Това може да възникне, ако:

- а) планът излага участващите предприятия на актюерски рискове, свързани с настоящите и бившите наети лица на други предприятия, в резултат на което няма последователна и надеждна база за разпределяне на задължението, активите по плана и разходите между отделните предприятия, участващи в плана; или
- б) предприятието няма достъп до достатъчно информация относно плана, за да удовлетвори изискванията по настоящия стандарт.

В тези случаи предприятието отчита плана така, сякаш е план с дефинирани вноски, и оповестява допълнителната информация, изисквана по параграф 148.

37 Възможно е да е налице договорно споразумение между плана на множество работодатели и участниците в него, в което да се определя по какъв начин излишъкът по плана ще бъде разпределен между участниците (или ще бъде финансиран дефицитът). Участник в план на множество работодатели с такова споразумение, който отчита този план като план с дефинирани вноски в съответствие с параграф 34, признава актива или пасива, който възниква от договорното споразумение, и произтичащия приход или разход в печалбата или загубата.

Пример, илюстриращ параграф 37

Предприятие, което участва в план на множество работодатели с дефинирани доходи, не изготвя оценки на плана по МСС 19. Следователно то отчита плана така, сякаш е план с дефинирани вноски. Оценката на финансирането не по МСС 19 показва дефицит по плана в размер на 100 млн. ПЕ⁽⁸⁾. По силата на договор планът е приел схема на вноски от участващите в него работодатели, при която дефицитът ще се преодолее през следващите пет години. Общите вноски на предприятието по силата на договора възлизат на 8 млн. ПЕ.

Предприятието признава пасив за вноските, коригиран за отразяване на стойността на парите във времето, и разход в същия размер в печалбата или загубата.

⁽⁸⁾ В настоящия стандарт паричните суми са в парични единици (ПЕ).

- 38 Плановете на множество работодатели се различават от групово администрираните планове. Групово администрираният план е просто съвкупност от планове на отделни работодатели, съчетани така, че да позволят на участващите работодатели да обединят своите активи за целите на инвестирането и да намалят разходите за управление на инвестициите и административните разходи, но исканията, които могат да се предявят на отделните работодатели, са ограничени само до доходите на техните собствени наети лица. Групово администрираните планове не поражда особени счетоводни проблеми, тъй като информацията е налична, за да се позволи те да бъдат третирани по същия начин както всеки друг план на един работодател, а и тъй като такива планове не излагат участващите предприятия на актюерски рискове, свързани с настоящи и бивши наети лица на други предприятия. Определенията в настоящия стандарт изискват предприятието да класифицира групово администрираните планове като планове с дефинирани вноски или като планове с дефинирани доходи в зависимост от условията на плана (включително всяко конструктивно задължение, което е извън формалните условия).
- 39 Когато предприятието определя кога да признае и как да оцени пасив, свързан с ликвидацията на план на множество работодатели с дефинирани доходи или с оттеглянето му от такъв план, то прилага МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*.

Планове с дефинирани доходи, при които рискът се поделя между различни предприятия под общ контрол

- 40 Плановете с дефинирани доходи, при които рискът се поделя между различни предприятия под общ контрол, например между предприятие майка и неговите дъщерни предприятия, не са планове на множество работодатели.
- 41 Предприятие, което участва в такъв план, получава информация за плана като цяло, с оценяване в съответствие с настоящия стандарт въз основа на предположенията, които се прилагат по отношение на плана като цяло. Ако е налице договорно споразумение или заявена политика за начисляване на нетните разходи за изплащане на дефинирани доходи за плана като цяло, оценени в съответствие с настоящия стандарт от отделните предприятия от групата, в самостоятелните или индивидуалните си финансови отчети предприятието признава така начислените нетни разходи за изплащане на дефинирани доходи. Ако не съществува такова споразумение или политика, нетните разходи за изплащане на дефинирани доходи се признават в самостоятелните или индивидуалните финансови отчети на онова предприятие от групата, което е работодателят, законно финансиращ плана. В самостоятелните или индивидуалните си финансови отчети другите предприятия от групата признават разход, равен на дължимата от тях вноска за периода.
- 42 Участието в такъв план представлява сделка със свързани лица за всяко отделно предприятие в групата. Следователно предприятието оповестява информацията, изисквана по силата на параграф 149, в самостоятелните или индивидуалните си финансови отчети.

Държавни планове

- 43 Предприятието отчита държавен план по същия начин както план на множество работодатели (вж. параграфи 32–39).
- 44 Държавните планове се създават по силата на законодателството, за да обхванат всички предприятия (или всички предприятия от дадена категория, например даден отрасъл) и се ръководят от националната или местна власт или от друг орган (например автономна агенция, създадена конкретно за тази цел), който не е обект на контрол или влияние от страна на отчиташото се предприятие. Някои планове, създадени от дадено предприятие, осигуряват както задължителни доходи, заместващи доходите, които иначе биха били обхванати от държавния план, така и допълнителни доброволни доходи. Такива планове не са държавни планове.
- 45 Държавните планове се характеризират по своята същност като планове с дефинирани доходи или планове с дефинирани вноски в зависимост от задължението на предприятието по плана. Много държавни планове се финансират на разходопокривен принцип: вноските се определят 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 наети лица през предходни години. Поради тази причина държавните планове обикновено са планове с дефинирани вноски. Ако обаче държавен план е план с дефинирани доходи, предприятието прилага параграфи 32–39.

Застраховани доходи

46 Предприятието може да плаща застрахователни премии за финансиране на план за доходи след напускане. Предприятието разглежда такъв план като план с дефинирани вноски, освен ако то ще има (или пряко, или косвено чрез плана) правно или конструктивно задължение:

- а) да плаща доходите на наетите лица пряко, когато те станат изискуеми; или
- б) да плаща допълнителни суми, ако застрахователят не изплаща всички бъдещи доходи на наетите лица, свързани с трудовия стаж на същите за текущия и миналите периоди.

Ако предприятието запази такова правно или конструктивно задължение, то разглежда плана като план с дефинирани доходи.

47 Не е задължително доходите, обезпечени от застрахователна полица, да имат пряка или автоматична връзка със задължението на предприятието да изплаща доходи на наетите лица. Плановете за доходи след напускане, които включват застрахователни полици, са обект на същото разграничение между счетоводното отчитане и фондовото финансиране, както и при другите фондово финансирани планове.

48 Когато предприятието финансира задължение за изплащане на доходи след напускане чрез вноски по застрахователна полица, според която предприятието (или пряко, или косвено чрез плана, посредством механизма за определяне на бъдещите премии или посредством взаимоотношение на свързано лице със застрахователя) запазва правно или конструктивно задължение, плащането на премията не се равнява на споразумение за дефинирани вноски. Следователно предприятието:

- а) отчита всяка отговаряща на условията застрахователна полица като актив по плана (вж. параграф 8); и
- б) признава другите застрахователни полици като права на възстановяване (ако тези полици отговарят на критерия по параграф 116).

49 Когато застрахователната полица е на името на определен участник в плана или на група участници в плана и предприятието няма никакво правно или конструктивно задължение да покрива каквито и да било загуби по полицата, то няма задължение да изплаща доходи на наетите лица, а застрахователят носи единствен отговорността за изплащането на тези доходи. Плащането на фиксирани премии съгласно такива договори представлява по своята същност уреждане на задължението за изплащане на доходи на наетите лица, а не инвестиция за посрещане на това задължение. Следователно предприятието вече няма актив или пасив. Поради това то разглежда такива плащания като вноски по план с дефинирани вноски.

ДОХОДИ СЛЕД НАПУСКАНЕ: ПЛАНОВЕ С ДЕФИНИРАНИ ВНОСКИ

50 Счетоводното отчитане на плановете с дефинирани вноски е пряко, понеже задължението на отчитащото се предприятие за всеки период се определя от сумите, които трябва да се внесат за този период. Следователно не се изискват актюерски предположения за оценяването на задължението или на разхода и не съществува възможност за каквито и да било актюерски печалби или загуби. Също така задълженията се оценяват без дисконтиране, освен в случаите, когато не се очаква да бъдат напълно уредени в срок от дванадесет месеца след края на периода, в който наетите лица са положили свързания с тях труд.

Признаване и оценяване

51 Когато наето лице е положило труд за дадено предприятие през определен период, предприятието признава дължимите вноски по плана с дефинирани вноски в замяна на този положен труд:

- а) като пасив (начислен разход) след приспадане на всички вече платени вноски. ако вече платената вноска превишава дължимата вноска за положения труд преди края на отчетния период, предприятието признава това превишение като актив (предплатен разход, т.е. разход за бъдещ период) до степента, в която това предплащане ще доведе например до намаление на бъдещи плащания или възстановяване в парични средства.
- б) като разход, освен ако по силата на друг МСФО се изисква или позволява включването на вноската в себестойността или цената на придобиване на даден актив (вж. например МСС 2 и МСС 16).

52 Когато не се очаква вноските по план с дефинирани вноски да бъдат напълно уредени в срок от дванадесет месеца след края на годишния отчетен период, през който наетите лица са положили свързания с тях труд, тези вноски се дисконтират с процента по параграф 83.

Оповестяване**53 Предприятието оповестява сумата, призната като разход по плановите с дефинирани вноски.**

54 Когато това се изисква по силата на МСС 24, предприятието оповестява информацията относно вноските по планове с дефинирани вноски за ключовия управленски персонал.

ДОХОДИ СЛЕД НАПУСКАНЕ: ПЛАНОВЕ С ДЕФИНИРАНИ ДОХОДИ

55 Счетоводното отчитане на плановите с дефинирани доходи е сложно, понеже са необходими актюерски предположения за оценяването на задължението и разхода и съществува възможност за възникване на актюерски печалби и загуби. Освен това задълженията се оценяват с дисконтиране, понеже е възможно да бъдат уредени много години след положения за тях труд от страна на наетите лица.

Признаване и оценяване

56 Плановите с дефинирани доходи може да бъдат нефинансирани или да бъдат изцяло или частично финансирани от вноските на предприятието, а понякога – на неговите наети лица, в предприятие или фонд, което/който юридически е отделно/отделен от отчитащото се предприятие и от което/който се изплащат доходите на наетите лица. Изплащането на финансирани по план доходи, когато станат изискуеми, зависи не само от финансовото състояние и резултатите от инвестициите на фонда, но също така и от способността и желанието на предприятието да попълни всеки недостиг в активите на фонда. Следователно по същество предприятието поема актюерските и инвестиционните рискове, свързани с плана. Затова признатите разходи за план с дефинирани доходи не са непременно равни на размера на дължимите за периода вноски.

57 Счетоводното отчитане от предприятието на плановите с дефинирани доходи включва следните стъпки:

а) определяне на дефицита или излишъка. Това включва:

- i) използване на актюерски метод – кредитния метод на прогнозираните единици – за надеждна оценка на крайния разход за предприятието поради дохода на наетите лица в резултат на положения от тях труд през текущия и предходните периоди (вж. параграфи 67–69). Това налага предприятието да определи каква част от доходите се отнасят за текущия период и каква част за предходни периоди (вж. параграфи 70–74) и да направи приблизителни оценки (актюерски предположения) относно демографските променливи (като текучество и смъртност на наетите лица) и финансовите променливи (като бъдещо нарастване на заплатите и разходите за медицинско обслужване), които ще повлияят върху разходите за възнагражденията (доходите) (вж. параграфи 75–98);
- ii) дисконтиране на този доход с оглед определянето на настоящата стойност на задължението за изплащане на дефиниран доход и разходите за текущ трудов стаж (вж. параграфи 67–69 и 83–86);
- iii) приспадане на справедливата стойност на всеки актив по плана (вж. параграфи 113–115) от настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирания доход;

б) определяне на размера на нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи като определения в буква а) излишък или дефицит, коригиран с въздействието на ограничаването на нетния актив по плана с дефинирани доходи до тавана на актива (вж. параграф 64);

в) определяне на признаваните в печалбата или загубата:

- i) разходи за текущ трудов стаж (вж. параграфи 70–74 и параграф 122А);
- ii) разходи за минал трудов стаж и печалба или загуба при уреждането (вж. параграфи 99–112);
- iii) нетна лихва върху нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи (вж. параграфи 123–126);

г) определяне на последващите оценки на нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи, които се признават в другия всеобхватен доход, включително:

- i) актюерските печалби или загуби (вж. параграфи 128 и 129);
- ii) възвращаемостта на активите по плана, без сумите, включени в нетната лихва по нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи (вж. параграф 130); и
- iii) всяко изменение на въздействието на тавана на актива (вж. параграф 64), без сумите, включени в нетната лихва по нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи.

Когато предприятието има повече от един план с дефинирани доходи, то прилага тези процедури за всеки съществен план поотделно.

58 **Предприятието определя нетния пасив (актив) по план с дефинирани доходи с периодичност, която не позволява на признатите във финансовите отчети стойности да се различават съществено от определените в края на отчетния период.**

59 По силата на настоящия стандарт се насърчава, но не се изисква предприятието да привлече квалифициран актюер при оценяването на всички съществени задължения за изплащане на доходи след напускане. Поради практически съображения предприятието може да изиска от квалифициран актюер да извърши подробна оценка на задължението преди края на отчетния период. Въпреки това резултатите от тази оценка се актуализират с оглед на всички съществени сделки и други съществени промени в обстоятелствата (включително промени в пазарните цени и лихвените проценти) до края на отчетния период.

60 В някои случаи приблизителните оценки, осреднените величини и компютърните модели може да осигурят надеждно приближение за подробните изчисления, пояснени в настоящия стандарт.

Счетоводно отчитане на конструктивното задължение

61 **Предприятието отчита не само своето правно задължение съгласно формалните условия на план с дефинирани доходи, но също така и всички конструктивни задължения, които възникват вследствие на неформално възприетата практика на предприятието. Неформално възприетата практика поражда конструктивно задължение, когато предприятието няма реална друга възможност, освен да изплати доходите на наетите лица. Пример за конструктивно задължение е когато промяна в неформално възприетата практика на предприятието би причинила неприемлива вреда във взаимоотношенията на същото с неговите наети лица.**

62 Формалните условия на план с дефинирани доходи може да позволяват на предприятието да прекрати своето задължение по плана. Въпреки това за предприятието обикновено е трудно да прекрати задължението си по плана (без плащане), ако иска да задържи наетите лица. Следователно при отсъствие на доказателство за противното, счетоводното отчитане на доходите след напускане предполага, че предприятието, което текущо обещава такива доходи, ще продължи да прави това през оставащия трудов стаж на наетите лица.

Отчет за финансовото състояние

63 **Предприятието признава нетния пасив (актив) по план с дефинирани доходи в отчета за финансовото състояние.**

64 **Когато предприятието има излишък по план с дефинирани доходи, то оценява нетния актив по плана с дефинирани доходи като по-ниската стойност измежду следните:**

- а) **излишъка по плана с дефинирани доходи; и**
- б) **тавана на актива, определен посредством посочения в параграф 83 дисконтов процент.**

65 Нетен актив по план с дефинирани доходи може да бъде породен от свръхфинансиране на план с дефинирани доходи или от актюерски печалби. В такива случаи предприятието признава нетен актив по план с дефинирани доходи, тъй като:

- а) то контролира ресурс, който представлява възможността излишъкът да се използва за получаване на бъдещи ползи;
- б) този контрол е резултат от минали събития (вноски, платени от предприятието, и положен труд от наетото лице); и

- в) то разполага с бъдещи икономически ползи под формата на намаление на бъдещите вноски или възстановяване с парични средства, или пряко на предприятието, или косвено – към друг план с дефицит. Таванът на актива е настоящата стойност на тези бъдещи ползи.

Признаване и оценяване: настояща стойност на задължения за изплащане на дефинирани доходи и разходи за текущ трудов стаж

- 66 Крайните разходи за план с дефинирани вноски може да бъдат повлияни от множество променливи величини (последни заплати, текучество и смъртност, вноски на наетите лица и тенденции при разходите за медицинско обслужване). Крайните разходи за плана са несигурни и е вероятно тази несигурност да продължи за дълъг период от време. За да се оцени настоящата стойност на задълженията за изплащане на доходи след напускане, както и на свързаните с тях разходи за текущия трудов стаж, е необходимо:

- а) да се приложи актюерски метод за остойностяване (виж параграфи 67–69);
- б) доходите да се отнесат по периоди от трудовия стаж (вж. параграфи 70–74); и
- в) да се направят актюерски предположения (виж параграфи 75–98).

Актюерски метод за остойностяване (оценка)

- 67 **Предприятието използва кредитния метод на прогнозираните единици за определяне на настоящата стойност на своите задължения за изплащане на дефинирани доходи и свързаните с тях разходи за текущия трудов стаж и — когато е приложимо — на разходите за миналия трудов стаж.**

- 68 При кредитния 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) всеки период от трудовия стаж се разглежда като пораждащ допълнителна единица право на доходи (виж параграфи 70–74) и всяка такава единица се оценява поотделно, за да се изгради окончателното задължение (виж параграфи 75–98).

Пример, илюстриращ параграф 68

Доход под формата на еднократна сума, дължима при прекратяване на трудовите правоотношения и равна на 1 % от последната заплата за всяка година от трудовия стаж. Заплатата през първата година е 10000 ПЕ и се приема, че тя ще нараства със 7 % (капитализирано) всяка година. Използваният дисконтов процент е 10 % годишно. Таблицата по-долу показва как се формира задължението за едно наето лице, което се очаква да напусне в края на петата година, като се приема, че няма изменения в актюерските предположения. За опростяване в този пример не се взема предвид допълнителната корекция, необходима за отразяването на вероятността наетото лице да напусне предприятието на по-ранна или по-късна дата.

Година	1	2	3	4	5
	ПЕ	ПЕ	ПЕ	ПЕ	ПЕ
<i>Доходи, отнесени към:</i>					
— предходни години	0	131	262	393	524
— текущата година (1 % от последната заплата)	131	131	131	131	131
— текущата и предходните години	131	262	393	524	655
Начално задължение	—	89	196	324	476
Лихва в размер на 10 %	—	9	20	33	48
Разходи за текущия трудов стаж	89	98	108	119	131
Крайно задължение	89	196	324	476	655

Забележка:

- 1 Началното задължение представлява настоящата стойност на доходите, отнесени към предходните години.
- 2 Разходите за текущия трудов стаж представляват настоящата стойност на доходите, отнесени към текущата година.
- 3 Крайното задължение представлява настоящата стойност на доходите, отнесени към текущата и предходните години.

- 69 Предприятието дисконтира цялото задължение за изплащане на доходи след напускане, дори ако се очаква част от него да бъде уредено преди изтичането на дванадесет месеца след края на отчетния период.

Отнасяне на доходите на наетите лица по периоди на трудов стаж

- 70 При определяне на настоящата стойност на своето задължение за изплащане на дефинирани доходи и свързаните с него разходи за текущия трудов стаж и — когато е приложимо — на разходите за миналия трудов стаж, предприятието отнася доходите по периоди на трудовия стаж съгласно формулата за доходите по плана. Обаче ако трудовият стаж на наетото лице през по-късните години води до съществено по-високо ниво на доходите, отколкото трудовият стаж през по-ранните години, предприятието отнася доходите на линейна база от:

- a) **най-ранната дата, от която трудовият стаж на наетото лице води до доходи по този план (без значение дали доходите са зависими от по-нататъшния трудов стаж), до**
- b) **датата, от която по-нататъшният трудов стаж на наетото лице не води до по-нататъшни доходи със съществен размер по този план, освен при по-нататъшни повишения на заплатата.**

- 71 При кредитния метод на прогнозираните единици се изисква предприятието да отнесе дохода за текущия период (с цел определянето на разходите по текущия трудов стаж) и за текущия и предходните периоди (с цел определянето на настоящата стойност на задълженията за изплащане на дефинирани доходи). Предприятието отнася дохода за тези периоди, през които възниква задължението по осигуряване на доходи след напускане. Това задължение възниква при полагането на труд от страна на наетите лица в замяна на доходи след напускане, които предприятието очаква да изплати през бъдещите отчетни периоди. Актюерските методи позволяват на предприятието да оцени това задължение с достатъчна надеждност, за да бъде оправдано признаването на пасив.

Примери, илюстриращи параграф 71

- 1 По план с дефинирани доходи се осигурява доход под формата на еднократна сума от 100 ПЕ, дължима при пенсиониране за всяка година трудов стаж.

За всяка година се отнася доход от 100 ПЕ. Разходите за текущия трудов стаж са настоящата стойност на 100 ПЕ. Настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи е настоящата стойност на 100 ПЕ, умножена по броя години трудов стаж до края на отчетния период.

Ако доходът е дължим в момента, когато наетото лице напуска предприятието, разходите за текущия трудов стаж и настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи отразяват датата, на която наетото лице се очаква да напусне. По този начин, поради ефекта на дисконтирането, тези суми са по-малки от сумите, които биха били определени, ако наетото лице напусне в края на отчетния период.

- 2 По план се осигурява месечна пенсия в размер на 0,2 % от последната заплата за всяка година трудов стаж. Пенсията е дължима след навършване на 65-годишна възраст.

Доход, равен на настоящата стойност, към очакваната дата на пенсиониране, на месечна пенсия в размер на 0,2 % от предвиджданата последна заплата и дължим от очакваната дата на пенсиониране до очакваната дата на смърт, се отнася към всяка година трудов стаж. Разходите за текущия трудов стаж представляват настоящата стойност на този доход. Настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи е равна на настоящата стойност на месечните плащания на пенсия в размер на 0,2 % от последната заплата, умножени по броя години трудов стаж до края на отчетния период. Разходите за текущия трудов стаж и настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи се дисконтират, понеже изплащането на пенсия започва при навършване на 65-годишна възраст.

- 72 Трудовият стаж на наетите лица поражда задължение съгласно плана с дефинирани доходи, дори ако доходите са зависими от полагане на труд в бъдеще (с други думи, те не са безусловно придобити). Трудовият стаж на наетите лица преди датата на безусловно придобиване на правото поражда конструктивно задължение, понеже към края на всеки следващ отчетен период размерът на бъдещия трудов стаж, който наетото лице ще трябва да отработи, преди да получи право на дохода, намалява. При оценяването на своето задължение за изплащане на дефинирани доходи предприятието отчита вероятността някои от наетите лица да не отговорят на изискванията за безусловно придобиване на права. Аналогично, въпреки че някои доходи след напускане, например възнагражденията (доходите) във връзка с медицинско обслужване след напускане, стават дължими само ако настъпи определено събитие, когато наетото лице вече не е на работа, задължението възниква, когато то полага труд и придобива стаж, който ще му осигури право на доходи, ако определеното събитие настъпи. Вероятността съответното събитие да настъпи влияе на оценяването на задължението, но не определя дали задължението съществува.

Примери, илюстриращи параграф 72

- 1 По план се изплаща доход от 100 ПЕ за всяка година трудов стаж. Правото на доходите се придобива безусловно след десет години трудов стаж.

За всяка година се отнася доход от 100 ПЕ. През всяка от първите десет години разходите за текущия трудов стаж и настоящата стойност на задължението отразяват вероятността някои от наетите лица да не достигне десетте години трудов стаж.

- 2 По план се изплаща доход от 100 ПЕ за всяка година трудов стаж, без да се включва трудовият стаж преди навършване на 25-годишна възраст. Безусловното придобиване на правото на доходите се извършва незабавно.

За трудовия стаж до 25-годишна възраст не се отнасят никакви доходи, понеже трудовият стаж преди тази възраст не води до доходи (условни или безусловни). За всяка следваща година се отнася доход от 100 ПЕ.

- 73 Задължението се увеличава до датата, от която по-нататъшният трудов стаж на наетото лице не води до по-нататъшни доходи със съществен размер. Следователно целият доход се отнася към периодите, завършващи на тази дата. Доходът се отнася към отделните счетоводни периоди съгласно формулата за доходи по плана. Обаче ако трудовият стаж на наетото лице през по-късните години води до съществено по-високо ниво на доходи, отколкото трудовият му стаж през по-ранните години, предприятието отнася дохода на линейна база до датата, от която по-нататъшният трудов стаж на наетото лице не води до по-нататъшни доходи със съществен размер. Това е така, защото трудовият стаж на наетото лице през целия период в крайна сметка води по-високо ниво на дохода.

Примери, илюстриращи параграф 73

- 1 По план се изплаща доход под формата на еднократна сума в размер 1 000 ПЕ, правото на който се придобива безусловно след десет години трудов стаж. По плана не се осигурява по-нататъшен доход за следващите години на трудовия стаж.

Към всяка от първите десет години се отнася доход от 100 ПЕ (1000/10).

Разходите за текущия трудов стаж през всяка от първите десет години отразяват вероятността наетото лице да не достигне десетте години трудов стаж. Към следващите години не се отнасят доходи.

- 2 По план се изплаща пенсионен доход под формата на еднократна сума в размер 2 000 ПЕ на всички наети лица, които са все още на служба на 55-годишна възраст имат 20-годишен трудов стаж или които са все още на служба на 65-годишна възраст независимо от продължителността на техния трудов стаж.

За наетите лица, които постъпват на служба преди 35-годишна възраст, трудовият стаж: първо носи доходи съгласно плана на възраст 35 години (наето лице може да напусне на възраст 30 години и да се върне на 33-годишна възраст, без това да се отрази на размера или времето на доходите). Тези доходи са зависими от по-нататъшния трудов стаж. Също така трудовият стаж след 55-годишна възраст не води до по-нататъшни доходи със съществен размер. За тези наети лица предприятието отнася доход в размер на 100 ПЕ (2 000/20) към всяка година от 35- до 55-годишна възраст.

За наето лице, което започва работа на 55-годишна възраст, трудовият стаж над десет години няма да доведе до по-нататъшни доходи със съществен размер. За такова наето лице предприятието отнася доход в размер на 200 единици (2 000/10) към всяка година от първите десет.

За всички наети лица разходите за текущия трудов стаж и настоящата стойност на задължението отразяват вероятността наетото лице да не натрупа необходимия трудов стаж.

- 3 По програма за медицинско обслужване след напускане се възстановяват 40 % от разходите на наетото лице за медицинско обслужване след напускане, ако то напусне предприятието след повече от десет и по-малко от двадесет години трудов стаж, и 50 % от тези разходи, ако наетото лице напусне след двадесет или повече години трудов стаж.

Съгласно формулата за доходи по плана предприятието отнася 4 % от настоящата стойност на очакваните разходи за медицинско обслужване (40%/10) към всяка от първите десет години и 1 % (10%/10) към всяка от вторите десет години. Разходите за текущия трудов стаж през всяка година отразяват вероятността наетото лице да не натрупа необходимия трудов стаж, за да получи част от или всички доходи. За наетите лица, за които се очаква да напуснат в рамките на десет години, не се отнася доход.

- 4 По програма за медицинско обслужване след напускане се възстановяват 10 % от разходите на наетото лице за медицинско обслужване след напускане, ако то напусне предприятието след повече от десет и по-малко от двадесет години трудов стаж, и 50 % от тези разходи, ако наетото лице напусне след двадесет или повече години трудов стаж.

Трудовият стаж през по-късните години води до съществено по-високо ниво на доходите, отколкото този през по-ранните години. Следователно за наетите лица, за които се очаква да напуснат след двадесет или повече години, предприятието отнася доходи на линейна база съгласно параграф 71. Трудовият стаж над двадесет години не води до по-нататъшни доходи със съществен размер. Следователно доходът, отнесен към всяка от първите двадесет години, е равен на 2,5 % от настоящата стойност на очакваните разходи за медицинско обслужване (50%/20).

За наетите лица, за които се очаква да напуснат след десет до двадесет години, доходът, отнесен към всяка от първите десет години, е равен на 1 % от настоящата стойност на очакваните разходи за медицинско обслужване.

За тези наети лица не се отнася доход за трудовия стаж между края на десетата година и очакваната дата на напускане.

За наетите лица, за които се очаква да напуснат в рамките на десет години, не се отнасят доходи.

- 74 Когато размерът на дохода е постоянен процент от последната заплата за всяка година прослужен трудов стаж, бъдещото повишение на заплатата ще се отрази на размера на необходимата сума за уреждане на задължението, което съществува за трудовия стаж преди датата на баланса, но не създава допълнително задължение. Поради това:

- а) за целите на параграф 70, буква б) увеличенията на заплатата не водят до допълнителни доходи, въпреки че размерът на доходите зависи от последната заплата; и
- б) размерът на дохода, отнесен към всеки период, е постоянен дял от заплатата, с която е обвързан този доход.

Пример, илюстриращ параграф 74

Наетите лица имат право на доход в размер на 3 % от последната заплата за всяка година трудов стаж преди 55-годишна възраст.

Към всяка година до 55-годишна възраст се отнася доход в размер на 3 % от очакваната последна заплата. Това е датата, след която по-нататъшният трудов стаж на наетото лице не води до по-нататъшни доходи със съществен размер по плана. За трудовия стаж след тази възраст не се отнасят доходи.

Актюерски предположения

- 75 Актюерските предположения следва да бъдат непредубедени и взаимно съвместими.**
- 76 Актюерските предположения представляват най-надеждната приблизителна оценка на предприятието по отношение на променливите, които определят крайните разходи за осигуряване на доходите след напускане. Актюерските предположения обхващат:
- a) демографските предположения относно бъдещите характеристики на настоящите и бившите наети лица (и лицата на тяхна издръжка), които отговарят на изискванията за получаване на доходи. В демографските предположения се разглеждат такива въпроси като:
 - i) смъртността (вж. параграфи 81 и 82);
 - ii) равнището на текучество на наетите лица, нетрудоспособността и ранното пенсиониране;
 - iii) дела на членовете по плана с лица на тяхна издръжка, които също отговарят на изискванията за получаване на доходи;
 - iv) дела на членовете по плана, които ще изберат всеки един вариант на плащане според условията на плана; и
 - v) размера на исквете по плановете за медицинско обслужване;
 - b) финансовите предположения, в които се разглеждат такива въпроси като:
 - i) дисконтовия процент (вж. параграфи 83–86);
 - ii) нивата на доходите, без разходите по тях за сметка на наетите лица, и бъдещите заплати (вж. параграфи 87–95);
 - iii) при възнагражденията (доходите) във връзка с медицинско обслужване – бъдещите разходи за медицинско обслужване, включително за разглеждане на исканията (т.е. за обработване и разрешаване, включително за хонорари за правни услуги и услуги по определяне на размера на разходите за възстановяване) (вж. параграфи 96–98); и
 - iv) дължимите от плана данъци върху вноските във връзка с трудовия стаж преди отчетната дата или върху доходите, произтичащи от трудовия стаж.
- 77 Актюерските предположения са непредубедени, ако те не са нито непредпазливи, нито прекалено консервативни.
- 78 Актюерските предположения са взаимно съвместими, ако отразяват икономическите връзки между фактори като инфлацията, темпа на повишаване на заплатите и дисконтовите проценти. Например всички предположения, които зависят от определено ниво на инфлацията (като предположения относно лихвените равнища и увеличението на заплатите и доходите), във всеки даден бъдещ период предполагат едно и също ниво на инфлация за този период.
- 79 Предприятието определя дисконтовия процент и другите финансови предположения в номинално изражение, освен когато приблизителните оценки в реално изражение (коригирани с инфлацията) са по-надеждни, например в условията на свръхинфлационна икономика (вж. МСС 29 *Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики*), или когато доходът е обвързан с индекси и съществува дълбок пазар на обвързани с индекси облигации в същата валута и срок.
- 80 Финансовите предположения трябва да бъдат базирани на пазарните очаквания към края на отчетния период за периода, през който трябва да бъдат уредени задълженията.**

Актуерски предположения: смъртност

- 81** **Предприятието определя предположенията си във връзка със смъртността, като използва най-надеждната приблизителна оценка за смъртността на членовете по плана както през периода на заетостта, така и след напускане.**
- 82 За оценката на крайните разходи за възнаграждението (дохода) предприятието отчита вероятните промени в смъртността, например като изменя стандартните таблици на смъртността с очакванията си за по-ниска смъртност.

Актуерски предположения: дисконтов процент (норма на дисконтиране)

- 83** **Процентът, използван за дисконтиране на задълженията за изплащане на доходи след напускане (както финансирани, така и нефинансирани), се определя в съответствие с пазарната доходност на първокачествените облигации на дружества към края на отчетния период. За валутите, за които не съществува дълбок пазар на такива първокачествени облигации на дружества, се използва пазарната доходност (към края на отчетния период) на държавни облигации в тази валута. Валутата и срокът на дружествените или държавните облигации трябва да съответстват на валутата и очаквания срок на задълженията за изплащане на доходи след напускане.**
- 84 Дисконтовият процент е актуерско предположение, което оказва съществен ефект. Дисконтовият процент отразява стойността на парите във времето, но не и актуерския или инвестиционния риск. Освен това той не отразява специфичния за предприятието кредитен риск, поеман от кредиторите му, нито пък риска бъдещето да се различава от актуерските предположения.
- 85 Дисконтовият процент отразява предполагаемото разпределение във времето (момент) на изплащане на доходите. На практика предприятието често постига това посредством прилагане на един-единствен среднопретеглен дисконтов процент, който отразява предполагаемото разпределение във времето, размера на изплащаните доходи и валутата, в която тези доходи ще бъдат изплащани.
- 86 В някои случаи може да няма дълбок пазар на облигации с достатъчно дълъг срок до падежа, който да съвпада с предвиждания срок до падежа на всички плащания на доходи. В такива случаи предприятието използва текущите пазарни норми на доходност с подходящ срок, за да дисконтира плащанията, които са с по-кратък срок, и оценява приблизително дисконтовия процент за плащанията с по-дълъг срок до падежа чрез екстраполиране на текущите пазарни норми по кривата на доходността. Общата настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи навярно няма да бъде особено чувствителна към дисконтовия процент, приложен върху частта от доходите, които са дължими след последния падеж на наличните на пазара дружествени или държавни облигации.

Актуерски предположения: заплати, доходи и медицински разходи

- 87** **Предприятието оценява задълженията си за изплащане на дефинирани доходи, като използва:**
- а) доходите, заложи в условията на плана (или тези, които произтичат от конструктивно задължение, което е извън тези условия) към края на отчетния период;
 - б) предвижданите по приблизителни оценки бъдещи увеличения на заплатите, които се отразяват на дължимите доходи;
 - в) ефекта на евентуално ограничаване на дела на работодателя в разходите за бъдещите възнаграждения (доходи);
 - г) вноските от работодатели или трети страни, които намаляват крайните разходи на предприятието за тези възнаграждения (доходи); и
 - д) предвижданите по приблизителни оценки бъдещи изменения в нивото на всякакви държавни доходи, които оказват влияние върху доходите, дължими по плана с дефинирани доходи, ако:
 - i) тези изменения са били въведени в сила преди края на отчетния период; или
 - ii) данни от минали периоди или други надеждни свидетелства показват, че тези държавни доходи ще се изменят по някакъв предвидим начин, например в съответствие с бъдещите изменения в общото ниво на цените или заплатите.

- 88 Актоерските предположения отразяват бъдещите изменения на доходите, заложи в формалните условия на плана (или конструктивно задължение, което е извън тези условия) към края на отчетния период. Това е така, когато например:
- а) предприятието е повишавало доходите, например за смекчаване на ефекта от инфлацията, и няма признаци, че тази практика ще се промени в бъдеще;
 - б) предприятието е задължено заради формалните условия на плана (или конструктивно задължение, което е извън тези условия) или по закон да използва всеки излишък по плана за изплащане на доходи на участниците в него (вж. параграф 108, буква в); или
 - в) доходите се променят в зависимост от определена цел за резултатите или други критерии. Например, условията на плана може да предвиждат изплащането на намалени доходи или необходимост от допълнителни вноски от наетите лица, в случай че активите на плана са недостатъчни. Оценяването на задължението отразява най-надеждната приблизителна оценка за въздействието на целта за резултатите или другите критерии.
- 89 Актоерските предположения не отразяват бъдещите изменения на доходите, които не са заложи в формалните условия на плана (или конструктивно задължение) към края на отчетния период. Такива изменения ще повлияят върху:
- а) разходите за миналия трудов стаж до степента, в която те променят доходите за стажа преди изменението; и
 - б) разходите за текущия трудов стаж за периодите след изменението до степента, в която те променят доходите за стажа след изменението.
- 90 В приблизителните оценки на бъдещите увеличения на заплатите се вземат предвид инфлацията, старшинството, повишенията и други относими фактори като търсенето и предлагането на пазара на труда.
- 91 По някои планове с дефинирани доходи дължимите от предприятието вноски са ограничени. В крайните разходи за възнагражденията (доходите) се отчита въздействието на евентуално ограничение на вноските. Въздействието на евентуално ограничение на вноските се определя за по-краткия от следните два периода:
- а) очаквания живот на предприятието; и
 - б) очакваната продължителност на плана.
- 92 При някои планове с дефинирани доходи от наетите лица или третите страни се изисква да участват с вноски в разходите за плана. Участието на наетите лица намалява разходите на предприятието за възнагражденията (доходите). Предприятието анализира дали вноските на третите страни намаляват разходите на предприятието за възнагражденията (доходите) или представляват право на възстановяване по параграф 116. Вноските от наетите лица или третите страни са предвидени във формалните условия на плана (или са породени от конструктивно задължение, което е извън тези условия) или са по усмотрение. При плащането им вноските по усмотрение от наетите лица или третите страни намаляват разходите за текущия трудов стаж.
- 93 Ако са свързани с трудовия стаж, вноските от наетите лица или третите страни, определени във формалните условия на плана, намаляват разходите за него, а ако не са свързани с трудовия стаж, се отразяват на последващото оценяване на нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи. Пример за вноски, които не са свързани с трудовия стаж, е случаят, когато с вноските се намалява дефицит в резултат на загуби от активите по плана или актоерски загуби. Ако вноските от наетите лица или третите страни са свързани с трудовия стаж, те намаляват разходите по него, както следва:
- а) ако размерът на вноските зависи от броя години трудов стаж, предприятието отнася вноските към периодите от трудовия стаж, като използва метода по параграф 70 на отнасяне на брутната печалба (т.е. като използва формулата за вноските по плана или на линейна основа); или
 - б) ако размерът на вноските не зависи от броя години трудов стаж, предприятието може да признае вноските като намаление на разходите за трудовия стаж през периода, през който е положен съответният труд. Вноски, които не зависят от броя години трудов стаж, са например тези, които са фиксиран процент от заплатата на наетото лице, фиксирана сума през целия трудов стаж или в зависимост от възрастта на наетото лице.

В параграф А1 се съдържат съответните насоки за прилагане.

- 94 Измененията при отнесените в съответствие с параграф 93А към съответните прослужени периоди вноски от наети лица или трети страни пораждат:
- а) разходи за текущия и миналия трудов стаж (ако измененията не са заложи в формалните условия на плана и не са породени от конструктивно задължение); или
 - б) актюерски печалби и загуби (ако измененията са заложи в формалните условия на плана или са породени от конструктивно задължение).
- 95 Някои доходи след напускане са обвързани с променливи като нивото на държавните доходи при пенсиониране или държавното здравеопазване. Оценката на такива доходи отразява най-надеждната приблизителна оценка за тези променливи въз основа на данни от минали периоди и други надеждни свидетелства.
- 96 **В предположенията относно разходите за медицинско обслужване се вземат предвид предполагаемите бъдещи изменения в разходите за медицински услуги в резултат както на инфлацията, така и на специфични промени в разходите за медицинско обслужване.**
- 97 За оценяването на възнагражденията (доходите) под формата на медицинско обслужване след напускане са необходими предположения относно нивото и честотата на бъдещите искания, както и разходите по посрещането на тези искания. Предприятието оценява приблизително бъдещите разходи за медицинско обслужване на базата на данни от минали периоди от опита на самото предприятие, които при необходимост се допълват с данни за минали периоди от други предприятия, застрахователни дружества, доставчици на медицински услуги или други източници. В приблизителните оценки на бъдещите разходи за медицинско обслужване се вземат предвид ефектът на технологичния напредък, промените в моделите на ползване или предоставяне на здравни услуги и промените в здравното състояние на участниците в плана.
- 98 Нивото и честотата на исканията са особено чувствителни към възрастта, здравното състояние и пола на наетите лица (и лицата на тяхна издръжка) и може да бъдат чувствителни към други фактори, като географското разположение. Затова данните от минали периоди се коригират до степента, до която демографският състав на населението се различава от демографския състав, използван за основа при тяхното изготвяне. Корекции се внасят също така, когато е налице надеждно свидетелство, че тенденциите няма да се запазят.

Разходи за миналия трудов стаж и печалби или загуби при уреждане

- 99 **Когато се определят разходите за миналия трудов стаж или печалбата/загубата при уреждане, предприятието оценява последващо нетния пасив (актив) по план с дефинирани доходи по текущата справедлива стойност на активите по плана и текущите актюерски предположения (включително текущите пазарни лихвени проценти и други текущи пазарни цени), отразяващи:**
- а) **доходите, предложени съгласно плана, и активите по плана преди неговото изменение, съкращаване или уреждане; и**
 - б) **доходите, предложени съгласно плана, и активите по плана след неговото изменение, съкращаване или уреждане.**
- 100 Не е необходимо предприятието да прави разлика между разходите за миналия трудов стаж, произтичащи от изменение на плана, от съкращаване или от уреждане, ако тези операции се извършват едновременно. В някои случаи планът се изменя преди уреждането, когато например предприятието изменя доходите по него и по-късно урежда задълженията си по изменените доходи. В тези случаи предприятието признава разходите за миналия трудов стаж преди печалбата или загубата при уреждане.
- 101 Уреждане се извършва заедно с изменение и съкращаване на плана, ако планът се прекрати, така че задължението да е уредено и планът да престане да съществува. Прекратяването на плана обаче не представлява уреждане, ако същият бива заменен с нов план, предлагащ доходи, които по своята същност са еднакви със заменените.

101A При изменение, съкращаване или уреждане на плана предприятието признава и оценява разходите за миналия трудов стаж или печалбата/загубата при уреждане в съответствие с параграфи 99–101 и 102–112. Когато прави това, предприятието не взема под внимание ефекта от тавана на актива. След това предприятието определя ефекта от тавана на актива след изменението, съкращаването или уреждането на плана и признава всяка промяна в този смисъл в съответствие с параграф 57, буква г).

Разходи за миналия трудов стаж

102 Разходите за миналия трудов стаж са изменението на настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи, произтичащо от изменение или съкращаване на плана.

103 Предприятието признава разходите за миналия трудов стаж като разход на по-ранната от следните две дати:

а) датата на самото изменение или съкращаване на плана; и

б) датата, на която предприятието признава съответните разходи за реструктуриране (вж. МСС 37) или доходи при напускане (вж. параграф 165).

104 Изменение на плана се извършва, когато предприятието въведе или оттегли план с дефинирани доходи или промени дължимите доходи по съществуващ план с дефинирани доходи.

105 Съкращение на плана се извършва, когато предприятието значително намали броя на наетите лица, обхванати от него. Съкращението може да бъде породено от отделно събитие като затваряне на завод, преустановяване на дейност или прекратяване или спиране на план.

106 Разходите за миналия трудов стаж може да са положителни (когато доходите се въвеждат или променят така, че настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи се увеличава) или отрицателни (когато доходите се въвеждат или променят така, че настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи намалява).

107 Когато предприятието намалява някои доходи, дължими съгласно съществуващ план с дефинирани доходи, и в същото време увеличава други доходи, дължими съгласно плана на същите наети лица, предприятието третира изменението като еднократна нетна промяна.

108 Разходите за миналия трудов стаж изключват:

а) ефекта върху задължението да се изплащат доходи за трудов стаж през предходните години от разликите между фактическите увеличения на заплатите и предишните предположения за тях (не съществуват разходи за миналия трудов стаж, понеже в актюерските предположения прогнозните заплати са взети предвид);

б) отклоненията под и над приблизителните оценки за увеличението на пенсиите по усмотрение на предприятието, когато то има конструктивно задължение да направи такива увеличения (не съществуват разходи за миналия трудов стаж, понеже в актюерските предположения тези увеличения са взети предвид);

в) приблизителните оценки на повишението на доходите в резултат на актюерски печалби или възвращаемост на активите по плана, които вече са признати във финансовите отчети, ако предприятието е задължено съгласно формалните условия на плана (или поради конструктивно задължение, което е извън тези условия) или по закон да използва всеки излишък по плана за изплащане на доходи на участниците в него, дори ако увеличението на доходите все още не е формално решено (не съществуват разходи за миналия трудов стаж, защото произтичащото увеличение на задължението представлява актюерска загуба, вж. параграф 88); и

г) увеличението на безусловно придобитите доходи (т.е. доходите, които не зависят от бъдещия трудов стаж – вж. параграф 72), когато при отсъствието на нови или повишени доходи наетите лица изпълняват условията за безусловно придобиване на правата (не съществуват разходи за миналия трудов стаж, понеже приблизително оценените разходи за възнагражденията (доходите) са признати като разходи за текущия трудов стаж при полагането на съответния труд).

Печалби и загуби при уреждане

- 109 Печалбата или загубата при уреждане е разликата между:
- а) настоящата стойност на урежданото задължение за изплащане на дефинирани доходи към датата на уреждане; и
 - б) цената на уреждането, включително всякакви прехвърлени активи по плана и преки плащания от предприятието във връзка с уреждането.
- 110 **Предприятието признава печалба или загуба при уреждане на план с дефинирани доходи при извършването на уреждането.**
- 111 Уреждане се извършва, когато предприятието сключи сделка, с която се отстраняват всякакви допълнителни правни или конструктивни задължения за всички доходи по план с дефинирани доходи или за част от тях, с изключение на изплащането на доходи в полза на или от името на наетите лица, предвидено в условията на плана и включено в актоерските предположения. Например, еднократно прехвърляне на значителни задължения по плана на работодателя към застрахователно дружество чрез покупката на застрахователна полица е уреждане; от друга страна, плащането по плана на еднократна сума на участниците в него в замяна на правата им да получат определени доходи след приключване на трудовите правоотношения не е.
- 112 В някои случаи предприятието придобива застрахователна полица, за да финансира някои или всички доходи на наети лица, свързани с трудов стаж през текущия или предишни периоди. Придобиването на такава полица не представлява уреждане, ако предприятието запазва правно или конструктивно задължение (вж. параграф 46) да плаща по-нататъшни суми, ако застрахователят не изплати доходите на наети лица, посочени в застрахователната полица. Параграфи 116–119 разглеждат признаването и оценяването на правата на възстановяване по застрахователни полици, които не са активи на план.

Признаване и оценяване: активи на план*Справедлива стойност на активите по план*

- 113 Справедливата стойност на всички активи по план се приспадат от настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи, когато се определя дефицитът или излишъкът.
- 114 Активите по плана не включват неплатените вноски, дължими от отчитащото се предприятие към фонда, както и всички други непрехвърляеми финансови инструменти, емитирани от предприятието и държани от фонда. Активите по плана се намаляват с всички пасиви на фонда, които не са свързани с доходите на наетите лица, например търговски и други задължения и пасиви, възникващи в резултат на деривативни финансови инструменти.
- 115 Когато активите по плана включват отговарящи на условията застрахователни полици, които съответстват точно на размера и разпределението във времето на някои или всички доходи, дължими по плана, за справедлива стойност на тези застрахователни полици се приема настоящата стойност на свързаните с тях задължения (като при необходимост се намалява, ако вземанията по застрахователните полици не са напълно възстановими).

Възстановявания

- 116 **Единствено когато е почти сигурно, че друга страна ще възстанови напълно или частично разходите, необходими за уреждането на задължение за изплащане на дефинирани доходи, предприятието:**
- а) **признава правото си на възстановяване като отделен актив. Предприятието оценява актива по справедлива стойност;**
 - б) **прави разбивка и признава измененията в справедливата стойност на правата си на възстановяване по същия начин, както при справедливата стойност на активите по плана (вж. параграфи 124 и 125). Компонентите на разходите за изплащане на дефинирани доходи, признати в съответствие с параграф 120, може да бъдат признати без сумите във връзка с изменението на балансовата стойност на правото на възстановяване.**

- 117 Понякога предприятието може да разчита на друга страна, като например застраховател, да плати част или всички разходи, необходими за уреждане на задължение за изплащане на дефинирани доходи. Отговарящите на условията застрахователни полици, определени в параграф 8, са активи по плана. Предприятието отчита отговарящите на условията застрахователни полици по същия начин, както всички други активи по плана, и параграф 116 не се прилага (вж. параграфи 46–49 и 115).
- 118 Когато застрахователната полица, държана от предприятието, не е отговаряща на условията застрахователна полица, тя не е актив по плана. В такива случаи се прилага параграф 116: предприятието признава правото си на възстановяване по застрахователната полица като отделен актив, а не като приспадане при определянето на дефицита или излишъка по плана с дефинирани доходи. По силата на параграф 140, буква б) се изисква предприятието да оповести кратко описание на връзката между правото на възстановяване и съответното задължение.
- 119 Ако правото на възстановяване възникне по застрахователна полица, която съответства точно на размера и разпределението във времето на някои или всички доходи, дължими по план с дефинирани доходи, за справедлива стойност на правото на възстановяване се приема настоящата стойност на свързаното с тях задължение (с необходимо намаляване, ако възстановяването не е напълно възстановимо).

Компоненти на разходите за изплащане на дефинирани доходи

- 120 **Предприятието признава компонентите на разходите за изплащане на дефинирани доходи, доколкото по силата на друг МСФО не се изисква или позволява включването им в себестойността или цената на придобиване на даден актив, както следва:**
- а) **разходите за трудов стаж (вж. параграфи 66–112 и параграф 122А) – в печалбата или загубата;**
 - б) **нетната лихва върху нетния пасив (актив) по план с дефинирани доходи (вж. параграфи 123–126) – в печалбата или загубата; и**
 - в) **последващите оценки на нетния пасив (актив) по план с дефинирани доходи (вж. параграфи 127–130) – в другия всеобхватен доход.**
- 121 По силата на други МСФО се изисква включването на определени разходи за изплащане на доходи на наетите лица в себестойността или цената на придобиване на активите, например материалните запаси и имотите, машините и съоръженията (вж. МСС 2 и МСС 16). Всички разходи за изплащане на доходи след напускане, включени в себестойността или цената на придобиване на такива активи, обхващат подходящ дял от компонентите, изброени в параграф 120.
- 122 **Последващите оценки на нетния пасив (актив) по план с дефинирани доходи, признати в другия всеобхватен доход, не се прекласифицират към печалбата или загубата през следващи периоди. Все пак предприятието може да прехвърли тези суми, признати в другия всеобхватен доход, в рамките на собствения капитал.**

Разходи за текущия трудов стаж

- 122А **Предприятието определя разходите за текущия трудов стаж, като използва актюерски предположения, определени в началото на годишния отчетен период. Ако обаче предприятието прави последваща оценка на нетния пасив (актив) по план с дефинирани доходи в съответствие с параграф 99, то определя разходите за текущия трудов стаж за остатъка от годишния отчетен период след изменението, съкращаването или уреждането на плана, като използва актюерските предположения, послужили за последващото оценяване на нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи в съответствие с параграф 99, буква б).**

Нетна лихва върху нетния пасив (актив) по план с дефинирани доходи

- 123 **Предприятието определя нетната лихва върху нетния пасив (актив) по план с дефинирани доходи, като умножи нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи по посочения в параграф 83 дисконтов процент.**
- 123А **За да определи нетната лихва в съответствие с параграф 123, предприятието използва нетния пасив (актив) по план с дефинирани доходи и дисконтовия процент, определен в началото на годишния отчетен период. Ако обаче предприятието прави последваща оценка на нетния пасив (актив) по план с дефинирани доходи в съответствие с параграф 99, то определя нетната лихва за остатъка от годишния отчетен период след изменението, съкращаването или уреждането на плана, като използва:**

- а) **нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи, определен в съответствие с параграф 99, буква б); и**
- б) **дисконтовия процент, използван за последващото оценяване на нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи в съответствие с параграф 99, буква б).**

При прилагането на параграф 123А предприятието взема предвид също така всички промени в нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи през периода, настъпили вследствие на вноските или изплащането на доходи.

- 124 Нетната лихва върху нетния пасив (актив) по план с дефинирани доходи може да се приеме за съдържаща приходите от лихви от активите по плана, разходите за лихви по задължението за изплащане на дефинирани доходи и лихвата върху ефекта от посочения в параграф 64 таван на актива.
- 125 Приходите от лихви от активите по плана са компонент от възвръщаемостта на активите по плана. Те се определят, като справедливата стойност на активите по плана се умножи по посочения в параграф 123А дисконтов процент. Предприятието определя справедливата стойност на активите по плана в началото на годишния отчетен период. Ако обаче предприятието прави последваща оценка на нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи в съответствие с параграф 99, то определя приходите от лихви за остатъка от годишния отчетен период след изменението, съкращаването или уреждането на плана, като използва активите по плана, послужили за последващото оценяване на нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи в съответствие с параграф 99, буква б). При прилагането на параграф 125 предприятието взема предвид също така всички промени в държаните през периода активи по плана, настъпили вследствие на вноските или изплащането на доходи. Разликата между приходите от лихви от активите по плана и възвръщаемостта им се включва в последващата оценка на нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи.
- 126 Лихвата върху ефекта от тавана на актива е част от общото изменение на ефекта от тавана на актива и се определя, като ефектът от тавана на актива се умножи по посочения в параграф 123А дисконтов процент. Предприятието определя ефекта от тавана на актива в началото на годишния отчетен период. Ако обаче предприятието прави последваща оценка на нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи в съответствие с параграф 99, то определя лихвата върху ефекта от тавана на актива за остатъка от годишния отчетен период след изменението, съкращаването или уреждането на плана, като взема предвид промените в ефекта от тавана на актива, определени в съответствие с параграф 101А. Разликата между лихвата върху ефекта от тавана на актива и общото изменение на ефекта от тавана на актива се включва в последващата оценка на нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи.

Последващо оценяване на нетния пасив (актив) по план с дефинирани доходи

- 127 Последващото оценяване на нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи включва:
- а) актюерските печалби и загуби (вж. параграфи 128 и 129);
 - б) възвръщаемостта на активите на плана (вж. параграф 130), без сумите, включени в нетната лихва по нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи (вж. параграф 125); и
 - в) всяко изменение на ефекта на тавана на актива, без сумите, включени в нетната лихва по нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи (вж. параграф 126).
- 128 Актюерските печалби и загуби произтичат от увеличения или намаления на настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи в резултат на промени в актюерските предположения и корекции, произтичащи от опита. Причините за актюерски печалби и загуби включват например:
- а) неочаквано високо или ниско равнище на текучество на наетите лица, ранно пенсиониране или смъртност, или увеличения на заплатите, на доходите (ако формалните или конструктивните условия на плана предвиждат инфлационни увеличения на доходите), или на разходите за медицинско обслужване;
 - б) ефекта от промените в предположенията относно вариантите за изплащане на доходите;

- в) ефекта от промените в приблизителните оценки за бъдещото текучество на наетите лица, ранно пенсиониране или смъртност, или увеличения на заплатите, доходите (ако формалните или конструктивните условия на плана предвиждат инфлационни увеличения на доходите), или на разходите за медицинско обслужване; и
- г) ефекта от промените в дисконтовия процент.

- 129 Актоерските печалби и загуби не включва промените в настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи поради въвеждане, изменение, съкращаване или уреждане на плана с дефинирани доходи или промените в дължимите доходи по плана с дефинирани доходи. Тези промени водят до разходи за минал трудов стаж или печалби или загуби при уреждането.
- 130 При определянето на възвращаемостта на активите по плана предприятието приспада разходите за управлението им и всички дължими от самия план данъци, с изключение на данъка, включен в актоерските предположения, използвани за оценката на задължението за изплащане на дефинирани доходи (параграф 76). Другите административни разходи не се приспадат от възвращаемостта на активите по плана.

Представяне

Прихващане

- 131 **Предприятието прихваща даден актив, свързан с даден план, от пасив, свързан с друг план, единствено когато:**
- а) има юридически подлежащо на изпълнение право да използва излишъка по единия план за уреждане на задълженията по другия; и
 - б) възнамерява да уреди задълженията на нетна база или едновременно да реализира излишъка по единия план и да уреди задължението си по другия план.
- 132 Критериите за прихващане са подобни на тези, установени за финансовите инструменти в МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*.

Разграничение между текущи и нетекущи отчетни обекти

- 133 Някои предприятия разграничават текущите активи и пасиви от нетекущите. В настоящия стандарт не се определя дали предприятието следва да разграничава текущите и нетекущите части на активите и пасивите, породени от доходи след напускане.

Компоненти на разходите за изплащане на дефинирани доходи

- 134 По силата на параграф 120 се изисква предприятието да признае разходите за трудов стаж и нетната лихва по нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи в печалбата или загубата. В настоящия стандарт не се определя как предприятието следва да представи разходите за трудов стаж и нетната лихва по нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи. Предприятието представя тези компоненти в съответствие с МСС 1.

Оповестяване

- 135 **Предприятието оповестява информация, с която:**
- а) обяснява характеристиките на неговите планове с дефинирани доходи и свързаните с тях рискове (вж. параграф 139);
 - б) установява и обяснява сумите във финансовите отчети, произтичащи от плановете с дефинирани доходи (вж. параграфи 140–144); и
 - в) обяснява как плановете с дефинирани доходи може да се отразят на размера, разпределението във времето и несигурността на бъдещите парични потоци (вж. параграфи 145–147).

- 136 За да изпълни целите по параграф 135, предприятието взема предвид всичко посочено по-долу:
- а) необходимото равнище на подробност с оглед удовлетворяване на изискванията за оповестяване;
 - б) значението, което трябва да отдаде на всяко отделно изискване;
 - в) необходимата степен на обобщаване или разбивка (разпределение на данните); и
 - г) дали ползвателите на финансовите отчети се нуждаят от допълнителна информация, за да оценят оповестената количествена информация.
- 137 Ако оповестяванията, извършвани по силата на настоящия стандарт и други МСФО, са недостатъчни за целите на параграф 135, предприятието оповестява необходимата за постигането им допълнителна информация. Предприятието може например да представи анализ на настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи, в който се разграничават естеството, характеристиките и рисковете му. В такова оповестяване би могло да се разграничава следното:
- а) сумите, дължими на работещите членове, сумите, дължими на членовете, отказали се от дадена схема, но притежаващи придобити права, и сумите, дължими на пенсионерите;
 - б) безусловно придобитите права на доходи и начислените, но не безусловно придобити права на доходи;
 - в) условните доходи, сумите, относими към бъдещите увеличения на заплатите, и другите доходи.
- 138 Предприятието преценява дали е необходимо някои оповестявани сведения да бъдат разбити, за да се разграничат плановете или групите планове, чиито рискове се различават съществено. Предприятието може например да представи разбивка на оповестяваните сведения за плановете с една или няколко от следните характеристики:
- а) различно географско местоположение;
 - б) различни характеристики, като пенсионни планове, базирани на твърда заплата, пенсионни планове, базирани на последната заплата, или планове за медицинско обслужване след напускане;
 - в) различни нормативни среди;
 - г) различни отчетни сегменти;
 - д) различни споразумения за финансиране (изцяло нефинансирани, частично или изцяло финансирани).

Характеристики на плановете с дефинирани доходи и свързаните с тези планове рискове

- 139 Предприятието оповестява:
- а) информация за характеристиките на своите планове с дефинирани доходи, включително:
 - i) естеството на осигуряваните по плана доходи (планове с дефинирани доходи на база последна заплата или планове въз основа на вноски с обезпечение);
 - ii) описание на нормативната уредба, приложима към плана, например равнището на изискванията за минимално финансиране, както и въздействието ѝ върху плана, например тавана на активите (вж. параграф 64);
 - iii) описание на останалите отговорности на предприятието във връзка с управлението на плана – например на попечителите или членовете на ръководния съвет на плана;

- б) описание на рисковете, на които планът излага предприятието, с повече внимание върху необичайните, специфични за предприятието или плана рискове, както и върху всяка значителна концентрация на риска. Ако активите по плана са например инвестирани предимно в един клас инструменти, например имоти, планът може да изложи предприятието на концентрация на риска на пазара на имоти;
- в) описание на измененията, съкращенията или урежданията на плана.

Обяснение на сумите във финансовите отчети

140 Предприятието представя равнение от началното салдо до крайното салдо за всяко от следните, ако е приложимо:

- а) нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи, с отделни равнения за:
 - i) активите по плана;
 - ii) настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи;
 - iii) ефекта на тавана на актива;
- б) правата на възстановяване (ако има такива). Предприятието описва и връзката между правата на възстановяване и относимите към тях задължения.

141 В равнението по параграф 140 се посочва всеки от следните елементи, ако е приложимо:

- а) разходите за текущия трудов стаж;
- б) приходите или разходите от/за лихви;
- в) последващите оценки на нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи, като се посочват отделно:
 - i) възвръщаемостта на активите по плана, без сумите, включени в лихвите по буква б);
 - ii) актюерските печалби и загуби в резултат на промени в демографските предположения (вж. параграф 76, буква а);
 - iii) актюерските печалби и загуби в резултат на промени във финансовите предположения (вж. параграф 76, буква б);
 - iv) всяко изменение на въздействието на ограничаването на нетния актив по плана с дефинирани доходи до тавана на актива, без сумите, включени в лихвите по буква б). Предприятието оповестява и начина, по който е определило максималната налична икономическа полза (доход), т.е. дали доходите ще бъдат под формата на възстановявания, намаления на бъдещите вноски или комбинация от тях;
- г) разходите за миналия трудов стаж и печалбите и загубите при уреждане. По силата на параграф 100 разходите за миналия трудов стаж и печалбите или загубите при уреждане няма нужда да бъдат разграничавани, ако възникват едновременно;
- д) ефектът от промените в обменните курсове;
- е) вноските по плана, като се посочват поотделно вноските от работодателя и вноските от участниците в плана;
- ж) плащанията от плана, като се посочват поотделно сумите, платени по различните уреждания;
- з) ефектът от бизнес комбинации и освобождавания от предприятия.

- 142 Предприятието прави разбивка на справедливата стойност на активите на плана по класове, при които се разграничават естеството на активите и свързаните с тях рискове, като всеки клас активи на плана се подразделя на активи, които имат обявена цена на активен пазар (съгласно определението по МСС 13 *Оценяване по справедлива стойност*), и такива, които нямат. Предвид на посоченото в параграф 136 равнище на оповестяване предприятието може например да разграничи:
- а) паричните средства и паричните еквиваленти;
 - б) инструментите на собствения капитал (разпределени по отрасли, размер на предприятието, географско разположение и т.н.);
 - в) дълговите инструменти (разпределени по емитенти, кредитно качество, географско разположение и т.н.);
 - г) недвижимата собственост (разпределена според географското разположение и т.н.);
 - д) деривативите (разпределени по видове риск в базовия договор, например договори за лихвени проценти, договори за обявна на валута, договори за собствен капитал, договори за кредит, суапове за дълголетие и т.н.);
 - е) инвестиционни фондове (разпределени по видове);
 - ж) обезпечени с активи ценни книжа; и
 - з) структуриран дълг.
- 143 Предприятието оповестява справедливата стойност на собствените си прехвърлими финансови инструменти, държани като активи по плана, както и справедливата стойност на активите по плана, които са имоти, ползвани от предприятието, или на други активи, ползвани от предприятието.
- 144 Предприятието оповестява значимите актюерски предположения, използвани за определянето на справедливата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи (вж. параграф 76). Такова оповестяване е в абсолютна стойност (абсолютен процент, а не просто разлика между различни проценти и други променливи). Когато предприятието оповестява сведения общо за група планове, тези сведения се представят под формата на среднопретеглени величини или величини в сравнително тесни граници.
- Размер, разпределение във времето и несигурност на бъдещите парични потоци*
- 145 Предприятието оповестява:
- а) анализ на чувствителността за всяко значимо актюерско предположение (както се оповестява по параграф 144) към края на отчетния период, в който се посочва как биха се отразили промените в съответното актюерско предположение, които при разумно допускане са възможни към тази дата, върху задължението за изплащане на дефинирани доходи;
 - б) методите и предположенията, използвани за подготвяне на анализа на чувствителността по буква а), както и ограниченията на тези методи;
 - в) промените от предходния период в методите и предположенията, използвани за изготвяне на анализа на чувствителността, както и причините за тези промени.
- 146 Предприятието оповестява описание на всички стратегии за постигане на съответствие (съгласуване) на активите и пасивите, използвани от плана или предприятието, включително използването на анюитети и други методи за управление на риска, например суапове за дълголетие.

- 147 За да представи предварителна информация за ефекта на плана за изплащане на дефинирани доходи върху своите бъдещи парични потоци, предприятието оповестява:
- а) описание на споразуменията и политиката за финансиране, които имат отражение върху бъдещите вноски;
 - б) очакваните вноски по плана за следващия годишен отчетен период;
 - в) информация за падежния профил на задължението за изплащане на дефинирани доходи. Тук се включва среднопотежният срок (продължителност) на задължението за изплащане на дефинирани доходи, както и евентуално друга информация за разпределението във времето на плащанията на доходите, например падежен анализ на плащанията на доходите.

Планове на множество работодатели

- 148 Ако предприятието участва в план на множество работодатели с дефинирани доходи, то оповестява:
- а) описание на споразуменията за финансиране, включително на метода, използван за определяне на относителния размер на вноските на предприятието и изискванията за минимално финансиране;
 - б) описание на степента, до която предприятието носи отговорност по плана във връзка със задълженията на другите предприятия според условията на плана на множество работодатели;
 - в) описание на приетото разпределение (отнасяне) на всеки дефицит или излишък при:
 - i) ликвидацията на плана; или
 - ii) оттеглянето на предприятието от него;
 - г) Ако предприятието осчетоводява плана така, сякаш е план с дефинирани вноски по параграф 34, освен информацията, изисквана по букви а)–в) и вместо информацията по параграфи 139–147, то оповестява следното:
 - i) факта, че планът е план с дефинирани доходи;
 - ii) причината, поради която няма достатъчно информация, която да даде възможност на предприятието да осчетоводи този план като план с дефинирани доходи;
 - iii) очакваните вноски по плана за следващия годишен отчетен период;
 - iv) информация за всеки дефицит или излишък по плана, който би могъл да се отрази на размера на бъдещите вноски, включително начина на изчисляване на този дефицит или излишък и ефекта му върху предприятието, ако има такъв;
 - v) предварителна информация за степента на участие на предприятието в плана в сравнение с останалите участващи предприятия. Примери за оценките, които биха указали такова участие, са делът на предприятието в общите вноски по плана или в общия брой работещи членове, пенсионирани членове и бивши членове с право на доходи – ако има такава информация.

Планове с дефинирани доходи, при които рискът се поделя между различни предприятия под общ контрол

- 149 Ако предприятието участва в план с дефинирани доходи, при който рискът се поделя между различни предприятия под общ контрол, то оповестява:

- а) договорното споразумение или заявената политика за начисляване на нетните разходи за изплащане на дефинирани приходи или фактът, че няма такава политика;
 - б) политиката за определяне на вноската, която трябва да бъде платена от предприятието;
 - в) ако предприятието осчетоводява разпределената му част от нетните разходи за изплащане на дефинирани приходи в съответствие с параграф 41 – цялата информация за плана като цяло, изисквана по силата на параграфи 135–147;
 - г) ако предприятието осчетоводява дължимата за периода вноска в съответствие с параграф 41 – цялата информация за плана като цяло, изисквана по параграфи 135–137, 139, 142–144 и 147, букви а) и б).
- 150 Информацията, изисквана по параграф 149, букви в) и г), може да бъде оповестена като препратка към оповестяванията във финансовите отчети на друго предприятие от групата, ако:
- а) във финансовите отчети на другото предприятие от групата отделно се посочва и оповестява изискваната информация за плана; и
 - б) финансовите отчети на другото предприятие от групата са достъпни за ползвателите на финансови отчети при същите условия, както и финансовите отчети на предприятието, и по същото време или по-рано от финансовите отчети на предприятието.

Изисквания за оповестяване в други МСФО

- 151 Когато това се изисква по силата на МСС 24, предприятието оповестява информация относно:
- а) сделките между свързани лица с планове с дефинирани приходи след напускане; и
 - б) доходите на ключовия управленски персонал след напускане.
- 152 Когато това се изисква по силата на МСС 37, предприятието оповестява информация за условните пасиви, произтичащи от задължения за изплащане на приходи след напускане.

ДРУГИ ДЪЛГОСРОЧНИ ДОХОДИ НА НАЕТИТЕ ЛИЦА

- 153 В другите дългосрочни приходи на наетите лица се включват отчетни обекти като изброените по-долу, ако не се очаква да бъдат изцяло уредени в срок от дванадесет месеца след края на годишния отчетен период, през който наетите лица са положили съответния труд:
- а) дългосрочни платени отсъствия като допълнителни отпуски за дългогодишен трудов стаж или творчески отпуски;
 - б) възнаграждения за юбилеи или други възнаграждения за дългогодишен трудов стаж;
 - в) приходи за дългосрочна нетрудоспособност;
 - г) участие в разпределението на печалбата и премии; и
 - д) отсрочено възнаграждение.
- 154 Оценяването на другите дългосрочни приходи на наетите лица обикновено няма същата степен на несигурност, както оценяването на доходите след приключване на трудовите правоотношения. Поради тези причини по силата на настоящия стандарт се изисква опростен метод на счетоводно отчитане на другите дългосрочни приходи на наетите лица. За разлика от изискваното счетоводно отчитане на доходите след напускане, при този метод не се признават последващите оценки в другия всеобхватен доход.

Признаване и оценяване

- 155 При признаването и оценяването на излишъка или дефицита по друг план за дългосрочни доходи на наетите лица предприятието прилага параграфи 56–98 и 113–115. Предприятието прилага параграфи 116–119 при признаването и оценяването на всяко право на възстановяване.
- 156 **За другите дългосрочни доходи на наетите лица предприятието признава в печалбата или загубата нетния сбор на следните стойности, доколкото по силата на друг МСФО не се изисква или позволява включването им в себестойността или цената на придобиване на даден актив:**
- а) разходите за трудов стаж (вж. параграфи 66–112 и параграф 122А);
 - б) **нетната лихва върху нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи (вж. параграфи 123–126);**
и
 - в) **последващите оценки на нетния пасив (актив) по плана с дефинирани доходи (вж. параграфи 127–130).**
- 157 Една от формите на други дългосрочни доходи на наетите лица са доходите при дългосрочна нетрудоспособност. Ако нивото на доходите зависи от продължителността на трудовия стаж, възниква задължение наред с полагането на труда. Оценяването на това задължение отразява вероятността да има необходимост от плащане и продължителността на времето, за която се очаква да се прави това плащане. Ако нивото на доходите е едно и също за всички изпаднали в нетрудоспособност наети лица независимо от годините на техния трудов стаж, очакваните разходи за изплащане на тези доходи се признават, когато настъпи събитие, причиняващо дългосрочна нетрудоспособност.

Оповестяване

- 158 Въпреки че по силата на настоящия стандарт не се изисква конкретно оповестяване на другите дългосрочни доходи на наетите лица, такива оповестявания може да се изискват по силата на други МСФО. Например по силата на МСС 24 се изисква оповестяване на доходите на наетия ключов управленски персонал. По силата на МСС 1 се изисква оповестяване на разходите за изплащане на доходи на наетите лица.

ДОХОДИ ПРИ НАПУСКАНЕ

- 159 Стандартът третира доходите при напускане отделно от другите доходи на наетите лица, понеже събитието, което поражда задължение, е напускането (прекрътяването на трудовите правоотношения) на наетото лице, а не неговият трудов стаж. Доходите при напускане се пораждат от решението на предприятието да прекрати трудовите правоотношения или от решението на наетото лице да приеме предложението на предприятието за доходи в замяна на прекрътяване на тези правоотношения.
- 160 В доходите при напускане не се включват доходите на наетите лица, породени от прекрътяване на трудовите правоотношения по искане на работодателя без предложение на предприятието или в резултат на изисквания за задължително пенсиониране, тъй като тези доходи са доходи на наетите лица след напускане. Някои предприятия осигуряват по-ниски доходи при прекрътяване по искане на наетото лице (по своята същност – доход след напускане), отколкото при прекрътяване по искане на предприятието. Разликата между дохода при прекрътяване по искане на наетото лице и по-високия доход при прекрътяване по искане на предприятието е доход при напускане.
- 161 Формата на дохода на наетото лице не зависи от това дали доходът се предоставя за полагане на труд или в замяна на прекрътяване на трудовите правоотношения. Доходите при напускане обикновено представляват изплащане на еднократна сума, но понякога включват и:
- а) подобряване на доходите след напускане – косвено чрез план за доходи на наетите лица или пряко;
 - б) заплата до края на определен период с предизвестие, ако наетото лице не полага по-нататъшен труд, който осигурява икономическа полза за предприятието.
- 162 Следните елементи указват, че доходите се предоставят в замяна на полагане на труд:

- а) доходът зависи от полагането на бъдещ труд (включително доходи, които нарастват с полагането на още труд);
- б) доходът се предоставя в съответствие с условията на план за доходи на наетите лица.

163 Някои доходи при напускане се предоставят в съответствие с условията на съществуващ план за доходи на наетите лица. Те например може да бъдат посочени в устава, трудовия договор или синдикално споразумение, или да се подразбират въз основа на практиката на работодателя за предоставяне на подобни доходи в миналото. Друг пример: ако предприятието направи предложение за доходи, което е в сила за по-дълъг период, или периодът между предложението и очакваната дата на напускане е по-дълъг, предприятието преценява дали е създадо нов план за доходи на наетите лица и следователно дали доходите по плана са доходи при напускане или доходи след напускане. Предоставяните доходи по план за доходи на наетите лица са доходи при напускане, ако произтичат от решение на предприятието да прекрати трудовите правоотношения с наето лице и не зависят от полагането на бъдещ труд.

164 Някои доходи на наетите лица се предоставят независимо от причината за напускането на наетите лица. Изплащането на такива доходи е сигурно (при спазване на изискванията за безусловно придобиване на правата или за минимален трудов стаж), но разпределението във времето на тяхното изплащане не е сигурно. Въпреки че такива доходи се описват в някои държави като обезщетения при напускане или като парични помощи при напускане, те представляват доходи след напускане, а не доходи при напускане и съответното предприятие трябва да ги отчита като доходи след напускане.

Признаване

165 **Предприятието признава пасив и разход за изплащане на доходи при напускане на по-ранната от следните дати:**

- а) **когато предприятието вече не може да оттегли предложението за тези доходи; и**
- б) **когато предприятието признае разходи за реструктуриране, които попадат в обхвата на МСС 37 и включват изплащането на доходи при напускане.**

166 За доходите при напускане, дължими в резултат на решение на наетото лице да приеме предложение за доходи в замяна на прекратяване на трудовото правоотношение, моментът, когато предприятието вече не може да оттегли предложението за тези доходи, е по-ранният от следните:

- а) когато наетото лице приеме предложението; и
- б) когато влезе в сила ограничение (законово, подзаконово или договорно изискване или друго ограничение) върху възможността на предприятието да оттегли предложението. Ако ограничението е налице при отправянето на предложението, този момент е моментът на отправяне на предложението.

167 За доходите при напускане, дължими в резултат на решение на предприятието да прекрати трудовите правоотношения с наето лице, моментът, когато предприятието вече не може да оттегли предложението за тези доходи, е тогава, когато предприятието съобщи на заинтересованите наети лица план за прекратяване на трудовите правоотношения, който отговаря на следните критерии:

- а) действията за изпълнение на плана указват, че съществени изменения в него не са вероятни;
- б) в плана се посочват броят на наетите лица, трудовите правоотношения с които подлежат на прекратяване, тяхната трудова характеристика или функции и местонахождение (като не е необходимо да се посочват поотделно всички заинтересовани наети лица), както и очакваната дата на завършване на изпълнението;
- в) в плана се установяват доходите при напускане, които наетите лица ще получат, достатъчно подробно, така че те да могат да определят вида и размера на доходите, които ще получат при прекратяването на трудовите им правоотношения.

168 Когато предприятието признава доходи при напускане, то може също така да отчете изменение на плана или съкращаване на други доходи на наети лица (вж. параграф 103).

Оценяване

- 169** Предприятието оценява доходите при напускане при първоначалното им признаване, както и оценява и признава последващите промени в съответствие с естеството на доходите на наетите лица, при условие че, ако тези доходи при напускане са подобрения на доходите напускане, предприятието ще прилага изискванията, приложими към доходите след напускане. За останалите случаи:
- а)** ако се очаква доходите при напускане да бъдат изцяло уредени в срок от дванадесет месеца след края на годишния отчетен период, през който са признати, предприятието прилага изискванията, приложими към краткосрочните доходи на наетите лица;
 - б)** ако не се очаква доходите при напускане да бъдат изцяло уредени в срок от дванадесет месеца след края на годишния отчетен период, предприятието прилага изискванията, приложими към другите дългосрочните доходи на наетите лица.
- 170** Параграфи 70–74 относно разпределянето на дохода по периоди на трудовия стаж не се прилагат, тъй като доходите при напускане не се предоставят в замяна на положения труд.

Пример, илюстриращ параграфи 159–170

Справка

В резултат на неотдавна извършено придобиване предприятието решава да закупи фабрика след десет месеца и тогава да прекрати трудовите правоотношения с всички останали във фабриката наети лица. Предприятието се нуждае от квалификацията на наетите лица във фабриката, за да приключи изпълнението на някои договори, поради което обявява следния план:

Всяко наето лице, което остане и положи труд до закриване на фабриката, ще получи на датата на прекратяване парично плащане в размер 30 000 ПЕ. Наетите лица, които напуснат преди закриването, ще получат 10 000 ПЕ.

Във фабриката работят 120 наети лица. При обявяването на плана предприятието очаква 20 от тях да напуснат преди закриването. Следователно общият размер на очакваните изходящи парични потоци по плана е 3 200 000 ПЕ (т.е. $20 \times 10\,000 + 100 \times 30\,000$). В съответствие с параграф 160 предприятието осчетоводява доходите, предоставени в замяна на прекратяване на трудовите правоотношения, като доходи при напускане, а доходите, предоставени за положения труд – като краткосрочни доходи на наетите лица.

Доходи при напускане

Доходите, предоставени в замяна на прекратяване на трудовите правоотношения, са 10 000 ПЕ. Това е сумата, която предприятието трябва да плати за прекратяването на трудовите правоотношения, независимо дали наетите лица ще останат и положат труд до закриването на фабриката, или ще напуснат преди това. Въпреки че наетите лица могат да напуснат преди закриването на фабриката, прекратяването на трудовите правоотношения с всички наети лица е резултат от решението на предприятието да закупи фабриката и да прекрати трудовите правоотношения с тях (т.е. всички наети лица ще напуснат при закриването на фабриката). Следователно предприятието признава пасив в размер 1 200 000 ПЕ (т.е. $120 \times 10\,000$) за доходите при напускане, предоставени в съответствие с плана за доходи на наетите лица, на по-ранната от следните две дати: обявяването на плана за прекратяване на трудовите правоотношения или признаването от предприятието на разходите за реструктуриране във връзка със закриването на фабриката.

Доходи, предоставени в замяна на положен труд

Допълнителните доходи, които наетите лица ще получат, ако положат труд през пълния десетмесечен период, са в замяна на положения през този период труд. Предприятието ги осчетоводява като краткосрочни доходи на наетите лица, тъй като очаква да ги уреди в срок от дванадесет месеца след края на годишния отчетен период. В този пример не се изисква дисконтиране, затова всеки месец през десетмесечния период на полагаания труд се признава разход в размер на 200 000 ПЕ (т.е. $2\,000\,000 \div 10$), със съответстващо нарастване на балансовата стойност на пасива.

Оповестяване

- 171 Въпреки че по силата на настоящия стандарт не се изисква специално оповестяване на доходите на наетите лица при напускане, по силата на други стандарти такива оповестявания може да се изискват. Например по силата на МСС 24 се изисква оповестяване на доходите на наетия ключов управленски персонал. По силата на МСС 1 се изисква оповестяване на разходите за изплащане на доходи на наетите лица.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ И ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

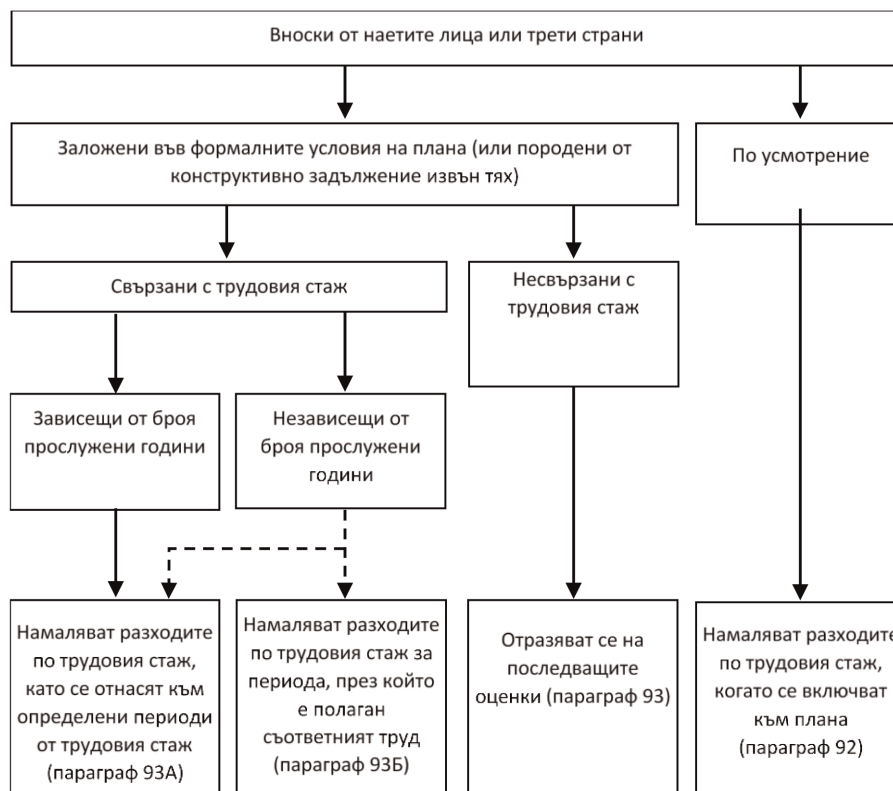
- 172 Предприятията прилагат настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага настоящия стандарт за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 173 Предприятието прилага настоящия стандарт с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, с изключение на случаите, когато:
- а) не трябва да коригира балансовата стойност на активите извън обхвата на настоящия стандарт с промените в разходите за изплащане на доходи на наетите лица, включени в балансовата стойност преди датата на първоначално прилагане. Датата на първоначално прилагане е началото на най-ранния предходен период, представен в първите финансови отчети, в които предприятието прилага настоящия стандарт.
 - б) във финансовите отчети за периодите, започващи преди 1 януари 2014 г., предприятието не трябва да представя сравнителна информация за оповестяванията по параграф 145 за чувствителността на задължението за изплащане на дефинирани доходи.
- 174 С МСФО 13, издаден през май 2011 г., бе изменено определението за справедлива стойност в параграф 8 и бе изменен параграф 113. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.
- 175 С документа, озаглавен *Планове с дефинирани доходи: вноски от наетите лица* (изменения на МСС 19) и издаден през ноември 2013 г., бяха изменени параграфи 93 и 94. Предприятието прилага тези изменения с обратна сила, в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, за годишните периоди, започващи на 1 юли 2014 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 176 С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2012–2014 г.* и издаден през септември 2014 г., бе изменен параграф 83 и бе добавен параграф 177. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2016 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 177 Предприятието прилага изменението по параграф 176 от началото на най-ранния сравнителен период, представен в първите финансови отчети, в които предприятието прилага изменението. Всяка първоначална корекция, произтичаща от прилагането на изменението, се признава в неразпределената печалба в началото на този период.
- 178 С МСФО 17, издаден през май 2017 г., бе изменена бележката под линия към параграф 8. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 17.
- 179 С документа, озаглавен *Изменение, съкращаване или уреждане на плана* (Изменения на МСС 19) и издаден през февруари 2018 г., бяха добавени параграфи 101А, 122А и 123А и бяха изменени параграфи 57, 99, 120, 123, 125, 126 и 156. Предприятието прилага тези изменения в случаите на изменение, съкращаване или уреждане на плана, възникнали в началото или след първия годишен отчетен период, започващ на 1 януари 2019 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

Допълнение А

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО. В него се описва прилагането на параграфи 92 и 93 и е със същата правна сила като останалите части на МСФО.

A1 Счетоводните изисквания по отношение на вноските от наетите лица или трети страни са изобразени на диаграмата по-долу.



1) Пунктирната стрелка означава, че предприятието може да избере едното или другото осчетоводяване.

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 20

Счетоводно отчитане на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавната помощ⁽⁹⁾

ОБХВАТ

- 1 **Настоящият стандарт се прилага при счетоводното отчитане и оповестяването на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, и при оповестяването на другите форми на държавна помощ.**
- 2 В настоящия стандарт не се разглеждат:
 - а) специалните проблеми, възникващи при счетоводното отчитане на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, във финансовите отчети, отразяващи ефектите от промени на цените или във връзка с допълнителна информация от подобно естество;
 - б) държавната помощ, предоставена на предприятие под формата на ползи (изгоди), които са налице при определяне на облагаемата печалба или данъчната загуба, или които са определени или ограничени на базата на пасив за данъка върху дохода. Примери за такива ползи са данъчните ваканции за данъка върху дохода, инвестиционните данъчни кредити, ускорените амортизационни отчисления и намалените ставки на данъка върху дохода;
 - в) участието на държавата в собствеността на предприятието;
 - г) безвъзмездните средства, предоставени от държавата, обхванати от МСС 41 *Земеделие*.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Държава са правителството, държавните агенции и подобни органи, които може да бъдат местни, национални или международни.

Държавна помощ е действие на държавата, предназначено за предоставяне на икономическа полза конкретно за предприятието или за група предприятия, отговарящи на определени критерии. За целите на настоящия стандарт държавната помощ не включва ползите, предоставени само косвено чрез мерки, влияещи на общите търговски условия, например осигуряване на инфраструктура в развиващите се области или налагане на търговски ограничения за конкуренти.

Безвъзмездни средства, предоставени от държавата са помощ от държавата под формата на прехвърляне на ресурси към предприятие в замяна на минало или бъдещо спазване на определени условия по отношение на оперативната (основната) дейност на предприятието. Те изключват онези форми на държавна помощ, които не може да бъдат остойностени в рамките на разумното, и сделките с държавата, които не може да бъдат разграничени от обичайните търговски сделки на предприятието⁽¹⁰⁾.

Безвъзмездни средства, свързани с активи са безвъзмездни средства, предоставени от държавата, чието основно условие е, че предприятието, отговарящо на условията за получаването им, следва да купи, да създаде (построи) или да придобие по друг начин дълготрайни активи. Може да бъдат прилагани и допълнителни условия, ограничавачи вида или местоположението на активите или сроковете, в които те може да бъдат придобити или държани.

⁽⁹⁾ Като част от документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през май 2008 г., СМСС измени терминологията, използвана в настоящия стандарт, за да бъде съгласувана с другите МСФО, както следва:

а) терминът „облагаем доход“ бе променен на „облагаема печалба или данъчна загуба“.

б) терминът „признат като приход/разход“ бе променен на „признат в печалбата или загубата“;

в) изразът „кредитиран директно в участията/собствения капитал на акционерите“ бе променен на „признат извън печалбата или загубата“; и

г) терминът „преразглеждане на счетоводна приблизителна оценка“ бе променен на „промяна в счетоводна приблизителна оценка“.

⁽¹⁰⁾ Вж. също Разяснение 10 на ПКР *Държавна помощ – без специална връзка с оперативната дейност*.

Безвъзмездни средства, свързани с приходи са безвъзмездни средства, предоставени от държавата, различни от свързаните с активи.

Опростими заеми са заеми, за които заемодателят поема задължението да се откаже от изплащане при определени предписани условия.

Справедлива стойност е цената, която би била получена при продажбата на актив или платена при прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (Вж. МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*)

- 4 Държавната помощ приема много форми, различаващи се както според естеството на предоставената помощ, така и според условията, с които обикновено е обвързана. Предназначението на помощта може да бъде да се насърчи дадено предприятие да поеме курс на действие, който то обичайно не би предприело без предоставянето на помощта.
- 5 Получаването на държавна помощ от предприятието може да бъде от значение за изготвянето на финансовите отчети по две причини. Първо, ако са били прехвърлени ресурси, следва да се намери подходящ метод за счетоводно отчитане на прехвърлянето. Второ, желателно е да се представи предварителна информация за степента, до която предприятието се е ползвало от такава помощ по време на отчетния период. Това улеснява сравнението на финансовите отчети на предприятието с тези за предходните периоди и с тези на други предприятия.
- 6 Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, понякога се наричат по друг начин, например субсидии, субвенции (дотации) или премии.

БЕЗВЪЗМЕЗДНИ СРЕДСТВА, ПРЕДОСТАВЕНИ ОТ ДЪРЖАВАТА

- 7 Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, включително непаричните безвъзмездни средства по справедлива стойност, не се признават, преди да се получи разумна увереност, че:
 - а) **предприятието ще изпълни условията, с които те са обвързани; и**
 - б) **безвъзмездните средства ще бъдат получени.**
- 8 Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, не се признават, преди да се получи разумна увереност, че предприятието ще изпълни условията, с които те са обвързани, и че помощта ще бъде получена. Получаването на безвъзмездни средства само по себе си не представлява неопровержимо доказателство, че условията, с които те са обвързани, са били или ще бъдат изпълнени.
- 9 Начинът, по който са получени безвъзмездните средства, не влияе на счетоводния метод, който следва да се прилага по отношение на тях. Следователно безвъзмездните средства се отчитат счетоводно по един и същ начин, независимо дали са получени под формата на парични средства или като намаление на задължение към държавата.
- 10 Опростим заем от държавата се разглежда като безвъзмездни средства, предоставени от държавата, когато има разумна увереност, че предприятието ще изпълни условията за опрощаване на заема.
- 10А Ползата от държавен заем с лихвен процент под пазарния се разглежда като безвъзмездни средства, предоставени от държавата. Заемът се признава и оценява съгласно МСФО 9 *Финансови инструменти*. Ползата от лихвения процент под пазарния се оценява като разликата между началната балансова стойност на заема, определена съгласно МСФО 9, и получените постъпления. Ползата се отчита счетоводно съгласно настоящия стандарт. Предприятието взема предвид условията и задълженията, които са били или трябва да бъдат изпълнени, при определяне на разходите, за чието компенсиране е предназначена ползата от заема.
- 11 След признаване на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, всички свързани с тях условни пасиви или условни активи се разглеждат в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*.
- 12 **Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, се признават в печалбата или загубата системно през периодите, през които предприятието признава като разход съответните разходи, за чието компенсиране са предназначени безвъзмездните средства.**

- 13 Съществуват два широки подхода към счетоводното отчитане на безвъзмездните средства, предоставени от държавата: капиталов подход, при който безвъзмездните средства се признават извън печалбата или загубата, и приходен подход, при който безвъзмездните средства се признават в печалбата или загубата през един или повече периоди.
- 14 Поддръжниците на капиталовия подход излагат следните доводи:
- a) безвъзмездните средства, предоставени от държавата, са средство за финансиране и като такива те следва да се включват в отчета за финансовото състояние, вместо да бъдат признавани в печалбата или загубата за прихващане срещу разходните отчетни обекти, които те финансират. Тъй като не се очаква погасяване, тези безвъзмездни средства се признават извън печалбата или загубата;
 - b) не е целесъобразно безвъзмездните средства, предоставени от държавата, да се признават в печалбата или загубата, тъй като те не са заработени, а представляват стимул, предоставен от държавата, без съответни разходи.
- 15 Поддръжниците на приходния подход излагат следните доводи:
- a) тъй като безвъзмездните средства, предоставени от държавата, са постъпления от източник, различен от акционерите, те не се признават пряко в собствения капитал, а в печалбата или загубата за съответните периоди;
 - b) безвъзмездните средства, предоставени от държавата, рядко са без условия. Предприятието ги заработва чрез спазване на техните условия и изпълнение на предвидените задължения. Затова безвъзмездните средства, предоставени от държавата, се признават в печалбата или загубата системно през периодите, през които предприятието признава като разход съответните разходи, за чието компенсиране са предназначени безвъзмездните средства.
 - v) тъй като данъците върху дохода и другите данъци са разходи, логично е и безвъзмездните средства, предоставени от държавата, които са продължение на фискалната политика, да се включват в печалбата или загубата.
- 16 Основното в приходния подход е, че безвъзмездните средства, предоставени от държавата, се признават в печалбата или загубата системно през периодите, през които предприятието признава като разход съответните разходи, за чието компенсиране са предназначени безвъзмездните средства. Признаването в печалбата или загубата на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, на база постъпления не е в съответствие с предположението за отчитане на принципа на начисляването (вж. МСС 1 *Представяне на финансови отчети*) и би било приемливо само ако не съществуваше база за отнасяне на безвъзмездните средства към периоди, различни от този, през който са получени.
- 17 В повечето случаи периодите, през които предприятието признава разходите, свързани с безвъзмездните средства, предоставени от държавата, лесно се потвърждават. Така безвъзмездните средства, предоставени от държавата, при признаване на конкретни разходи, се признават в печалбата или загубата през същия период като съответните разходи. Аналогично, безвъзмездните средства, свързани с амортизируеми активи, обикновено се признават в печалбата или загубата през периодите и в съотношенията, в които се признава амортизацията на тези активи.
- 18 За безвъзмездните средства, свързани с неамортизуеми активи, може да се изисква и изпълнението на определени задължения и тогава те се признават в печалбата или загубата през периодите, когато се поемат разходите, свързани с изпълнението на задълженията. Например безвъзмездно предоставяне на земя може да бъде обвързано с условието за построяване на сграда върху земята и може да е целесъобразно това да се признае в печалбата или загубата за срока на живот на сградата.
- 19 Понякога безвъзмездните средства се получават като част от пакет от финансови или фискални помощи, обвързани с множество условия. В такива случаи е необходимо внимателно да се установят условията, пораждащи разходи, които определят периодите, през които ще се заработят безвъзмездните средства. Може да е целесъобразно една част от тях да се отнесе съгласно едни принципи, а друга част – съгласно други.
- 20 Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, подлежащи на получаване като компенсация за разходи или загуби, които вече са понесени, или с цел предоставяне на незабавна финансова подкрепа за предприятието без бъдещи свързани с нея разходи, се признават в печалбата или загубата за периода, през който те станат получаеми.**

- 21 При някои обстоятелства безвъзмездните средства, предоставени от държавата, може да бъдат предоставени с цел оказване на незабавна финансова подкрепа на предприятие, а не като стимул за извършване на конкретни разходи. Такива безвъзмездни средства може да бъдат ограничени до отделно предприятие и може да не са на разположение за цял клас ползвачи се лица. Тези обстоятелства може да наложат признаването на безвъзмездни средства в печалбата или загубата за периода, през който предприятието изпълни условията за получаването им, с оповестяване, което да гарантира, че техният ефект се разбира ясно.
- 22 Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, може да станат вземане на предприятието като компенсация за разходи или загуби, понесени през предишен период. Такива безвъзмездни средства се признават в печалбата или загубата за периода, през който те станат получаеми, с оповестяване, което да гарантира, че ефектът им се разбира ясно.

Непарични безвъзмездни средства, предоставени от държавата

- 23 Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, може да са под формата на прехвърляне на непаричен актив като земя или други ресурси за използване от предприятието. При тези обстоятелства е обичайно да се определи справедливата стойност на непаричния актив и по тази справедлива стойност да се отчетат както безвъзмездните средства, така и активът. Друг способ, който понякога се използва, е както активът, така и безвъзмездните средства да се отразят по номинална стойност.

Предоставяне на безвъзмездни средства, свързани с активи

- 24 **Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, свързани с активи, включително непарични безвъзмездни средства по справедлива стойност, се представят в отчета за финансово състояние или чрез отчитане на безвъзмездните средства като приходи за бъдещи периоди, или с приспадане на безвъзмездните средства при изчисляването на балансовата стойност на актива.**
- 25 За приемливи възможности се считат два метода на представяне във финансовите отчети на безвъзмездните средства (или на съответните части от тях), свързани с активи.
- 26 При единия метод безвъзмездните средства, предоставени от държавата, се признават като приходи за бъдещи периоди, които системно се признават в печалбата или загубата през целия полезен живот на актива.
- 27 При другия метод безвъзмездните средства се намаляват, за да достигнат балансовата стойност на актива. Безвъзмездните средства се признават в печалбата или загубата през целия живот на амортизуем актив като намален амортизационен разход.
- 28 Покупката на активи и получаването на свързани безвъзмездни средства могат да причинят големи движения в паричния поток на предприятието. По тази причина и за да се покаже брутната инвестиция в активи, такива движения често се оповестяват като отделни статии в отчета за паричните потоци, независимо дали безвъзмездните средства са приспаднали от съответния актив за целите на представяне в отчета за финансовото състояние.

Представяне на безвъзмездните средства, свързани с приходи

- 29 Безвъзмездните средства, свързани с приходи, се представят като част от печалбата или загубата поотделно или в общ раздел, например „Други приходи“ („Други доходи“); другата възможност е те да се приспадат при отчитане на съответния разход.
- 29A [Заличен]
- 30 Поддръжниците на първия метод твърдят, че е нецелесъобразно да се прихващат приходни и разходни статии и че разделянето на безвъзмездните средства от разходите улеснява сравнението с други разходи, които не са повлияни от тези средства. За втория метод се твърди, че би могло разходите да не бъдат извършени от предприятието, ако безвъзмездните средства не са били на разположение, и следователно представянето на разходите без прихващане на безвъзмездните средства може да бъде подвеждащо.
- 31 И двата метода се считат за приемливи за представянето на безвъзмездните средства, свързани с приходи. Оповестяването на безвъзмездните средства може да е необходимо за правилното разбиране на финансовите отчети. Обикновено е целесъобразно да бъде оповестен техният ефект върху всеки приходен или разходен отчетен обект, за който се изисква да бъде оповестен отделно.

Възстановяване на безвъзмездните средства, предоставени от държавата

- 32 Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, които подлежат на възстановяване, се отчитат счетоводно като промяна на счетоводна приблизителна оценка (вж. МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*). Възстановяването на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, които са свързани с приходи, следва да се прилага първо спрямо всички непогасени кредити за бъдещи периоди, признати по отношение на безвъзмездните средства. Доколкото възстановяването надвишава всички такива кредити за бъдещи периоди или когато не съществува кредит за бъдещи периоди, възстановяването се признава незабавно в печалбата или загубата. Възстановяването на безвъзмездните средства, свързани с актив, се признава чрез увеличаване на балансовата стойност на актива или намаляване на салдото на прихода за бъдещи периоди с подлежащата на възстановяване (погасяване) сума. Натрупаната допълнителна амортизация, която би била призната в печалбата или загубата до съответната дата при отсъствие на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, се признава незабавно в печалбата или загубата.
- 33 Обстоятелствата, пораждащи възстановяване на безвъзмездни средства, свързани с актив, може да изискват обмисляне на възможността за обезценка на новата балансова стойност на актива.

ДЪРЖАВНА ПОМОЩ

- 34 Определени форми на държавна помощ, които не може да бъдат остойностени приемливо, и сделки с правителството, които не може да бъдат разграничени от обичайните търговски сделки на предприятието, са изключени от определението за безвъзмездни средства, предоставени от държавата, по параграф 3.
- 35 Примери за помощ, която не може да бъде остойностена приемливо, са безплатна техническа или маркетингова консултация и предоставяне на гаранции. Пример за помощ, която не може да бъде разграничена от обичайните търговски сделки на предприятието, е държавната политика за възлагане на поръчки, които представляват част от продажбите на предприятието. Съществуването на ползата може да не е под въпрос, но всеки опит да се разграничи търговската дейност от държавната помощ би могъл да е доста произволен.
- 36 Значимостта на ползата в горните примери може да бъде такава, че за да не са подвеждащи финансовите отчети, да е необходимо оповестяване на естеството, размера и продължителността на помощта.
- 37 [Заличен]
- 38 В настоящия стандарт държавната помощ не включва осигуряване на инфраструктура чрез подобряване на общата транспортна и съобщителна мрежа и доставката на усъвършенствани съоръжения, като съоръжения за напояване или водоснабдителна мрежа, които са постоянно на разположение за неопределен срок в полза на цялата местна общност.

ОПОВЕСТЯВАНЕ**39 Следните въпроси следва да се оповестят:**

- а) счетоводната политика, възприета за безвъзмездните средства, предоставени от държавата, включително методите на представяне, прилагани във финансовите отчети;
- б) естеството и размерът на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, признати във финансовите отчети, и предварителна информация за другите форми на държавна помощ, от които предприятието се е ползвало пряко; и
- в) неизпълнените условия и другите условности, с които е била обвързана признатата държавна помощ.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

40 **Предприятието, което прилага стандарта за първи път:**

- а) спазва изискванията за оповестяване в съответните случаи; и
- б) едно от следните:
- i) коригира своите финансови отчети за отчитане на промяната на счетоводната политика в съответствие с МСС 8; или
 - ii) прилага счетоводните изисквания на стандарта само към безвъзмездните средства или частите от безвъзмездни средства, които подлежат на получаване или възстановяване след датата на влизане в сила на стандарта.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 41 Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети, които обхващат периодите, започващи на 1 януари 1984 г. или след тази дата.
- 42 С МСС 1 (преработен през 2007 г.) бе изменена терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това се добавя параграф 29А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 01 януари 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.
- 43 С документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през май 2008 г., бе заличен параграф 37 бе заличен и бе добавен параграф 10А. Предприятието прилага тези изменения без обратна сила за държавните заеми, получени през годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 44 [Заличен]
- 45 С МСФО 13, издаден през май 2011 г., бе изменено определението за справедлива стойност в параграф 3. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 13.
- 46 С документа, озаглавен *Представяне на компоненти на другия всеобхватен доход* (изменения на МСС 1) и издаден през юни 2011 г., бе изменен параграф 29 и бе заличен параграф 29А. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 1 (изменен през юни 2011 г.).
- 47 [Заличен]
- 48 С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., бе изменен параграф 10А и бяха заличени параграфи 44 и 47. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 21

Ефекти от промените в обменните курсове

ЦЕЛ

- 1 Предприятието може да осъществява дейности в чуждестранна валута по два начина. То може да има сделки в чуждестранна валута или предприятия в чужбина. Освен това предприятието може да представя финансовите си отчети в чуждестранна валута. Целта на настоящия стандарт е да се определи как сделките в чуждестранна валута и предприятията в чужбина да бъдат включени във финансовите отчети на предприятието и как финансовите отчети на предприятието да се преизчисляват във валутата на представяне.
- 2 Основните въпроси са кой обменен курс (или курсове) да се използва и как да се представя във финансовите отчети влиянието на промените в обменните курсове.

ОБХВАТ

- 3 **Настоящият стандарт се прилага ⁽¹⁾:**
 - а) при отчитането на сделки и салда в чуждестранна валута, с изключение на тези сделки с деривативни инструменти и салда по деривативни инструменти, които са от обхвата на МСФО 9 *Финансови инструменти*;
 - б) **при преизчисляване на резултатите и финансовото състояние на предприятията в чужбина, които се включват във финансовите отчети на предприятието чрез консолидация или по метода на собствения капитал; и**
 - в) **при преизчисляване на резултатите на предприятието и неговото финансово състояние във валутата на представяне.**
- 4 МСФО 9 се прилага за редица деривативни инструменти в чуждестранна валута, които съответно са изключени от обхвата на настоящия стандарт. За редица деривативни инструменти, които обаче не попадат в обхвата на МСФО 9 (например деривативни инструменти в чуждестранна валута, които са част от други договори) се прилага настоящият стандарт. Настоящият стандарт се прилага и в случаите, когато предприятието превалутира суми, свързани с деривативни инструменти, от тяхната функционална валута във валутата на представяне.
- 5 Настоящият стандарт не се прилага при отчитане на хеджирането на отчетни обекти в чуждестранна валута, включително хеджирането на нетната инвестиция в предприятие в чужбина. За отчитане на хеджирането се прилага МСФО 9.
- 6 Настоящият стандарт се прилага за представянето на финансовите отчети на предприятието в чуждестранна валута и с него се установяват изискванията за представянето на така изготвените финансови отчети в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане. При преизчисляване на финансова информация в чуждестранна валута, което не отговаря на тези изисквания, настоящият стандарт определя информацията, която трябва да се оповести.
- 7 Настоящият стандарт не се прилага при представянето в отчета за паричните потоци на паричните потоци, възникнали в резултат на сделки в чуждестранна валута, нито при преизчисляването на паричните потоци на предприятие в чужбина (вж. МСС 7 *Отчети за паричните потоци*).

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

- 8 В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

Заключителен курс е спот обменният курс към края на отчетния период.

Курсова разлика е разликата, възникнала в резултат от преизчисляването на даден брой единици от една валута в друга валута при различни обменни курсове.

⁽¹⁾ Вж. също КПР-7 *Въвеждане на еврото*.

Обменен курс (валутен курс) е съотношението, в което се обменят две валути.

Справедлива стойност е цената, която би била получена при продажбата на актив или платена при прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (Вж. МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*)

Чуждестранна валута е всяка валута, различна от функционалната валута на предприятието.

Предприятие в чужбина е предприятие, което е дъщерно, асоциирано или съвместно или е клон на отчитащото се предприятие, чиито дейности са базирани или се ръководят в страна или валута, различни от тези на отчитащото се предприятие.

Функционална валута е валутата на основната икономическа среда, в която действа предприятието.

Група е предприятието майка и всички негови дъщерни предприятия.

Парични отчетни обекти (позиции) са държаните парични наличности (валутни единици), както и активите и пасивите, които предстои да бъдат получени или заплатени в определен или определен брой валутни единици.

Нетна инвестиция в предприятие в чужбина е размерът на участието на отчитащото се предприятие в нетните активи на тази дейност.

Валута на представяне е валутата, използвана при представянето на финансовите отчети.

Спот обменен курс е обменният курс при незабавна доставка.

Уточняване на определенията

Функционална валута

9 Основната икономическа среда, в която функционира едно предприятие, е тази среда, в която главно се генерират и изразходват паричните средства. Всяко предприятие трябва да вземе предвид следните фактори при определянето на функционалната си валута:

а) валутата:

i) която основно влияе върху продажните цени на стоките и услугите (това често е валутата, в която се определят и заплащат цените на неговите стоки и услуги); и

ii) на страната, чиито конкурентно въздействие и нормативна уредба са основно определящи за продажната цена на стоките и услугите;

б) валутата, която основно влияе върху разходите за труд, материали и другите разходи за предоставянето на стоки или услуги (това обикновено е валутата, в която се определят и заплащат тези разходи).

10 Данни за определяне на функционалната валута могат да бъдат и следните фактори:

а) валутата, в която се генерират средства от финансова дейност (например емитиране на дългови и капиталови инструменти);

б) валутата, в която се държат постъпленията от оперативната дейност.

- 11 Следните допълнителни фактори се вземат под внимание, когато се определя функционалната валута на предприятието в чужбина и дали неговата функционална валута съвпада с функционалната валута на отчитащото се предприятие (отчитащото се предприятие в този контекст е предприятието, което има предприятие в чужбина като дъщерно предприятие, клон, асоциирано предприятие или съвместно споразумение):
- а) дали дейностите на предприятието в чужбина се осъществяват като продължение на дейностите на отчитащото се предприятие, а не със значителна степен на автономност. Например възможно е такова предприятие в чужбина да продава само стоки, внесени от отчитащото се предприятие, и да превежда постъпленията към него. За втория случай като пример може да се даде чуждестранна дейност, при която се натрупват парични средства и други парични отчетни обекти, правят се разходи, генерират се приходи и се уреждат получени заеми и всичко това предимно в местната за нея валута;
 - б) дали сделките с отчитащото се предприятие представляват голям или малък процент от дейността на предприятието в чужбина;
 - в) дали паричните потоци от дейността на предприятието в чужбина влияят пряко върху паричните потоци на отчитащото се предприятие и са на разположение за превеждане към него веднага;
 - г) дали паричните потоци от дейността на предприятието в чужбина са достатъчни, за да се обслужват съществуващите и обичайно очакваните задължения по дълга, без предоставяне на средства от отчитащото се предприятие.
- 12 Когато гореизброените показатели са смесени и функционалната валута не е очевидна, определянето ѝ се прави от ръководството, като трябва да се прецени коя валута най-достоверно представя икономическия ефект от базовите сделки, събития и условия. Като част от този подход ръководството отдава предимство на основните показатели по параграф 9, преди да вземе под внимание показателите по параграфи 10 и 11, които са изготвени с цел да се осигурят допълнителни данни за определянето на функционалната валута на предприятието.
- 13 Функционалната валута на предприятието отразява базовите сделки, събития и условия, значими за него. Съответно след като бъде определена, функционалната валута не се променя, освен в случай на промяна в тези базови сделки, събития и условия.
- 14 Ако функционалната валута е валута на свръхинфлационна икономика, финансовите отчети на предприятието се преизчисляват съобразно МСС 29 *Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики*. Предприятието не може да избегне преизчисляването на финансовите отчети, например като за своя функционална валута приеме валута, различна от определената съобразно настоящия стандарт (например функционалната валута на предприятието майка).

Нетна инвестиция в предприятие в чужбина

- 15 Предприятието може да разполага с паричен отчетен обект, който представлява вземане или задължение към предприятие в чужбина. Отчетен обект, чието уреждане не е планирано, нито има вероятност да настъпи в обозримо бъдеще, по същество е част от нетната инвестиция на предприятието в съответното предприятие в чужбина и се отчита в съответствие с параграфи 32 и 33. Такива парични отчетни обекти може да включват дългосрочните вземания или заеми. Те не включват търговските вземания или задължения.
- 15А Предприятие, имащо паричен отчетен обект, който е вземане или задължение към предприятие в чужбина и е описан в параграф 15, може да бъде всяко дъщерно предприятие от групата. Например предприятието има две дъщерни предприятия – А и Б. Дъщерно предприятие Б е предприятие в чужбина. Дъщерно предприятие А отпуска заем на дъщерно предприятие Б. Вземането по заема на дъщерно предприятие А от дъщерно предприятие Б би било част от нетната инвестиция на предприятието в дъщерно предприятие Б, ако уреждането на заема не е нито планирано, нито има вероятност да настъпи в обозримо бъдеще. Това би било вярно и ако самото дъщерно предприятие А е предприятие в чужбина.

Парични отчетни обекти

- 16 Основният признак на паричния отчетен обект е правото да се получи или задължението да се достави фиксиран или определим брой валутни единици. Примери за това са: пенсии и други доходи на наетите лица, които трябва да се изплащат с парични средства; провизии, които трябва да бъдат уредени с парични средства; пасиви по лизинг; и парични дивиденди, които са признати като пасив. Подобно на това, договор за получаване (или доставка) на променлив брой капиталови инструменти на предприятието или променливо количество активи, чиято справедлива стойност за получаване (или доставка) се равнява на фиксиран или определим брой валутни единици, е паричен отчетен обект. Обратно, основният признак на непаричните отчетни обекти е липсата на право да се получи или на задължение да се достави фиксиран или определим брой валутни единици. Примери за това са: предплатени суми за стоки и услуги; репутация; нематериални активи; материални запаси; имоти, машини и съоръжения; активи с право на ползване; и провизии, които трябва да бъдат уредени с доставката на непаричен отчетен обект.

ОБОБЩЕНИЕ НА ПОДХОДА, КОЙТО СЕ ИЗИСКВА СЪГЛАСНО НАСТОЯЩИЯ СТАНДАРТ

- 17 При изготвяне на финансовите отчети всяко предприятие, независимо дали е самостоятелно, предприятие с предприятия в чужбина (например предприятие майка) или предприятие в чужбина (например дъщерно предприятие или клон), определя своята функционална валута в съответствие с параграфи 9–14. Предприятието преизчислява (превалутира) отчетните си обекти в чуждестранна валута във функционалната си валута и отчита ефекта от такова преизчисление в съответствие с параграфи 20–37 и 50.
- 18 Много от отчитащите се предприятия се състоят от определен брой самостоятелни предприятия (например група, съставена от предприятие майка и едно или повече дъщерни предприятия). Различни видове предприятия, независимо дали са част от група или по друг начин, може да имат инвестиции в асоциирани предприятия или съвместни споразумения, които също може да имат клонове. Необходимо е резултатите и финансовото състояние на всяко отделно предприятие, включено в отчитащото се предприятие, да бъдат преизчислени във валутата, в която отчитащото се предприятие представя своите финансови отчети. По силата на настоящия стандарт се разрешава валутата на представяне на отчитащото се предприятие да бъде всяка валута (или валути). Ако самостоятелно предприятие, което е част от отчитащото се предприятие, има функционална валута, различна от валутата на представяне, то преизчислява резултатите и финансовото си състояние в съответствие с параграфи 38–50.
- 19 Настоящият стандарт разрешава и самостоятелно предприятие, изготвящо финансови отчети, или предприятие, изготвящо самостоятелни финансови отчети в съответствие с МСС 27 *Самостоятелни финансови отчети*, да представя своите финансови отчети във всяка валута (или валути). Ако валутата на представяне на предприятието е различна от неговата функционална валута, неговите резултати и финансово състояние също се преизчисляват във валутата на представяне в съответствие с параграфи 38–50.

ОТЧИТАНЕ НА СДЕЛКИТЕ В ЧУЖДЕСТРАННА ВАЛУТА ВЪВ ФУНКЦИОНАЛНАТА ВАЛУТА

Първоначално признаване

- 20 Сделка в чуждестранна валута е всяка сделка, която е деноминирана или изисква уреждане (разплащане) в чуждестранна валута, включително сделките, възникващи, когато предприятието:
- а) купува или продава стоки или услуги, чиято цена е деноминирана в чуждестранна валута;
 - б) взема или дава в заем средства, при което задълженията или вземанията са деноминирани в чуждестранна валута; или
 - в) по друг начин придобива или се освобождава от активи или поема или урежда пасиви, деноминирани в чуждестранна валута.
- 21 Сделка в чуждестранна валута се отчита – при първоначално признаване във функционалната валута – като към сумата в чуждестранна валута се прилага спот обменният курс между функционалната и чуждестранната валута към датата на сделката.

- 22 Датата на сделката е тази дата, на която сделката добива право да бъде призната в съответствие с МСФО. По практически причини най-често се използва курс, който е приближение до действителния курс към датата на сделката. Например осредненият курс за седмицата или месеца може да се използва при всички сделки в съответната чуждестранна валута, извършени през този период. Обаче ако обменният курс има значителни колебания, използването на осреднен курс е нецелесъобразно.

Отчитане към края на следващите отчетни периоди

- 23 **В края на всеки отчетен период:**

а) **паричните отчетни обекти в чуждестранна валута се преизчисляват по заключителния курс;**

б) **непаричните отчетни обекти, които се оценяват по историческа цена в чуждестранна валута, се преизчисляват по обменния курс към датата на сделката; и**

в) **непаричните отчетни обекти, които се оценяват по справедлива стойност в чуждестранна валута, се преизчисляват по обменните курсове към датата на оценяване на справедливата стойност.**

- 24 Балансовата стойност на даден отчетен обект се определя във връзка с други относими стандарти. Например имотите, машините и съоръженията може да бъдат оценявани по справедлива стойност или по историческа цена в съответствие с МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*. Независимо дали балансовата стойност е определена по историческа цена или по справедлива стойност, ако стойността е определена в чуждестранна валута, тя се преизчислява във функционалната валута в съответствие с настоящия стандарт.

- 25 Балансовата стойност на някои отчетни обекти се определя чрез съпоставяне на две или повече суми. Например балансовата стойност на материалните запаси е по-ниската стойност измежду себестойността или цената на придобиване и нетната реализируема стойност в съответствие с МСС 2 *Материални запаси*. По подобен начин в съответствие с МСС 36 *Обезценка на активи* балансовата стойност на актив, при който има признаци за обезценяване, се определя като по-ниската стойност измежду балансовата му стойност, преди да се вземат под внимание възможните загуби от обезценка на актива, и неговата възстановима стойност. Когато такъв актив е непаричен и се оценява в чуждестранна валута, балансовата стойност се определя, като се съпоставят:

а) себестойността/цената на придобиване или балансовата стойност, според случая, преизчислена по обменния курс към датата на определяне на стойността (т.е. датата на сделката за отчетен обект, оценяван по историческа цена); и

б) нетната реализируема стойност или възстановимата стойност, според случая, преизчислена по обменния курс към датата, когато стойността е била определена (например заключителния курс към края на отчетния период);

Като ефект от това съпоставяне загубата от обезценка може да бъде призната във функционалната валута, но да не бъде призната в чуждестранната валута или обратно.

- 26 Когато има няколко обменни курса, се използва курсът, по който бъдещите парични потоци, представени от сделката или остатъка, би могло да бъдат уредени, ако паричните потоци бяха възникнали на датата на оценяването. Ако размяната между две валути временно не е възможна, се използва първият обменен курс, по който обмяната може да бъде направена.

Признаване на курсовите разлики

- 27 Както е отбелязано в параграф 3, буква а) и параграф 5, МСФО 9 се прилага при отчитане на хеджирането на отчетни обекти в чуждестранна валута. Отчитането на хеджирането изисква едно предприятие да отчита някои курсови разлики различно от начина, посочен в настоящия стандарт. Например по силата на МСФО 9 се изисква курсовите разлики, свързани с парични отчетни обекти, които се определят като хеджиращи инструменти при хеджиране на паричен поток, първоначално да се признават в другия всеобхватен доход, докато хеджирането е в сила.

- 28 **Курсовите разлики, възникващи при уреждане на парични отчетни обекти или при преизчисляване на паричните отчетни обекти на предприятието по курсове, различни от тези, по които са били преизчислени при първоначалното признаване през периода или в предходните финансови отчети, се признават като печалба или загуба за периода, през който са възникнали, с изключение на така описаните в параграф 32.**
- 29 Когато паричен отчетен обект възниква в резултат на сделка в чуждестранна валута и има промяна в обменния курс между датата на сделката и датата на уреждането, се появява курсова разлика. Когато сделката бъде уредена в рамките на същия отчетен период, през който е извършена, цялата курсова разлика се признава през този период. Но когато сделката бъде уредена през следващ отчетен период, курсовата разлика, призната през всеки период до датата на уреждането, се определя от промяната на обменните курсове през всеки период.
- 30 **Когато печалба или загуба от непаричен отчетен обект се признава в другия всеобхватен доход, всеки обменен компонент на тази печалба или загуба трябва да бъде признат в другия всеобхватен доход. Обратно, когато печалба или загуба от непаричен отчетен обект се признава в печалбата или загубата, всеки обменен компонент на тази печалба или загуба трябва да бъде признат в печалбата или загубата.**
- 31 По силата на други МСФО се изисква някои печалби или загуби да се признават в другия всеобхватен доход. Например по силата на МСС 16 се изисква някои печалби или загуби, възникнали от преценка на имоти, машини и съоръжения, да бъдат признати в другия всеобхватен доход. Когато такъв актив се оценява в чуждестранна валута, по силата на параграф 23, буква в) от настоящия стандарт се изисква преоценената стойност да бъде преизчислена по курса към датата на определяне на стойността, в резултат на което се получава курсова разлика, която също се признава в другия всеобхватен доход.
- 32 **Курсовите разлики, възникващи по даден паричен отчетен обект, който по същността си представлява част от нетната инвестиция на отчитащото се предприятие в предприятие в чужбина (вж. параграф 15), следва да се признаят като печалба или загуба в самостоятелните финансови отчети на отчитащото се предприятие или в индивидуалните финансови отчети на предприятието в чужбина. Във финансовите отчети, които са общи за предприятието в чужбина и отчитащото се предприятие (например консолидирани финансови отчети, когато предприятието в чужбина е дъщерно предприятие), такива курсови разлики се признават първоначално в другия всеобхватен доход и се прекласифицират от собствения капитал към печалбата или загубата от освобождаване от нетната инвестиция в съответствие с параграф 48.**
- 33 Когато паричен отчетен обект е част от нетната инвестиция на отчитащото се предприятие в предприятие в чужбина и е деноминиран във функционалната валута на отчитащото се предприятие, в индивидуалните финансови отчети на предприятието в чужбина възниква курсова разлика в съответствие с параграф 28. Ако такава позиция е деноминирана във функционалната валута на предприятието в чужбина, възниква курсова разлика в самостоятелните финансови отчети на отчитащото се предприятие в съответствие с параграф 28. Ако такава позиция е деноминирана във валута, различна от функционалната валута на отчитащото се предприятие или на предприятието в чужбина, възниква курсовата разлика в самостоятелните финансови отчети на отчитащото се предприятие и индивидуалните финансови отчети на предприятието в чужбина в съответствие с параграф 28. Такава курсова разлика се признава в другия всеобхватен доход във финансовите отчети, включващи отчитащото се предприятие и предприятието в чужбина (т.е. финансовите отчети, в които предприятието в чужбина е консолидирано или отчетено по метода на собствения капитал).

- 34 Когато предприятието води счетоводните си книги и регистри във валута, различна от неговата функционална валута, при изготвянето на финансовите отчети всички суми се преизчисляват във функционалната валута в съответствие с параграфи 20–26. Това дава същите стойности във функционална валута, които биха възникнали, ако отчетните обекти първоначално бяха записани във функционалната валута на предприятието. Например паричните отчетни обекти се преизчисляват във функционалната валута по заключителния курс, докато непаричните отчетни обекти, които се оценяват по историческата им цена, се преизчисляват по курса към датата на сделката, довела до тяхното признаване.

Промяна на функционалната валута

- 35 Когато има промяна на функционалната валута на предприятието, то трябва да направи преизчисляване в новата функционална валута без обратна сила от датата на промяната.
- 36 Както е отбелязано в параграф 13, функционалната валута на предприятието се отразява върху базовите сделки, събития и условия, значими за предприятието. Съответно след като бъде определена, функционалната валута не се променя, освен в случай на промяна в тези базови сделки, събития и условия. Например промяна на валутата, която основно влияе на продажните цени на стоките и услугите, може да доведе до промяна на функционалната валута на предприятието.
- 37 Ефектът от промяната на функционалната валута се отчита без обратна сила. С други думи, предприятието преизчислява всички отчетни обекти в новата функционална валута, използвайки обменния курс към датата на промяната. Получените преизчислени стойности на непаричните отчетни обекти се разглеждат по тяхната историческа цена. Курсови разлики, възникващи от превалутиране на данните за предприятие в чужбина, признати преди в другия всеобхватен доход съгласно параграф 32 и параграф 39, буква в), не се прекласифицират от собствения капитал към печалбата или загубата до освобождаването от предприятието.

ИЗПОЛЗВАНЕ НА ВАЛУТА НА ПРЕДСТАВЯНЕ, РАЗЛИЧНА ОТ ФУНКЦИОНАЛНАТА ВАЛУТА

Преизчисляване във валутата на представяне

- 38 Предприятието може да представя своите финансови отчети във всяка валута (или валути). Ако валутата на представяне е различна от функционалната валута на предприятието, то преизчислява резултата и финансовото си състояние във валутата на представяне. Например ако една група обхваща отделни предприятия с различни функционални валути, техните резултати и финансово състояние се изразяват в една обща валута, за да може да бъдат представени консолидирани финансови отчети.
- 39 **Финансовите резултати и състояние на едно предприятие, чиято функционална валута не е валута на свръхинфлационна икономика, се преизчисляват в различна валута на представяне по следната процедура:**

- а) активите и пасивите за всеки представен отчет за финансовото състояние (вкл. сравнителната информация) се преизчисляват по заключителния курс към датата на отчета за финансовото състояние;**
- б) приходите и разходите за всеки отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход (т.е. включително сравнителните данни) се преизчисляват по обменните курсове към датите на съответните сделки; и**
- в) всички курсови разлики, възникнали в резултат на преизчисляването, се признават в другия всеобхватен доход.**

- 40 От гледна точка на практичността за преизчисляването на отчетните обекти от категорията на приходите и разходите често се използва курс, който е приближение на действителните обменни курсове към датите на сделките, например среден курс за периода. Обаче ако обменният курс има значителни колебания, използването на осреднен курс е нецелесъобразно.

41 Курсовите разлики, посочени в параграф 39, буква в), са резултат от:

- а) преизчисляване на приходите и разходите по обменните курсове към датите на сделките, а на активите и пасивите – по заключителния курс;
- б) преизчисляване на началните нетни активи по заключителен курс, различен от предишния заключителен курс.

Тези курсови разлики не се признават в печалбата или загубата, тъй като промените в обменните курсове имат малък или никакъв пряк ефект върху настоящите и бъдещите парични потоци от дейността. Съвкупният размер на курсовите разлики се представя в отделен компонент на собствения капитал до освобождаването от предприятието в чужбина. Когато курсовите разлики се отнасят до предприятие в чужбина, което е консолидирано, но не изцяло притежавано, натрупаните курсови разлики, които са възникнали от преизчислението и които може да бъдат отнесени към неконтролиращите участия, се разпределят и признават като част от неконтролиращите участия в консолидирания отчет за финансовото състояние.

42 Резултатите и финансовото състояние на предприятие, чиято функционална валута е на свръхинфлационна икономика, трябва да бъдат преизчислени в различна валута на представяне по следната процедура:

- а) всички суми (активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи, вкл. сравнителна информация) се преизчисляват по заключителния курс към датата на най-скорошния отчет за финансовото състояние; освен когато:
- б) когато сумите се преизчисляват във валутата на несвръхинфлационна икономика, сравнителните суми са тези, които са били представени като суми за текущата година в съответните финансови отчети от предходна година (т.е. които не са коригирани за отчитане на последващите промени в ценовите равнища или за последващите промени в обменния курс).

43 Когато функционалната валута е валутата на свръхинфлационна икономика, предприятието преизчислява своите финансови отчети в съответствие с МСС 29, преди да приложи метода за преизчисляване по параграф 42, с изключение на сравнителните суми, които се преизчисляват във валута на несвръхинфлационна икономика (вж. параграф 42, буква б). Когато икономиката излезе от състоянието на свръхинфлация и предприятието преустанови преизчисляването на финансовите отчети съгласно МСС 29, за преизчисляване във валутата на представяне на сумите, преизчислени спрямо ценовото равнище към датата на прекратяване на преизчисляването на финансовите отчети, се използва историческата цена.

Превалутирание (преизчисление) на данните за предприятие в чужбина

44 Параграфи 45–47, като допълнение към параграфи 38–43, се прилагат, когато резултатите и финансовото състояние на предприятието в чужбина се преизчисляват във валутата на представяне, за да може тази дейност да бъде включена във финансовите отчети на отчитащото се предприятие чрез консолидиране или по метода на собствения капитал.

- 45 Обединяването на резултатите и финансовото състояние на предприятие в чужбина с тези на отчитащото се предприятие следва обичайните консолидационни процедури, като отстраняване на вътрешногруповите разчети (салда) и вътрешногруповите сделки на дъщерното предприятие (вж. МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*). Обаче вътрешногрупов паричен актив (или пасив), независимо дали е краткосрочен или дългосрочен, не може да бъде отписан срещу съответстващия вътрешногрупов пасив (или актив), без да бъдат показани резултатите от валутните колебания в консолидираните финансови отчети. Това е така, тъй като паричният отчетен обект представлява поето задължение за превръщане на една валута в друга и може да донесе на отчитащото се предприятие печалба или загуба от валутните колебания. Съответно в консолидираните финансови отчети на отчитащото се предприятие такава курсова разлика се признава в печалбата или загубата или – ако възниква от обстоятелствата, описани в параграф 32 – се признава в другия всеобхватен доход и се натрупва в отделен компонент на собствения капитал до освобождаването от предприятието в чужбина.
- 46 Когато финансовите отчети на предприятието в чужбина са към дата, различна от тази на отчетите на отчитащото се предприятие, във връзка с предприятието в чужбина често се изготвят допълнителни финансови отчети към датата на отчетите на отчитащото се предприятие. Когато това не е направено, МСФО 10 позволява използването на различна отчетна дата, стига разликата да не е по-голяма от три месеца и да са направени корекции, които да отразяват ефекта от всички важни сделки и събития, настъпили между двете дати. В такива случаи активите и пасивите на предприятието в чужбина се превалутират по обменния курс към края на отчетния период на предприятието в чужбина. При големи промени в обменните курсове до края на отчетния период на отчитащото се предприятие се правят корекции в съответствие с МСФО 10. Същият подход се използва при прилагане на метода на собствения капитал по отношение на асоциираните и съвместните предприятия в съответствие с МСС 28 (изменен през 2011 г.).
- 47 **Всяка репутация, възникнала вследствие на придобиване на предприятие в чужбина, и всяко коригиране по справедлива стойност на балансовите стойности на активите и пасивите, възникнало в резултат на придобиването на това предприятие в чужбина, се разглеждат като активи и пасиви на предприятието в чужбина. Следователно те се изразяват във функционалната валута на предприятието в чужбина и се превалутират по заключителния курс в съответствие с параграфи 39 и 42.**

Освобождаване или частично освобождаване от предприятие в чужбина

- 48 При освобождаване от предприятие в чужбина съвкупният размер на курсовите разлики, отнасящи се до това предприятие в чужбина, признати в другия всеобхватен доход и натрупани в отделен компонент на собствения капитал, се прекласифицира от собствения капитал към печалбата или загубата (като корекция от прекласификация) (вж. МСС 1 *Представяне на финансови отчети*, преработен през 2007 г.).
- 48А Освен освобождаването от цялостното участие на предприятието в предприятие в чужбина, като освобождаване се считат и следните случаи на частично освобождаване:
- а) когато частичното освобождаване включва загубата на контрол над дъщерно предприятие, което включва предприятие в чужбина, независимо дали предприятието запазва неконтролиращо участие в бившето си дъщерно предприятие след частичното освобождаване; и
- б) когато запазеното участие след частичното освобождаване от участие в съвместно споразумение или частичното освобождаване от участие в асоциирано предприятие, което включва предприятие в чужбина, е финансов актив, който включва предприятие в чужбина.

- 48Б При освобождаване от дъщерно предприятие, което включва предприятие в чужбина, съвкупният размер на курсовите разлики, свързан с това предприятие в чужбина, които са отнесени към неконтролиращите участия, се отписва, а не се прекласифицира към печалбата или загубата.
- 48В При частично освобождаване от дъщерно предприятие, което включва предприятие в чужбина, предприятието преразпределя пропорционалния дял от съвкупния размер на курсовите разлики, признати в другия всеобхватен доход, към неконтролиращите участия в това предприятие в чужбина. При всяко друго частично освобождаване от предприятие в чужбина предприятието прекласифицира към печалбата или загубата само пропорционалния дял на съвкупния размер на курсовите разлики, признати в другия всеобхватен доход.
- 48Г Частично освобождаване от участието на предприятието в предприятие в чужбина е всяко намаление на притежаваното участие на предприятието в собствеността на предприятието в чужбина, освен намаленията по параграф 48А, които се отчитат като освобождаване.
- 49 Предприятието може да се освободи или частично да се освободи от своето участие в предприятие в чужбина чрез продажба, ликвидация, обратно изкупуване на дялов капитал или изоставяне изцяло или частично на това предприятие. Намаляването на балансовата стойност на предприятие в чужбина поради собствените му загуби или поради обезценка, призната от инвеститора, не съставлява частично освобождаване. Съответно никаква част от печалбата или загубата от обменни курсове, призната в другия всеобхватен доход, не се прекласифицира към печалбата или загубата към момента на отрицателната преоценка (намаляване на балансовата стойност).

ДАНЪЧНИ ЕФЕКТИ ОТ ВСИЧКИ КУРСОВИ РАЗЛИКИ

- 50 Печалбите и загубите от сделки в чуждестранна валута и курсови разлики, възникващи при преизчисляването на резултатите и финансовото състояние на едно предприятие (включително предприятие в чужбина) в различна валута, може да имат данъчни ефекти. МСС 12 *Данъци върху дохода* се прилага по отношение на тези данъчни ефекти.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

- 51 В параграфи 53 и 55–57 споменаването на „функционална валута“ се прилага при група към функционалната валута на предприятието майка.
- 52 **Предприятието оповестява:**
- а) **размера на курсовите разлики, признати в печалбата или загубата, с изключение на тези, които са възникнали от финансови инструменти, оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9; и**
 - б) **нетните курсови разлики, признати в другия всеобхватен доход и натрупани в отделен компонент на собствения капитал, и равнието на размера на тези курсови разлики в началото и края на периода.**
- 53 Когато валутата на представяне е различна от функционалната валута, този факт следва да бъде обявен заедно с оповестяването на функционалната валута и причината за използването на различна валута на представяне.
- 54 Когато е налице промяна във функционалната валута на отчитащото се предприятие или на значимо предприятие в чужбина, този факт и причината за промяната трябва да бъдат оповестени.

- 55 **Когато предприятието представя финансовите си отчети във валута, различна от неговата функционална валута, то посочва, че финансовите отчети са в съответствие с МСФО, само ако те са в съответствие с всички изискванията на МСФО, включително методът на превалутиране (преизчисляване), изложен в параграфи 39 и 42.**
- 56 Предприятието понякога представя своите финансови отчети или друга финансова информация във валута, която не е неговата функционална валута, без да спазва изискванията по параграф 55. Например предприятието може да превърне в друга валута само избрани статии от своите финансови отчети. Или предприятието, чиято функционална валута не е валутата на свръхинфлационна икономика, може да превърне своите финансови отчети в друга валута, преизчислявайки всички статии по най-скорошния заключителен курс. Такива превръщания не са в съответствие с МСФО и се изискват оповестяванията, изложени в параграф 57.
- 57 **Когато предприятието представя своите финансови отчети или друга финансова информация във валута, различна от неговата функционална валута или валута на представяне, и изискванията на параграф 55 не са спазени, то:**
- а) **ясно обозначава информацията като допълнителна информация, за да я разграничи от информацията, която е в съответствие с МСФО;**
 - б) **оповестява валутата, в която е представена допълнителната информация; и**
 - в) оповестява функционалната валута на предприятието и използваните методи на превалутиране при определяне на допълнителната информация.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- 58 Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на 1 януари 2005 г. или след тази дата. Насърчава се по-ранното му прилагане. Ако предприятието прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.
- 58А С документа, озаглавен *Нетна инвестиция в предприятие в чужбина* (изменение на МСС 21) и издаден през декември 2005 г., бе добавен параграф 15А и бе изменен параграф 33. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2006 г. или след тази дата. Насърчава се по-ранното му прилагане.
- 59 Предприятието прилага параграф 47 без обратна сила за всички придобивания, възникнали след началото на финансовоотчетния период, през който настоящият стандарт се прилага за първи път. Прилагането с обратна сила на параграф 47 за по-ранните придобивания е позволено. За придобиване на предприятие в чужбина, което се отчита без обратна сила, но е възникнало преди датата, на която настоящият стандарт е бил приложен за първи път, предприятието следва да не превалутира за предходните години и съответно може, когато е подходящо, да разглежда репутацията и корекциите на справедливата стойност, възникнали при това придобиване, като активни и пасиви на предприятието, а не като активни и пасиви на предприятието в чужбина. Следователно тази репутация и тези корекции на справедливата стойност или вече са изразени във функционалната валута на предприятието, или са непарични отчетни обекти в чуждестранна валута, които се отчитат по обменния курс към датата на придобиването.
- 60 Всички други промени, възникващи от прилагането на настоящия стандарт, се отчитат в съответствие с изискванията на МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.

- 60 А С МСС 1 (преработен през 2007 г.) бе изменена терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това бяха изменени параграфи 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 и 52. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.
- 60 Б С МСС 27 (изменен през 2008 г.) бяха добавени параграфи 48А–48Г и бе изменен параграф 49. Предприятието прилага тези изменения без обратна сила за годишните периоди, започващи на 1 юли 2009 година или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен през 2008 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.
- 60 В [Заличен]
- 60 Г Параграф 60Б бе изменен с изданието през май 2010 г. документ, озаглавен *Подобрения на МСФО*. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 юли 2010 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане.
- 60 Д [Заличен]
- 60 Е С МСФО 10 и МСФО 11 *Съвместни споразумения*, издадени през май 2011 г., бяха изменени параграф 3, буква б), параграфи 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 и 48А. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.
- 60 Ж С МСФО 13, издаден през май 2011 г., бе изменено определението за справедлива стойност в параграф 8 и бе изменен параграф 23. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.
- 60 З С документа, озаглавен *Представяне на компонентите на другия всеобхватен доход* (изменения на МСС 1) и издаден през юни 2011 г., бе изменен параграф 39. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСС 1 (изменен през юни 2011 г.).
- 60 И [Заличен]
- 60 Й С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., бяха изменени параграфи 3, 4, 5, 27 и 52 и бяха заличени параграфи 60В, 60Д и 60И. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.
- 60 К С МСФО 16 *Лизинг*, издаден през януари 2016 г., бе изменен параграф 16. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 16.
- ОТМЯНА НА ДРУГИ РЕШЕНИЯ
- 61 Настоящият стандарт заменя МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* (преработен през 1993 г.)
- 62 Настоящият стандарт заменя следните разяснения:
- Разяснение 11 на ПКР *Обмяна на чуждестранна валута – капитализация на загубите в резултат на голяма девалвация на валутата*;
 - Разяснение 19 на ПКР *Отчетна валута – оценка и представяне на финансовите отчети съгласно МСС 21 и МСС 29*; и
 - Разяснение 30 на ПКР *Отчетна валута – преизчисляване от валутата на оценяване във валутата на представяне*.

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 23

Разходи по заеми

ОСНОВЕН ПРИНЦИП

- 1** Разходите по заеми, които са пряко относими към придобиването, създаването (строителството) или производството на отговарящ на условията актив, стават част от себестойността или цената на придобиване на този актив. Другите разходи по заеми се признават като разход.

ОБХВАТ

- 2** Предприятието прилага настоящия стандарт при счетоводното отчитане на разходите по заеми.
- 3 В настоящия стандарт не се разглежда действителните или приписани разходи за собствен капитал, включително привилегирания капитал, който не се класифицира като пасив.
- 4 От предприятието не се изисква да прилага настоящия стандарт за разходите по заеми, които са пряко относими към придобиването, създаването (строителството) или производството на:
- а) отговарящ на условията актив, оценен по справедлива стойност, например биологичен актив от обхвата на МСС 41 *Земеделие*; или
 - б) материални запаси, които се изработват или произвеждат по друг начин серийно в големи количества и с повторяемост.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

- 5** В този стандарт се използват следните термини, имащи посочените значения:

Разходи по заеми са лихви и други разходи, които предприятието понася във връзка със заемането на средства.

Отговарящ на условията актив е актив, за който непременно е необходим значителен срок за подготовка за употреба по предназначение или продажба.

- 6 Разходите по заеми може да включват:
- а) разходи за лихви, изчислени по метода на ефективния лихвен процент, описан в МСФО 9;
 - б) [заличен]
 - в) [заличен]
 - г) лихви във връзка с пасиви по лизинг, признати в съответствие с МСС 16 *Лизинг*; и
 - д) курсови разлики, произтичащи от заеми в чуждестранна валута, доколкото се разглеждат като корекция на разходите за лихви.
- 7 В зависимост от обстоятелствата всеки от изброените по-долу активи може да представлява отговарящ на условията актив:
- а) материални запаси;
 - б) производствени машини (съоръжения);

- в) съоръжения за производство на енергия;
- г) нематериални активи;
- д) инвестиционни имоти;
- е) растения носители.

Финансовите активи и материалните запаси, които се изработват или произвеждат по друг начин в кратки срокове, не представляват отговарящи на условията активи. Активите, които са готови за употреба по предназначение или за продажба, когато се придобиват, не представляват отговарящи на условията активи.

ПРИЗНАВАНЕ

- 8** **Предприятието капитализира разходите по заеми, които са пряко относими към придобиването, създаването (строителството) или производството на отговарящ на условията актив като част от себестойността или цената на придобиване на този актив. Предприятието следва да признава другите разходи по заеми като разход през периода, в който те са извършени.**
- 9 Разходите по заеми, които са пряко относими към придобиването, създаването (строителството) или производството на отговарящ на условията актив, се включват в себестойността или цената на придобиване на този актив. Такива разходи по заеми се капитализират като част от себестойността или цената на придобиване на актива, когато съществува вероятност, че ще доведат до бъдещи икономически ползи за предприятието, и когато може да бъдат надеждно оценени. Когато предприятието прилага МСС 29 *Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики*, то признава като разход частта от разходите по заеми, които компенсират инфлацията през същия период в съответствие с параграф 21 от посочения стандарт.

Разходи по заеми, които са допустими за капитализиране

- 10 Разходите по заеми, които са пряко относими към придобиването, създаването (строителството) или производството на отговарящ на условията актив, са онези разходи по заеми, които биха били избегнати, ако разходът по отговарящия на условията актив не бе извършен. Когато дадено предприятие заема средства конкретно с цел придобиване на определен отговарящ на условията актив, разходите по заеми, които пряко се отнасят за този отговарящ на условията актив, може лесно да се установят.
- 11 Може да е трудно да се установи пряка връзка между конкретно определени заеми и един отговарящ на условията актив и да се определят заемите, които иначе биха могли да бъдат избегнати. Такава трудност е налице например, когато финансовата дейност на едно предприятие се координира централно. Трудности възникват също, когато една група използва редица дългови инструменти за заемане на средства при различни лихвени проценти и отдава тези средства при различни условия на други предприятия в групата. Други усложнения възникват при използването на заеми, изразени или обвързани с чуждестранни валути, когато групата работи в икономика с висока инфлация, и от колебания на обменните курсове. В резултат на това е трудно да се определи размерът на разходите по заеми, които са пряко относими към придобиването на отговарящ на условията актив, и е необходимо да се приложи преценка.
- 12** **Доколкото предприятието заема средства специално с цел придобиване на един отговарящ на условията актив, размерът на разходите по заеми, които са допустими за капитализиране по този актив, се определя, като от действителните разходи, извършени по тези заеми през периода, се извади всякакъв инвестиционен приход от временното инвестиране на тези заемни средства.**
- 13 Финансовите договорености за един отговарящ на условията актив може да имат като резултат предприятие, получаващо заемни средства и извършващо свързани с тези средства разходи по заеми, преди част от средствата или всички средства да бъдат изразходени по отговарящия на условията актив. В такива условия средствата често временно се инвестират до тяхното изразходване по отговарящия на условията актив. При определяне размера на разходите по заеми, които са допустими за капитализиране през един период, от извършените разходи по заемите се изважда всеки инвестиционен приход, получен от такива средства.

- 14 Доколкото предприятието заема средства като цяло и ги използва с цел придобиване на отговарящ на условията актив, предприятието определя размера на разходите по заеми, които са допустими за капитализация, като прилага процент на капитализация към разходите по този актив. Процентът на капитализация е среднопретеглената величина на разходите по заеми, приложими към всички заеми на предприятието, които са непогасени през периода. Предприятието обаче не включва в това изчисление разходите по заеми, приложими към заемите, взети специално с цел придобиване на отговарящ на условията актив, докато по същество не са приключили всички дейности, необходими за подготвянето на актива за употребата му по предназначение или продажбата му. Размерът на разходите по заеми, които предприятието капитализира през даден период, не трябва да превишава размера на разходите по заеми, извършени през този период.
- 15 В някои случаи, когато се изчислява среднопретеглената величина на разходите по заеми, е подходящо да се включат всички заеми на предприятието майка и неговите дъщерни предприятия; в други случаи е подходящо всяко дъщерно предприятие да използва среднопретеглена величина на разходите по заеми, приложими към неговите собствени заеми.

Превишение на балансовата стойност на отговарящия на условията актив над възстановимата стойност

- 16 Когато балансовата стойност или очакваната окончателна стойност на отговарящия на условията актив превишава неговата възстановима стойност или нетна реализируема стойност, балансовата стойност се намалява или отписва изцяло в съответствие с изискванията на други стандарти. В някои случаи размерът на намалението или отписаната сума впоследствие се вписва отново (възстановява) в съответствие с тези други стандарти.

Начало на капитализацията

- 17 **Предприятието започва капитализация на разходите по заеми като част от себестойността или цената на придобиване на отговарящия на условията актив от началната дата. Началната дата на капитализацията е датата, на която предприятието за първи път е удовлетворило всички долупосочени условия:**

а) да извърши разходите за актива;

б) да извърши разходите по заемите; и

в) да предприеме дейности, необходими за подготвяне на актива за употребата му по предназначение или продажбата му.

- 18 Разходите по един отговарящ на условията актив включват само тези разходи, които са довели до плащания на парични средства, прехвърляния на други активи или поемане на лихвоносни задължения (пасиви). Разходите се намаляват с всякакви получени междинни плащания или получени безвъзмездни средства във връзка с актива (вж. МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавната помощ*). Средната балансова стойност на актива през даден период, включително капитализираните преди това разходи по заеми, обикновено е разумно приближение на разходите, към които се прилага процентът на капитализация през този период.
- 19 Дейностите, които са необходими за подготвянето на актива за неговата употреба по предназначение или продажба, включват нещо повече от физическото създаване (строителство) на актива. Те включват техническата и административната работа преди започване на физическото строителство, например дейностите, свързани с получаване на разрешения преди започване на физическото строителство. 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 в процес на подобрене, се капитализират през периода, през който са извършени дейностите, 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 може да бъдат капитализирани.

Спиране на капитализацията

- 20** **Предприятието следва да спре (преустанови) капитализирането на разходите по заеми през дългите периоди, през които е спряло активното подобрене на отговарящ на условията актив.**
- 21 Разходите по заеми може да се извършват през един дълъг период, през който са спрени дейностите, необходими за подготвяне на един актив за неговата употреба по предназначение или продажба. Такива разходи са разходи за притежаване на частично завършени активи и не може да се капитализират. Предприятието обаче обикновено не спира капитализацията на разходите по заеми през период, когато се извършва значителна техническа и административна работа. Предприятието не спира капитализацията на разходите по заеми и когато временно забавяне е необходима част от процеса на подготвяне на актива за неговата употреба по предназначение или продажба. Например капитализацията продължава през дългия период, през който високото равнище на водата забавя строителството на мост, ако такава високо равнище на водата е обичайно явление през периода на строителство в съответния географски район.

Прекратяване на капитализацията

- 22** **Предприятието прекратява капитализацията на разходите по заеми, когато са приключени в значителна степен всички дейности, необходими за подготвянето на отговарящия на условията актив за употребата му по предназначение или продажбата му.**
- 23 Един актив обикновено е готов за употреба по предназначение или продажба, когато физическото строителство на актива е приключено, дори ако рутинната административна работа все още продължава. Ако остават само незначителни изменения, например декорацията на един имот съгласно спецификацията на купувача или потребителя, това означава, че по същество всички дейности са приключени.
- 24** **Когато предприятието приключва строителството на един отговарящ на условията актив на части и всяка една част може да се използва, докато продължава строителството на другите части, капитализацията на разходите по заеми се прекратява, когато по същество са приключени всички дейности, необходими за подготвянето на тази част за нейната употреба по предназначение или продажба.**
- 25 Бизнес парк, състоящ се от няколко сгради, всяка от които може да се използва поотделно, е пример за отговарящ на условията актив, за който всяка една част може да се използва, докато продължава строителството на другите части. Пример за отговарящ на условията актив, който е необходимо да бъде приключен, преди да може да се използва някоя част от него, е завод, включващ няколко процеса, които се извършват последователно в различни части на завода в рамките на една площадка, например стоманодобивен завод.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

- 26** **Предприятието оповестява:**

- а) **размера на разходите по заеми, които са капитализирани през периода; и**
- б) **процента на капитализация, който е използван за определяне на размера на разходите по заемите, които са допустими за капитализиране.**

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- 27** **Когато прилагането на настоящия стандарт представлява промяна в счетоводната политика, предприятието прилага стандарта към разходите по заеми, свързани с отговарящи на условията активи, чиято начална дата на капитализация съвпада или следва датата на влизането му в сила.**

28 **Предприятието обаче може да определи която и да било дата преди датата на влизане в сила на стандарта и да го прилага по отношение на разходите по заеми, свързани с всички отговарящи на условията активи, чиято начална дата на капитализацията съвпада или следва тази дата.**

28А С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2015–2017 г.* и издаден през декември 2017 г., бе изменен параграф 14. Предприятието прилага тези изменения за разходите по заеми, извършени във или след началото на годишния отчетен период, през който предприятието прилага тези изменения за първи път.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

29 Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага настоящия стандарт от дата, предхождаща 1 януари 2009 г., то оповестява този факт.

29 А Параграф 6 бе изменен с документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през май 2008 г. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

29Б С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., бе изменен параграф 6. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 9.

29В С МСФО 16, издаден през януари 2016 г., бе изменен параграф 6. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 16.

29Г С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2015—2017 г.* и издаден през декември 2017 г., бе изменен параграф 14 и бе добавен параграф 28А. Предприятието прилага тези изменения за годишните отчетни периоди, започващи на 1 януари 2019 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

ОТМЯНА НА МСС 23 (ПРЕРАБОТЕН ПРЕЗ 1993 Г.)

30 Този стандарт заменя МСС 23 *Разходи по заеми*, преработен през 1993 г

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 24**Оповестяване на свързаните лица**

ЦЕЛ

- 1 Целта на настоящия стандарт е да се осигури оповестяването във финансовите отчети на предприятието на информацията, необходима за насочване на вниманието към възможността финансовото състояние и печалбата или загубата да са повлияни от съществуването на свързани лица и от сделки и неуредени салда, включително поети задължения, с такива лица.

ОБХВАТ

- 2 **Настоящият стандарт се прилага за:**

- а) **идентифициране на взаимоотношенията и сделките със свързани лица;**
- б) **идентифициране на неуредените салда, включително поетите задължения, между предприятието и свързаните с него лица;**
- в) **идентифициране на обстоятелствата, при които се изисква оповестяване на информацията по букви а) и б); и**
- г) **определяне на оповестяванията, които ще бъдат направени за тази информация.**

- 3 По силата на настоящия стандарт се изисква оповестяване на взаимоотношенията, сделките и неуредените салда между свързани лица, включително поетите задължения, в консолидираните и самостоятелните финансови отчети на предприятието майка или инвеститорите, притежаващи съвместен контрол или значително влияние върху предприятието, в което е инвестирано, представени в съответствие с МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети* или МСС 27 *Самостоятелни финансови отчети*. Настоящият стандарт се прилага така също по отношение на индивидуалните финансови отчети.

- 4 Сделките и неуредените салда между свързани лица с други предприятия в групата се оповестяват във финансовите отчети на предприятието. При изготвяне на консолидираните финансови отчети на групата вътрешногруповите сделки и неуредени салда между свързани лица се отстраняват, освен тези, които са между инвестиционно предприятие и неговите дъщерни предприятия, които са оценени по справедлива стойност през печалбата или загубата.

ЦЕЛ НА ОПОВЕСТЯВАНИЯТА НА СВЪРЗАНИТЕ ЛИЦА

- 5 Взаимоотношенията между свързани лица са нещо обичайно в търговията и стопанската дейност. Така например предприятията често осъществяват отделни части от дейността си посредством дъщерни, съвместни и асоциирани предприятия. В тези случаи предприятието може да влияе върху финансовата или оперативната политика на предприятието, в което е инвестирано, като упражнява контрол, съвместен контрол или значително влияние.
- 6 Взаимоотношението между свързаните лица може да повлияе върху печалбата или загубата и финансовото състояние на предприятието. Свързаните лица могат да сключват сделки, каквито не биха сключили несвързани лица. Например предприятие, което продава стоки на своето предприятие майка по себестойност или цена на придобиване, може да не ги продава при същите условия на друг клиент. Сделките между свързани лица може да се извършват също така по цени, различни от тези при несвързани лица.
- 7 Печалбата или загубата (резултатите) на предприятието и неговото финансово състояние може да бъдат повлияни от взаимоотношение на свързаните лица дори и без наличие на сделки между свързаните лица. Самото наличие на взаимоотношение може да се окаже достатъчно, за да повлияе на сделките на предприятието с други лица. Например едно дъщерно предприятие може да прекрати взаимоотношенията си с търговски партньор, в случай че предприятието майка придобие друго дъщерно предприятие, упражняващо същата дейност както бившият партньор. Или пък една от страните може да се въздържа от действие поради значителното влияние на друга – например предприятието майка може да разпорежи на свое дъщерно предприятие да не се включва в научноизследователска и развойна дейност.

- 8 По тези причини информацията за сделките на предприятието, неуредените салда, включително поетите задължения, и взаимоотношенията му със свързаните лица може да повлияе на оценките на неговите дейности от страна на ползвателите на финансовите отчети, включително оценката на рисковете и възможностите, които има предприятието.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Свързано лице е лице или предприятие, което е свързано с предприятието, което изготвя финансовите си отчети (наричано в настоящия стандарт „отчитащото се предприятие“)

а) Лице или близък член на семейството на това лице е свързано с отчитащото се предприятие, ако лицето:

i) упражнява контрол или съвместен контрол върху отчитащото се предприятие;

ii) упражнява значително влияние върху отчитащото се предприятие; или

iii) е член на ключовия управленски персонал на отчитащото се предприятие или на предприятието майка на отчитащото се предприятие.

б) Предприятие е свързано с отчитащото се предприятие, ако е изпълнено някое от следните условия:

i) Предприятието и отчитащото се предприятие са членове на една и съща група (което означава, че всяко предприятие майка, дъщерно предприятие и друго дъщерно предприятие от групата е свързано с останалите).

ii) Едно предприятие е асоциирано или съвместно предприятие на другото предприятие (или асоциирано или съвместно предприятие на член от група, на която другото предприятие е член).

iii) И двете предприятия са съвместни предприятия на едно и също трето лице.

iv) Дадено предприятие е съвместно предприятие на трето предприятие и другото предприятие е асоциирано предприятие на третото предприятие.

v) Предприятието представлява план за доходи след напускане в полза на наетите лица на отчитащото се предприятие или на предприятие, свързано с отчитащото се предприятие. Ако отчитащото се предприятие само по себе си представлява такъв план, финансиращите работодатели също са свързани с отчитащото се предприятие.

vi) Предприятието е контролирано или контролирано съвместно от лице, определено в буква а).

vii) Лице, определено в буква а), подточка i), упражнява значително влияние върху предприятието или е член на ключовия управленски персонал на предприятието (или на предприятието майка).

viii) Предприятието или член на групата, на която то е член, предоставя на отчитащото се предприятие или на предприятието майка на отчитащото се предприятие услуги, свързани с ключовия управленски персонал.

Сделка между свързани лица е прехвърляне на ресурси, услуги или задължения между отчитащото се предприятие и свързано с него лице, без значение дали се начислява някаква цена.

Близки членове на семейството на дадено лице са онези членове на семейството, за които може да се очаква да повлияят или да бъдат повлияни от това лице във взаимоотношенията им с предприятието, и те включват:

- а) децата и съпруга/съпругата или партньора на семейни начала на това лице;
- б) децата на съпруга/съпругата или на партньора на семейни начала на това лице; и
- в) лицата, които са на издръжка на това лице или на съпруга/съпругата или на партньора на семейни начала на това лице.

Възнагражденията включват всички доходи на наетите лица (съгласно определението в МСС 19 Доходи на наетите лица), включително доходите на наетите лица, за които се прилага МСФО 2 Плащане на базата на акции. Доходите на наетите лица са всички форми на възнаграждения, платени, дължими или предоставени от предприятието или от негово име за положения за него труд. Те включват и такива възнаграждения, платени от името на предприятието майка по отношение на предприятието. Възнагражденията включват:

- а) краткосрочните доходи на наетите лица като надници, заплати и социални осигуровки, платен годишен отпуск и платен отпуск по болест, разпределение на печалбата и премии (ако са дължими в срок от дванадесет месеца след края на периода) и непарични възнаграждения (като медицинско обслужване, жилищно настаняване, автомобили и безплатни или субсидирани стоки или услуги) за наетите в момента лица;
- б) доходи след напускане, като пенсии, други пенсионни доходи, застраховки „Живот“ след напускане и медицинско обслужване след напускане;
- в) други дългосрочни доходи на наетите лица, в т.ч. допълнителни отпуски за дългогодишен трудов стаж или творчески отпуск, отпуск за юбилей или други възнаграждения за дългогодишен трудов стаж, обезщетения за дългосрочна нетрудоспособност (инвалидност) и – ако не са дължими изцяло в срок от дванадесет месеца след края на периода – разпределение на печалбата, премии и отсрочени възнаграждения;
- г) доходи при напускане; и
- д) плащания на базата на акции.

Ключов управленски (ръководен) персонал са лицата, които имат правомощия и отговорност за планирането, управлението и контрола върху дейността на предприятието, пряко или непряко, в т.ч. всеки директор (изпълнителен или друг) на това предприятие.

Държава са правителството, държавните агенции и подобни органи, които може да бъдат местни, национални или международни.

Предприятие, свързано с държавата, е предприятие, което е контролирано, съвместно контролирано или значително повлияно от държавата.

Определения за термините „контрол“, „инвестиционно предприятие“, „съвместен контрол“ и „значително влияние“ има в МСФО 10, МСФО 11 Съвместни споразумения и МСС 28 Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия и тези термини се използват със значенията, посочени в споменатите МСФО.

- 10 При разглеждането на всяко вероятно взаимоотношение между свързани лица вниманието трябва да бъде насочено към същността на взаимоотношението, а не само към правната му форма.
- 11 В контекста на настоящия стандарт за свързани лица не се считат следните:
- a) две предприятия, само защото имат един и същ директор или друг член на ключовия управленски персонал или защото член на ключовия управленски персонал на едното предприятие упражнява значително влияние върху другото предприятие;
 - b) двама контролиращи участници в съвместно предприятие само защото упражняват съвместен контрол върху съвместно предприятие;
 - в) i) предоставящи финансиране организации;
 - ii) професионални съюзи;
 - iii) предприятия за обществени услуги; и
 - iv) държавни ведомства и агенции, които не контролират, контролират съвместно или влияят значително върху отчитащото се предприятие,
- само заради обичайните им взаимоотношения с предприятието (въпреки че те могат да ограничат свободата на действие на предприятието или да участват в процеса на вземане на решения);
- г) отделен клиент, доставчик, притежател на франчайзни права, разпространител (дистрибутор) или генерален представител, с когото предприятието извършва значителен обем от стопанската си дейност, само заради възникналата вследствие на това икономическа зависимост.
- 12 В определението за свързана страна асоциираното предприятие включва дъщерните предприятия на асоциираното предприятие, а съвместното предприятие включва дъщерните предприятия на съвместното предприятие. Поради това, например, дъщерното предприятие на асоциираното предприятие и инвеститорът, който упражнява значително влияние върху асоциираното предприятие, са свързани един с друг.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Всички предприятия

- 13 **Взаимоотношенията между предприятие майка и неговите дъщерни предприятия се оповестяват независимо от наличието или отсъствието на сделки между тях. Предприятието оповестява наименованието на своето предприятие майка и на първостепенното (крайното) контролиращо лице, ако е различно от предприятието майка. Ако нито предприятието майка, нито първостепенното контролиращо лице представят консолидирани финансови отчети за публично ползване, се оповестява наименованието на следващото по степен на контрол предприятие майка, което представя финансови отчети.**
- 14 За да може ползвателят на финансовите отчети да получи представа за влиянието на взаимоотношенията между свързани лица върху предприятието, редно е да се оповестява взаимоотношението между свързани лица при наличие на контрол, независимо от наличието или отсъствието на сделки между свързани лица.
- 15 Изискването да се оповестяват взаимоотношенията между предприятието майка и неговите дъщерни предприятия е в допълнение към изискванията за оповестяване по МСС 27 и МСФО 12 *Оповестяване на участията в други предприятия*.

- 16 Параграф 13 се отнася до следващото по степен на контрол предприятие майка. Това е първото предприятие майка в групата над непосредственото предприятие майка, което представя консолидирани финансови отчети за публично ползване.
- 17 Предприятието оповестява възнагражденията на ключовия управленски персонал общо и за всяка от следните категории:
- а) краткосрочни доходи на наетите лица;
 - б) доходи след напускане;
 - в) други дългосрочни доходи;
 - г) доходи при напускане; и
 - д) плащания на базата на акции.
- 17А Ако предприятието получава услуги, свързани с ключовия управленски персонал, от друго предприятие (наричано по-нататък „управляващото предприятие“), то не е длъжно да прилага изискванията по параграф 17 по отношение на възнаграждението, което управляващото предприятие е платило или дължи на наетите лица или директорите на управляващото предприятие.
- 18 Ако предприятието е осъществявало сделки между свързани лица през периодите, обхванати от финансовите отчети, то оповестява естеството на взаимоотношенията между свързаните лица, както и информация за сделките и неуредените салда, включително поетите задължения, необходима за разбирането от ползвателите на потенциалния ефект на взаимоотношението върху финансовите отчети. Тези изисквания за оповестяване са в допълнение към изискванията по параграф 17. При оповестяването се включва най-малко следното:
- а) сумата на сделките;
 - б) размерът на неуредените салда, включително поетите задължения, и
 - i) техните условия, включително дали са обезпечени, както и естеството на възнаграждението, което ще бъде предоставено при уреждането; и
 - ii) подробности за дадените или получените гаранции;
 - в) провизиите за съмнителни вземания, свързани с размера на неуредените салда; и
 - г) разходите, признати през периода по отношение на несъбираемите или съмнителните вземания, дължими от свързани лица.
- 18А Оповестяват се разходите, извършени от предприятието за услуги, свързани с ключовия управленски персонал, предоставяни от отделно управляващо предприятие.
- 19 Оповестяванията, изисквани по параграф 18, се правят поотделно за всяка от следните категории:
- а) предприятието майка;
 - б) предприятията със съвместен контрол или значително влияние върху отчитащото се предприятие;

в) дъщерните предприятия;

г) асоциираните предприятия;

д) съвместните предприятия, в които предприятието е контролиращ участник;

е) ключовия управленски персонал на предприятието или неговото предприятие майка; и

ж) други свързани лица.

- 20 Класификацията на задълженията към и вземанията от свързани лица според различните категории от параграф 19 е в допълнение към предвиденото в МСС 1 *Представяне на финансови отчети* задължение за оповестяване на информация, която трябва да се представи в отчета за финансовото състояние или в пояснителните приложения. Категориите се увеличават с цел осигуряване на по-задълбочен анализ на салдата на свързани лица и се прилагат към сделките между свързани лица.
- 21 Следните случаи са примери за сделки, които се оповестяват, ако са сключени със свързани лица:
- а) покупко-продажба на стоки (готова или незавършена продукция);
 - б) покупко-продажба на имоти и други активи;
 - в) предоставяне или ползване на услуги;
 - г) лизингови споразумения;
 - д) прехвърляния на научноизследователска и развойна дейност;
 - е) прехвърляния по лицензионни споразумения;
 - ж) прехвърляния по споразумения за финансиране (включително заеми и вноски в собствения капитал в парични средства или в натура);
 - з) предоставяне на гаранции или обезпечения;
 - и) поемане на задължения да се предприеме действие, ако определено събитие настъпи или не настъпи в бъдеще, включително подлежащи на изпълнение договори ⁽¹²⁾ (признати и непризнати); и
 - й) уреждане на пасиви от името на предприятието или от самото предприятие, действащо от името на това свързано лице.
- 22 Участието на предприятие майка или дъщерно предприятие в план с дефинирани доходи, при който рисковете се поделят между предприятията в групата, е сделка между свързани лица (вж. параграф 42 от МСС 19, изменен през 2011 г.)
- 23 Оповестявания за това, че сделки между свързани лица са били осъществени при същите условия, като преобладаващите в сделки между несвързани лица при справедливи пазарни условия, се извършват само когато тези условия може да бъдат доказани.

⁽¹²⁾ В МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи* подлежащите на изпълнение договори са определени като договори, по които никоя от страните не е изпълнила нито едно от своите задължения или и двете страни са изпълнили своите задължения частично в еднаква степен.

- 24 Отчетните обекти от сходно естество може да се оповестяват като съвкупност, освен когато се изисква те да се оповестяват поотделно с цел да се разберат последствията за финансовите отчети на предприятието от сделките между свързани лица.

Предприятия, свързани с държавата

- 25 Отчитащото се предприятие е освободено от изискванията за оповестяване по параграф 18 по отношение на сделките и неуредените салда между свързани лица, включително поетите задължения, с:

а) държава, която упражнява контрол, съвместен контрол или значително влияние върху отчитащото се предприятие; и

б) друго предприятие, което е свързано лице, тъй като тази държава упражнява контрол, съвместен контрол или значително влияние както върху отчитащото се предприятие, така и върху другото предприятие.

- 26 Ако отчитащо се предприятие прилага освобождаването по параграф 25, то оповестява следното за сделките и свързаните с тях неуредени салда, посочени в параграф 25:

а) името на държавата и естеството на взаимоотношения с отчитащото се предприятие (т.е. контрол, съвместен контрол или значително влияние);

б) следната информация с достатъчно подробности, за да позволи на ползвателите на финансовите отчети на предприятието да разберат ефекта от сделките между свързаните лица върху неговите финансови отчети:

i) естеството и стойността на всяка отделно значима сделка; и

ii) за другите сделки, които са съвкупно, но не поотделно значими – количествена или качествена предварителна информация за техния размер. Видовете сделки включват тези, които са изброени в параграф 21.

- 27 Като използва своята преценка за определяне на степента на подробност при оповестяване в съответствие с изискванията по параграф 26, буква б), отчитащото се предприятие взема предвид близостта на взаимоотношенията със свързаните лица, както и други фактори, имащи отношение към установяването на равнището на значимост на сделката, например дали тя е:

а) значима по отношение на размера;

б) осъществена при непазарни условия;

в) извън обичайните ежедневни икономически дейности, например покупката и продажбата на предприятия;

г) оповестена пред регулаторни или надзорни органи;

д) докладвана на висшето ръководство;

е) подлежи на одобрение от акционерите.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- 28 Предприятието прилага настоящия стандарт с обратна сила за годишните периоди, започващи на 1 януари 2011 г. или след тази дата. По-ранното прилагане на целия стандарт или на частичното освобождаване, предвидено в параграфи 25–27, е позволено за предприятията, свързани с държавата. Ако предприятието прилага целия стандарт или това частично освобождаване за период, започващ преди 1 януари 2011 г., то оповестява този факт.
- 28 А С МСФО 10, МСФО 11 *Съвместни споразумения* и МСФО 12, издадени през май 2011 г., бяха изменени параграфи 3 и 9, параграф 11, буква б), параграф 15, параграф 19, букви б) и д) и параграф 25. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10, МСФО 11 и МСФО 12.
- 28Б С документа, озаглавен *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27) и издаден през октомври 2012 г., бяха изменени параграфи 4 и 9. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2014 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранно прилагане на документа *Инвестиционни предприятия*. Ако предприятието приложи тези изменения по-рано, то прилага и всички изменения, включени в документа *Инвестиционни предприятия*.
- 28В С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010–2012 г.* и издаден през декември 2013 г., бе изменен параграф 9 и бяха добавени параграфи 17А и 18А. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 юли 2014 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

ОТМЯНА НА МСС 24 (2003)

- 29 Настоящият стандарт заменя МСС 24 *Оповестяване на свързани лица* (преработен през 2003 г.).

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 26

Счетоводство и отчитане на плановете за пенсионно осигуряване

ОБХВАТ

- 1 **Настоящият стандарт се прилага при финансовите отчети на плановете за пенсионно осигуряване, ако се изготвят такива отчети.**
- 2 Понякога плановете за пенсионно осигуряване се наричат „пенсионни схеми“, „пенсионноосигурителни схеми“ или „схеми за пенсионно осигуряване“. В настоящия стандарт планът за пенсионно осигуряване се разглежда като отчитащо се предприятие, което е отделно от работодателите на участниците в плана. Всички останали стандарти се прилагат за финансовите отчети на плановете за пенсионно осигуряване, доколкото не са заменени от настоящия стандарт.
- 3 В настоящия стандарт се разглеждат счетоводството и отчитането на плановете за всички участници в него като група. В него не се разглеждат отчетите, представяни на отделни участници и отнасящи се до техните права за пенсионни доходи.
- 4 В МСС 19 *Доходи на наетите лица* се разглежда определянето на разходите за пенсионно осигуряване във финансовите отчети на работодателите, които имат създадени пенсионни планове. Следователно настоящият стандарт допълва МСС 19.
- 5 Плановете за пенсионно осигуряване може да бъдат планове с дефинирани вноски или планове с дефинирани доходи. Много от тях изискват създаването на отделни фондове, в които се правят вноските и от които се изплащат доходите, като тези фондове може да бъдат или да не бъдат отделни юридически лица и да имат или да нямат попечители. Настоящият стандарт се прилага независимо от това, дали е създаден такъв фонд, и независимо от наличието или отсъствието на попечители.
- 6 За плановете за пенсионно осигуряване с активи, инвестирани в застрахователни дружества, се прилагат същите изисквания за счетоводно отчитане и финансиране като частните инвестиционни схеми. Следователно те попадат в обхвата на настоящия стандарт, освен ако договорът със застрахователното дружество е на името на конкретен участник или група участници, а задължението за изплащане на пенсионни доходи е отговорност единствено на застрахователното дружество.
- 7 В настоящия стандарт не се разглеждат други форми на трудови доходи, например обезщетения при прекратяване на трудово правоотношение, договорености за отсрочени възнаграждения, отпуск за дългогодишен трудов стаж, специални планове за ранно пенсиониране или съкращения, планове за здравни и социални осигуровки или планове за премии. От обхвата на стандарта са изключени също схемите от типа на държавното социално осигуряване.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Планове за пенсионно осигуряване са договорености, при които предприятието предоставя доходи на наетите лица при или след напускане, т.е. прекратяване на трудовите правоотношения (или под формата на годишен доход, или като еднократна сума), когато такива доходи или вноските, направени за тях, може да бъдат определени точно или оценени приблизително преди пенсионирането по силата на представен документ или на утвърдената в предприятието практика.

Планове с дефинирани вноски са планове за пенсионно осигуряване, при които сумите за изплащане като пенсионни доходи се определят от вноските във фонд плюс инвестиционните доходи върху тях.

Планове с дефинирани доходи са планове за пенсионно осигуряване, при които сумите за изплащане като пенсионни доходи се определят по формула, която обикновено се основава на трудовото възнаграждение и/или трудовия стаж на наетите лица.

Финансиране е прехвърляне на активи към предприятие (наречено фонд), отделно от предприятието на работодателя, с цел покриване на бъдещи задължения за изплащане на пенсионни доходи.

За целите на настоящия стандарт са използвани също следните термини:

Участници са членовете на плана за пенсионно осигуряване и другите лица, които имат право на доходи в рамките на този план.

Нетни активи на разположение за изплащане на доходи са активите по даден план минус пасивите, с изключение на актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи.

Актюерска настояща стойност на обещаните пенсионни доходи е настоящата стойност на очакваните плащания от план за пенсионно осигуряване към сегашни и бивши наети лица, които се полагат за положения вече труд.

Безусловно придобити доходи са доходи, правата върху които съгласно условията на плана за пенсионно осигуряване не зависят от продължаването на трудовия стаж.

- 9 Някои планове за пенсионно осигуряване имат други спонсори, освен работодателите. Настоящият стандарт се прилага и за финансовите отчети на такива планове.
- 10 Повечето планове за пенсионно осигуряване се основават на официални споразумения. Някои планове са неофициални, но са добили определена степен на задължителност в резултат на утвърдила се практика на работодателите. Въпреки че някои планове позволяват на работодателя да ограничи задълженията си по тях, обикновено е трудно за работодателя да отмени плана, ако трябва да задържи наетите си лица. При неофициалния план се прилага същите счетоводни и отчетни принципи, както и при официалния план.
- 11 Много планове за пенсионно осигуряване предвиждат създаването на отделни фондове, в които се правят вноски и от които се изплащат доходи. Такива фондове може да се ръководят от лица, които действат независимо при управлението на активите на фонда. В някои страни тези лица се наричат попечители. Терминът „попечител“ се използва в настоящия стандарт за обозначаването на такива лица, независимо дали е образувано попечителство.
- 12 Обикновено плановете за пенсионно осигуряване се описват или като планове с дефинирани вноски, или като планове с дефинирани доходи, като всеки от тях има своите отличителни особености. Понякога съществуват планове, притежаващи особеностите и на двата вида. За целите на настоящия стандарт такива хибридни планове се разглеждат като планове с дефинирани доходи.

ПЛАНОВЕ С ДЕФИНИРАНИ ВНОСКИ

- 13 **Финансовите отчети на план с дефинирани вноски съдържат отчет за нетните активи на разположение за изплащане на доходи и описание на политиката за финансиране.**
- 14 При план с дефинирани вноски размерът на бъдещия доход на всеки участник се определя от вноските, плащани от работодателя, от участника или от двамата, както и от ефективността на дейността и инвестиционните доходи на фонда. Задължението на работодателя обикновено се изпълнява чрез вноски във фонда. Обикновено не се изискват съвети от актюер, въпреки че понякога такива съвети се използват за прогнозиране на бъдещите доходи, които може да бъдат постигнати въз основа на настоящите вноски и променящите се нива на бъдещите вноски и инвестиционни доходи.
- 15 Участниците се интересуват от дейностите на плана, които пряко влияят върху нивото на техните бъдещи доходи. Участниците имат интерес да знаят дали са получени вноски и дали се упражнява подходящ контрол за защита на правата на ползващите се лица. Работодателят е заинтересован планът да действа ефективно и справедливо.

16 Целта на отчитането от страна на план с дефинирани вноски е периодично да се предоставя информация за плана и за резултатите от неговите инвестиции. Тази цел обикновено се постига чрез представяне на финансови отчети, включващи:

- а) описание на значимите дейности за периода и ефекта на евентуалните промени, свързани с плана, неговите членове и условия;
- б) отчети за сделките и резултата от инвестициите за периода, както и за финансовото състояние на плана към края на периода; и
- в) описание на инвестиционната политика.

ПЛАНОВЕ С ДЕФИНИРАНИ ДОХОДИ

17 **Финансовите отчети на план с дефинирани доходи съдържат или:**

а) **отчет, показващ:**

- i) **нетните активи на разположение за изплащане на доходи;**
- ii) **актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи, като се разграничават безусловно придобитите права на доходи от безусловно придобитите права на доходи; и**
- iii) **получения излишък или дефицит; или**

б) отчет за нетните активи на разположение за изплащане на доходи, който да включва или:

- i) **обяснителна бележка, оповестяваща актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи, като се разграничават безусловно придобитите права на доходи от безусловно придобитите права на доходи; или**
- ii) **препратка към тази информация в приложен актюерски отчет.**

Ако няма изготвена актюерска оценка към датата на финансовия отчет, за база се използва последната направена оценка и се оповестява датата ѝ.

18 **За целите на параграф 17 актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи се определя въз основа на доходите, обещани съгласно условията на плана, за положения до момента труд, като се използват или настоящите, или прогнозиран нива на трудово възнаграждение и се оповести използваният принцип. Оповестява се също ефектът на всякакви промени в актюерските предположения, които са оказали значително въздействие върху актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи.**

19 **Във финансовите отчети се разяснява връзката между актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи и нетните активи на разположение за изплащане на доходи, както и политиката за финансирането на обещаните пенсионни доходи.**

20 **При планове с дефинирани доходи изплащането на обещаните пенсионни доходи зависи от финансовото състояние на плана и способността на вносителите да правят вноски по плана в бъдеще, както и от резултата от инвестициите и оперативната ефективност на плана.**

- 21 Планът с дефинирани доходи се нуждае от периодични съвети от актюер, който да оценява финансовото състояние на плана, да преразглежда възприетите предположения и да прави препоръки относно нивото на бъдещите вноски.
- 22 Целта на отчитането от страна на план с дефинирани доходи е периодично да се предоставя информация относно финансовите средства и дейности на плана, която е от полза при оценяването на връзките между натрупването на средства и пенсионните доходи във времето. Тази цел обикновено се постига чрез представяне на финансови отчети, включващи:
- а) описание на значимите дейности за периода и ефекта на евентуалните промени, свързани с плана, неговите членове и условия;
 - б) отчети за сделките и резултата от инвестициите за периода, както и за финансовото състояние на плана към края на периода;
 - в) актюерска информация – или като част от отчетите, или като отделен отчет; и
 - г) описание на инвестиционната политика.

Актюерска настояща стойност на обещаните пенсионни доходи

- 23 Настоящата стойност на очакваните плащания по даден план за пенсионно осигуряване може да бъде изчислена и отчетена като се използват или текущите, или прогнозни нива на заплатите до момента на пенсиониране на участниците.
- 24 Представените причини за възприемане на подхода на текущите заплати включват:
- а) актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи, която представлява сбор от сумите, които в момента се полагат на всеки участник в плана, може да се изчисли по-обективно, отколкото с прогнозни нива на заплатите, тъй като включва по-малко предположения;
 - б) увеличенията на пенсионните доходи, дължащи се на увеличаване на заплатите, стават задължение на плана в момента на увеличаването на заплатите; и
 - в) размерът на актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи, определени на базата на текущите нива на заплатите, обикновено е по-тясно свързан с размера на задължението в случай на приключване или преустановяване на плана.
- 25 Представените причини за възприемане на подхода на прогнозните заплати включват:
- а) финансовата информация се изготвя съгласно принципа на действащото предприятие, независимо от предположенията и приблизителните оценки, които трябва да се направят;
 - б) при плановете, обвързани с последното трудово възнаграждение, пенсионните доходи се определят на базата на заплатите към датата на пенсиониране или близка до нея дата. По тази причина заплатите, нивата на вноските и нормите на възвръщаемост трябва да бъдат прогнозираны; и
 - в) пропуск да се включат прогнозни заплати, когато в по-голямата си част финансирането се базира на тях, може да доведе до отчитане на привидно свръхфинансиране, когато всъщност не съществува такова, или до отчитане на достатъчно финансиране, когато всъщност планът е недофинансиран.

- 26 Актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи, определена въз основа на текущите заплати, се оповестява във финансовите отчети на плана с цел да се посочи задължението за изплащане на доходи, заработени до датата на финансовите отчети. Актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи, определена въз основа на прогнозните заплати, се оповестява с цел да се укаже величината на потенциалното задължение съгласно принципа на действащото предприятие, която обикновено представлява базата за финансиране. Освен оповестяването на актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи може да се наложи включване на достатъчно обяснения, за да се укаже ясно контекстът, в който трябва да се възприема актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи. Тези обяснения може да бъдат под формата на информация за адекватността на планираното бъдещо финансиране и на политиката за финансиране, основаваща се на прогнозни заплати. Тази информация може да се включи във финансовите отчети или в актюерския отчет.

Честота на актюерските оценки

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

Съдържание на финансовия отчет

- 28 При плановите с дефинирани доходи информацията се представя в един от следните формати, които отразяват различията във възприетите практики на оповестяване и представяне на актюерската информация:

- а) във финансовите отчети се включва отчет, посочващ нетните активи на разположение за изплащане на доходи, актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи и произтичащия излишък или недостиг. Финансовите отчети на плана съдържат също отчети за промените в нетните активи на разположение за изплащане на доходи и в актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи. Финансовите отчети може да бъдат придружавани от отделен актюерски отчет, обосноваващ актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи;
- б) финансови отчети, включващи отчет за нетните активи на разположение за изплащане на доходи и отчет за промените в тях. Актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи се оповестява в обяснителна бележка към отчетите. Финансовите отчети може също така да бъдат придружавани от актюерски доклад, обосноваващ актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи; и
- в) финансови отчети, включващи отчет за нетните активи на разположение за изплащане на доходи и отчет за промените в тях, като актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи се съдържа в отделен актюерски отчет.

При всеки от тези формати финансовите отчети може да бъдат придружени също от доклад на попечителите, който има характер на управленски или директорски доклад, и от отчет за инвестициите.

- 29 Поддръжниците на форматите, описани в параграф 28, букви а) и б), считат, че количественият израз на обещаните пенсионни доходи, както и другата информация, предоставяна при тези подходи, помагат на ползвателите да оценят текущото състояние на плана и вероятността задълженията по плана да бъдат изпълнени. Те са убедени също, че самите финансови отчети трябва да бъдат пълни, а не да се разчита на придружаващи отчети. Други обаче считат, че форматът, описан в параграф 28, буква а), може да създаде впечатление за съществуването на пасив (задължение), докато според тях актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи няма всички характеристики на пасив.

- 30 Поддръжниците на формата, описан в параграф 28, буква в), считат, че актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи не следва да се включва в отчета за нетните активи на разположение за изплащане на доходи, както при формата, описан в параграф 28, буква а), нито дори да се оповестява в обяснителна бележка съгласно параграф 28, буква б), тъй като тя ще се сравнява пряко с активите по плана, а такова сравнение може да е невалидно. Те твърдят, че актюерите не сравняват непременно актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи с пазарните стойности на инвестициите, а вместо това може да оценят настоящата стойност на паричните потоци, очаквани от инвестициите. Ето защо поддръжниците на този формат смятат, че е малко вероятно подобно сравнение да отразява общата оценка на плана от актюера и че то може да бъде разбрано погрешно. Освен това някои са на мнение, че независимо дали е количествено изразена, информацията за обещаните пенсионни доходи трябва да се съдържа единствено в отделния актюерски отчет, където може да се даде подходящо разяснение.
- 31 В настоящия стандарт се приемат мненията, подкрепящи позволяването на оповестяването на информация, отнасяща се до обещаните пенсионни доходи, в отделен актюерски отчет. В него се отхвърлят аргументите срещу количественото изразяване на актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи. Следователно описаните в параграф 28, букви а) и б) формати се считат за приемливи съгласно настоящия стандарт, както и описаният в параграф 28, буква в) формат, доколкото финансовите отчети съдържат препратка и са придружени от актюерски отчет, включващ актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи.

ВСИЧКИ ПЛАНОВЕ

Оценка на активите по плановете

- 32 **Инвестициите по плановете за пенсионно осигуряване се отчитат по справедлива стойност. При продаваеми ценни книжа справедливата стойност е пазарната стойност. Когато по плана се притежават инвестиции, за които не е възможно да се направи приблизителна оценка на справедливата стойност, се оповестява причината, поради която не се използва справедлива стойност.**
- 33 При продаваеми ценни книжа справедливата стойност обикновено е пазарната стойност, тъй като тя се счита за най-подходящата оценка на ценните книжа към датата на отчета и на резултата от инвестицията за периода. Ценни книжа, които имат фиксирана цена на изкупуване (изплащане) и които са придобити с цел да съответстват на задълженията по плана или на конкретна част от тях, може да се отчитат на базата на окончателната им цена на изкупуване, като се прави допускане за постоянна норма на възвръщаемост до падежа им. Когато по плана се притежават инвестиции, за които не е възможно да се направи приблизителна оценка на справедливата стойност, например пълна собственост върху предприятие, се оповестява причината, поради която не се използва справедлива стойност. Доколкото инвестициите се отчитат по стойности, различни от пазарната или справедливата стойност, обикновено се оповестява и справедливата стойност. Използваните в дейността на фонда активи се осчетоводяват в съответствие с приложимите стандарти.

Оповестяване

- 34 **Финансовите отчети на план за пенсионно осигуряване, независимо дали е с дефинирани доходи, или с дефинирани вноски, съдържа също и следната информация:**
- а) отчет за промените в нетните активи на разположение за изплащане на доходи;
 - б) съществена информация за счетоводната политика; и
 - в) описание на плана и на влиянието на настъпилите през периода промени в него.

35 Ако е приложимо, финансовите отчети, представени от план за пенсионно осигуряване, включват следното:

- a) отчет за нетните активи на разположение за изплащане на доходи, оповестяващ:
 - i) активите към края на периода, класифицирани по подходящ начин,
 - ii) принципа на остойностяване на активите;
 - iii) подробности за всяка отделна инвестиция, надхвърляща 5 % от нетните активи на разположение за изплащане на доходи или 5 % от отделен клас или вид ценни книжа;
 - iv) подробности за всяка една инвестиция в предприятието на работодателя; и
 - v) пасивите, различни от актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи;
- б) отчет за промените в нетните активи на разположение за изплащане на доходи, представящ следното:
 - i) вноските на работодателя;
 - ii) вноските на наетите лица;
 - iii) приходите от инвестиции, като лихви и дивиденди;
 - iv) други приходи;
 - v) изплатените или дължимите доходи (анализирани, например като пенсионни доходи, доходи при смърт или нетрудоспособност и изплащане на еднократни суми);
 - vi) административни разходи;
 - vii) други разходи;
 - viii) данъци върху дохода;
 - ix) печалби и загуби при освобождаване от инвестиции и промени в стойността на инвестициите; и
 - x) прехвърления от или към други планове;
- в) описание на политиката за финансирането;
- г) при плановете с дефинирани доходи – актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи (при която може да се разграничат безусловно придобитите права на доходи и небезусловно придобитите права на доходи) въз основа на обещаните доходи, съгласно условията на плана, за положения до момента труд и като се използват текущите нивата на заплатите или прогнозните нива на заплатите. Тази информация може да се включи в придружаващ актюерски отчет, който да се чете съвместно със съответните финансови отчети; и

д) при плановете с дефинирани доходи – описание на направените значими актюерски предположения и на метода, използван при изчисляването на актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи.

36 Отчетът на план за пенсионно осигуряване съдържа описание на плана като част от финансовите отчети или в отделен отчет. То може да съдържа следното:

- а) наименованията на работодателите и групите наети лица, обхванати от плана;
- б) броя на получаващите доходи участници и броя на останалите участници, класифицирани по подходящ начин;
- в) вида на плана – с дефинирани вноски или с дефинирани доходи;
- г) сведения дали участниците правят вноски в плана;
- д) описание на пенсионните доходи, обещани на участниците;
- е) описание на всички условия за прекратяване на плана; и
- ж) промените в информацията по букви от а) до е), настъпили през периода, покрит от отчета.

Не е необичайно да се препраща към други леснодостъпни за ползвателите документи, в които е описан планът, и да се включва единствено информация за последващите промени.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

37 Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети на плановете за пенсионно осигуряване, които обхващат периодите, започващи на 1 януари 1988 г. или след тази дата.

38 С документа, озаглавен *Оповестяване на счетоводната политика* и издаден през февруари 2021 г., с който се изменят МСС 1 *Представяне на финансови отчети* и Втората насока за практическото прилагане на МСФО *Извършване на преценка на съществеността*, бе изменен параграф 34. Предприятието прилага тези изменения за годишните отчетни периоди, започващи на 1 януари 2023 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 27

Самостоятелни финансови отчети

ЦЕЛ

- 1 Целта на настоящия стандарт е да се определят изискванията за отчитане и оповестяване на инвестициите в дъщерни предприятия, съвместни предприятия и асоциирани предприятия, когато предприятието изготвя самостоятелни финансови отчети.

ОБХВАТ

- 2 **Настоящият стандарт се прилага при отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия, съвместни предприятия и асоциирани предприятия, когато предприятието избере или по силата на местни нормативни разпоредби е задължено да представя самостоятелни (индивидуални) финансови отчети.**
- 3 В настоящия стандарт не се определя кои предприятия следва да изготвят самостоятелни финансови отчети. Той се прилага, когато предприятието изготвя самостоятелни финансови отчети, които съответстват на Международните стандарти за финансово отчитане.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

- 4 **В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:**

Консолидирани финансови отчети са финансовите отчети на група, в които активите, пасивите, собственият капитал, приходите, разходите и паричните потоци на предприятието майка и неговите дъщерни предприятия са представени като такива на една стопанска единица.

Самостоятелни финансови отчети са отчетите, които се представят от предприятие, в които предприятието може да избере, при спазване на изискванията по настоящия стандарт, да отчита инвестициите си в дъщерни предприятия, съвместни предприятия или асоциирани предприятия или по цената на придобиване в съответствие с МСФО 9 *Финансови инструменти*, или по метода на собствения капитал, описан в МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия*.

- 5 Следните термини са определени в допълнение А към МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*, допълнение А към МСФО 11 *Съвместни споразумения* и параграф 3 от МСС 28:

- асоциирано предприятие
- контрол върху предприятие, в което е инвестирано,
- метод на собствения капитал
- група
- инвестиционно предприятие
- съвместен контрол
- съвместно предприятие
- контролиращ участник в съвместно предприятие
- предприятие майка
- значително влияние
- дъщерно предприятие.

- 6 Самостоятелните финансови отчети са отчетите, които се представят в допълнение към консолидираните финансови отчети или в допълнение към финансовите отчети на инвеститор, който няма инвестиции в дъщерни предприятия, но има инвестиции в асоциирани предприятия или съвместни предприятия, които инвестиции в асоциирани предприятия или съвместни предприятия трябва съгласно МСС 28 да се отчитат по метода на собствения капитал, освен при предвидените в параграфи 8 и 8А обстоятелства.
- 7 Финансовите отчети на дадено предприятие, което няма дъщерно предприятие, асоциирано предприятие или участие на контролиращ участник в съвместно предприятие, не са самостоятелни финансови отчети.
- 8 Предприятието, което в съответствие с параграф 4, буква а) от МСФО 10 е освободено от изискването за консолидация или в съответствие с параграф 17 от МСС 28 (изменен през 2011 г.) – от прилагане на метода на собствения капитал, може да представя самостоятелни финансови отчети като единствените си финансови отчети.
- 8А Инвестиционно предприятие, от което се изисква през текущия период и всички представени сравнителни периоди да прилага изключението от изискването за консолидация за всички свои дъщерни предприятия в съответствие с параграф 31 от МСФО 10, представя самостоятелни финансови отчети като единствените си финансови отчети.

ИЗГОТВЯНЕ НА САМОСТОЯТЕЛНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

- 9 **Самостоятелните финансови отчети се изготвят в съответствие с всички приложими МСФО, освен предвиденото в параграф 10.**
- 10 **Когато предприятието изготвя самостоятелни финансови отчети, то отчита инвестициите в дъщерни предприятия, съвместни предприятия или асоциирани предприятия или:**
 - а) **по цена на придобиване (себестойност);**
 - б) **в съответствие с МСФО 9; или**
 - в) **по метода на собствения капитал, описан в МСС 28.**

Предприятието прилага същото счетоводно отчитане за всяка категория инвестиции. Инвестициите, отчетени по цена на придобиване или по метода на собствения капитал, се отчитат в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*, когато те са класифицирани като държани за продажба или за разпределяне (или са включени в група за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба или за разпределяне). Оценяването на отчитаните в съответствие с МСФО 9 инвестиции не се променя при тези условия.

- 11 Ако предприятието избере, в съответствие с параграф 18 от МСС 28 (изменен през 2011 г.), да оцени по справедлива стойност своите инвестиции в асоциирани предприятия или съвместни предприятия през печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9, то също така следва да отчете тези инвестиции по същия начин в своите самостоятелни финансови отчети.
- 11А Ако от предприятието майка се изисква в съответствие с изискванията на параграф 31 от МСФО 10 да оцени своята инвестиция в дъщерно предприятие по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9, то също така отчита своята инвестиция в дъщерно предприятие по същия начин в своите самостоятелни финансови отчети.
- 11Б Когато предприятието майка престане да бъде инвестиционно предприятие или стане инвестиционно предприятие, то отчита промяната от датата, на която е настъпила промяната на статута му, както следва:
 - а) когато предприятието престане да бъде инвестиционно предприятие, то отчита инвестициите в дъщерно предприятие в съответствие с параграф 10. Датата на придобиване се приема за дата на промяна на статута. Справедливата стойност на дъщерното предприятие към приетата дата на придобиване представлява прехвърленото прието вознаграждение при отчитането на инвестицията в съответствие с параграф 10.

i) [заличен]

ii) [заличен]

б) когато предприятието стане инвестиционно, то отчита инвестицията в дъщерно предприятие по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9. Разликата между предишната балансова стойност на дъщерното предприятие и неговата справедлива стойност към датата на промяната на статута на инвеститора се признава като печалба или загуба (нетен резултат) в печалбата или загубата. Съвкупният размер на всяка печалба или загуба, които преди са били признати в другия всеобхватен доход по отношение на тези дъщерни дружества, се разглежда така, сякаш инвестиционното предприятие се е освободило от тези дъщерни предприятия към датата на промяната в статута.

12 Дивидентите от дъщерно предприятие, съвместно предприятие или асоциирано предприятие се признават в самостоятелните финансови отчети на предприятието, когато правото на предприятието да получи дивидент е установено. Дивидентът се признава в печалбата или загубата, освен ако предприятието избере да използва метода на собствения капитал, в който случай дивидентът се признава като намаление на балансовата стойност на инвестицията.

13 Когато предприятие майка реорганизира структурата на групата си, като създава ново предприятие в качеството му на свое предприятие майка при съблюдаване на следните критерии:

а) новото предприятие майка придобива контрол над първоначалното предприятие майка чрез издаването на инструменти на собствения капитал в замяна на съществуващите инструменти на собствения капитал на първоначалното предприятие майка;

б) непосредствено преди и след реорганизацията активите и пасивите на новата група и първоначалната група са едни и същи; и

в) непосредствено преди и след реорганизацията собствениците на първоначалното предприятие майка преди реорганизацията имат същите абсолютни и относителни участия в нетните активи на първоначалната група и новата група,

а новото предприятие майка отчита инвестицията си в първоначалното предприятие майка в съответствие с параграф 10, буква а) в своите самостоятелни финансови отчети, новото предприятие майка оценява стойността по балансовата стойност на дела си в отчетните обекти от категорията на собствения капитал, представени в самостоятелните финансови отчети на първоначалното предприятие майка към датата на реорганизацията.

14 Аналогично, предприятие, което не е предприятие майка, може да създаде ново предприятие в качеството му на свое предприятие майка при съблюдаване на критериите, посочени в параграф 13. Изискванията по параграф 13 се прилагат и за такива реорганизации. В тези случаи позоваването на „първоначалното предприятие майка“ и „първоначалната група“ се счита за позоваване на „първоначалното предприятие“.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

15 **Предприятието прилага всички приложими МСФО, когато прави оповестявания в своите самостоятелни финансови отчети, включително изискванията по параграфи 16 и 17.**

16 **Когато предприятието майка, в съответствие с параграф 4, буква а) от МСФО 10, избере да не изготвя консолидирани финансови отчети, като вместо това изготвя самостоятелни финансови отчети, в тези самостоятелни финансови отчети то оповестява:**

а) факта, че финансовите отчети са самостоятелни финансови отчети; че е използвано освобождаването от изискването за консолидация; наименованието (фирмата) и основното място на стопанска дейност (и държавата на учредяване, ако е различна) на предприятието, чиито консолидирани финансови отчети, изготвени в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане, са представени за обществено ползване; както и адресът, на който тези консолидирани финансови отчети може да се получат;

б) списък на значимите инвестиции в дъщерни предприятия, съвместни предприятия и асоциирани предприятия, включително:

- i) наименованието на тези предприятия, в които е инвестирано;
 - ii) основното място на стопанска дейност (и държавата на учредяване, ако е различна) на тези предприятия, в които е инвестирано;
 - iii) дела на притежаваното участие в собствеността (и дела на притежаваните права на глас, ако е различен), притежаван в тези предприятия, в които е инвестирано.
- в) описание на използвания метод за отчитане на инвестициите, изброени в буква б).
- 16А** Когато инвестиционно предприятие, което е предприятие майка (различно от предприятието майка, обхванато от параграф 16) изготвя в съответствие с параграф 8А самостоятелни финансови отчети като единствени свои финансови отчети, то оповестява този факт. Инвестиционното предприятие също така представя оповестяваните сведения, свързани с инвестиционните предприятия и изисквани по силата на МСФО 12 *Оповестяване на участията в други предприятия*.
- 17** Когато предприятие майка (различно от предприятието майка, обхванато от параграфи 16 и 16А) или инвеститор със съвместен контрол или значително влияние върху предприятието, в което е инвестирано, изготвя самостоятелни финансови отчети, предприятието майка или инвеститорият обозначава финансовите отчети, изготвени в съответствие с МСФО 10, МСФО 11 или МСС 28 (изменен през 2011 г.), за които те се отнасят. В своите самостоятелни финансови отчети предприятието майка или инвеститорият оповестяват също така:
- а) факта, че отчетите представляват самостоятелни финансови отчети и причините, поради които те са изготвени, ако това не се изисква по закон;
 - б) списък на значимите инвестиции в дъщерни предприятия, съвместни предприятия и асоциирани предприятия, включително:
 - i) наименованието на тези предприятия, в които е инвестирано;
 - ii) основното място на стопанска дейност (и държавата на учредяване, ако е различна) на тези предприятия, в които е инвестирано;
 - iii) дела на притежаваното участие в собствеността (и дела на притежаваните права на глас, ако е различен), притежаван в тези предприятия, в които е инвестирано.
- в) описание на използвания метод за отчитане на инвестициите, изброени в буква б).

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- 18** Предприятията прилагат настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага настоящия стандарт по-рано, то оповестява този факт и едновременно прилага МСФО 10, МСФО 11, МСФО 12 и МСС 28 (изменен през 2011 г.).
- 18 А** С документа, озаглавен *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27) и издаден през октомври 2012 г., бяха изменени параграфи 5, 6, 17 и 18 и бяха добавени параграфи 8А, 11А, 11Б, 16А и 18Б–18И. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2014 г. или след тази дата. Разрешава се ранно прилагане. Ако дадено предприятие прилага тези изменения по-рано, то оповестява този факт и прилага едновременно всички изменения, включени в документа *Инвестиционни предприятия*.
- 18Б** Ако към датата на първоначалното прилагане на документа с изменения *Инвестиционни предприятия* (която за целите на настоящия МСФО е началото на годишния отчетен период, за който тези изменения се прилагат за първи път) предприятието майка стигне до заключението, че представлява инвестиционно предприятие, то прилага параграфи 18В– 8И за своите инвестиции в дъщерно предприятие.

- 18В Към датата на първоначалното прилагане инвестиционното предприятие, което преди това е оценявало своята инвестиция в дъщерно предприятие по цена на придобиване, оценява тази инвестиция по справедлива стойност през печалбата или загубата, сякаш изискванията на настоящия МСФО винаги са били в сила. Инвестиционното предприятие коригира с обратна сила данните за годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане, и коригира неразпределената печалба в началото на непосредствено предхождащия годишен период за всяка разлика между:
- а) предишната балансова стойност на инвестицията; и
 - б) справедливата стойност на инвестицията на инвеститора в дъщерното предприятие.
- 18Г Към датата на първоначалното прилагане инвестиционното предприятие, което преди това е оценявало своята инвестиция в дъщерно предприятие по справедлива стойност през другия всеобхватен доход, продължава да оценява тази инвестиция по справедлива стойност. Съвкупният размер на всички корекции на справедливата стойност, които преди са били признати в другия всеобхватен доход, се прехвърлят към неразпределената печалба в началото на годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане.
- 18Д Към датата на първоначалното прилагане инвестиционното предприятие не прави корекции в предходното отчитане на участие в дъщерно предприятие, което преди това е избрало да оцени по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9, както е разрешено съгласно параграф 10.
- 18Е Преди датата на приемането на МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност* инвестиционното предприятие използва справедливите стойности, които преди това са отчитани пред инвеститорите или пред ръководството, ако тези стойности представляват стойността, за която инвестицията е можело да бъде разменена между информирани и желаещи страни в сделка между несвързани лица при справедливи пазарни условия към датата на оценката.
- 18Ж Ако оценяването на инвестицията в дъщерното предприятие в съответствие с параграфи 18В– 8Е е практически неприложимо (както е определено в МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*), инвестиционното предприятие прилага изискванията на настоящия МСФО към началото на най-ранния период, за който прилагането на параграфи 18В– 8Е е практически приложимо, който може да бъде и текущият период. Инвеститорът коригира с обратна сила данните за годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане, освен ако началото на най-ранния период, за който прилагането на настоящия параграф е практически приложимо, е текущият период. Когато датата, на която е практически приложимо инвестиционното предприятие да оцени справедливата стойност на дъщерното предприятие, е преди началото на непосредствено предхождащия период, инвеститорът коригира собствения капитал към началото на непосредствено предхождащия период – за всяка разлика между:
- а) предишната балансова стойност на инвестицията; и
 - б) справедливата стойност на инвестицията на инвеститора в дъщерното предприятие.
- Ако най-ранният период, за който прилагането на настоящия параграф е практически приложимо, е текущият период, корекцията на собствения капитал се признава към началото на текущия период.
- 18З Ако инвестиционното предприятие се е освободило от инвестицията в дъщерно предприятие или е изгубило контрол над нея преди датата на първоначалното прилагане на документа с изменения *Инвестиционни предприятия*, от инвестиционното предприятие не се изисква да направи корекции в предходното отчитане на тази инвестиция.
- 18И Без да се засягат позоваванията в параграфи 18В–18Ж на годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане („непосредствено предхождащия период“), предприятието може също, но не е задължено, да представи коригирана сравнителна информация за представените по-ранни периоди. Ако предприятието не представи коригирана сравнителна информация за представените по-ранни периоди, всички позовавания на „непосредствено предхождащия период“ в параграфи 18В–18Ж се четат като „най-ранния представен сравнителен период с коригирана информация“. Ако предприятието представи некоригирана сравнителна информация за по-ранни периоди, то ясно обозначава информацията, която не е коригирана, заявява, че тя е изготвена съгласно други принципи, и обяснява тези принципи.

18Й С документа, озаглавен *Метод на собствения капитал в самостоятелните финансови отчети* (изменения на МСС 27) и издаден през август 2014 г., бяха изменени параграфи 4–7, 10, 11Б и 12. Предприятието прилага тези изменения с обратна сила, в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, за годишните периоди, започващи на 1 януари 2016 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

Позовавания на МСФО 9

19 Ако предприятието прилага настоящия стандарт, но все още не прилага МСФО 9, всяко позоваване на МСФО 9 се счита за позоваване на МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*.

ОТМЯНА НА МСС 27 (2008 г.)

20 Настоящият стандарт се издава едновременно с МСФО 10. Заедно двата МСФО отменят МСС 27 *Консолидирани и самостоятелни финансови отчети* (изменен през 2008 г.).

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 28

Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия

ЦЕЛ

- 1 Целта на настоящия стандарт е да се определи отчитането на инвестициите в асоциирани предприятия и да се установят изискванията за прилагането на метода на собствения капитал при отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия и съвместни предприятия.

ОБХВАТ

- 2 Настоящият стандарт се прилага от всички предприятия, които са инвеститори, упражняващи съвместен контрол или значително влияние върху предприятие, в което е инвестирано.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Асоциирано предприятие е предприятие, върху което инвеститорът упражнява значително влияние.

Консолидирани финансови отчети са финансовите отчети на групата, в които активите, пасивите, собственият капитал, приходите, разходите и паричните потоци на предприятието майка и неговите дъщерни предприятия са представени като такива на една стопанска единица.

Методът на собствения капитал е метод на отчитане, според който инвестицията първоначално се признава по цена на придобиване (себестойност), а след това се преизчислява в съответствие с настъпилите след придобиването промени в дела на инвеститора в нетните активи на предприятието, в което е инвестирано. Печалбата или загубата на инвеститора включва неговия дял в печалбата или загубата на предприятието, в което е инвестирано, а другият всеобхватен доход на инвеститора включва неговия дял в другия всеобхватен доход на предприятието, в което е инвестирано.

Съвместно споразумение е споразумение, върху което две или повече страни притежават съвместен контрол.

Съвместен контрол е уредено с договор поделение на контрола върху дадено споразумение и съществува само когато решенията по отношение на значимите дейности изискват единодушното съгласие на страните, поделящи си контрола.

Съвместно предприятие е съвместно споразумение, по което страните, които упражняват съвместен контрол върху споразумението, имат права върху нетните активи по споразумението.

Контролиращият участник в съвместно предприятие е страна в съвместно предприятие, която притежава съвместен контрол върху това съвместно предприятие.

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

- 4 Следните термини са определени в параграф 4 от МСС 27 *Самостоятелни финансови отчети* и в приложение А към МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети* и се използват в настоящия стандарт със значенията, посочени в МСФО, в които са определени:

— контрол върху предприятие, в което е инвестирано,

— група

— предприятие майка

— самостоятелни финансови отчети,

— дъщерно предприятие.

ЗНАЧИТЕЛНО ВЛИЯНИЕ

- 5 Ако предприятието притежава пряко или косвено (например чрез дъщерни предприятия) 20 на сто или повече от правата на глас в предприятието, в което е инвестирано, се приема, че това предприятие упражнява значително влияние, освен когато категорично може да бъде доказано противното. Обратно, ако предприятието притежава пряко или косвено (например чрез дъщерни предприятия) по-малко от 20 на сто от правата на глас в предприятието, в което е инвестирано, се приема, че това предприятие не упражнява значително влияние, освен когато такова влияние може да бъде категорично доказано. Притежаването на значителен брой или на мнозинството от правата на глас от друг инвеститор не означава задължително, че даденото предприятие не упражнява значително влияние.
- 6 Наличието на значително влияние от страна на дадено предприятие обикновено се доказва по един или повече от следните начини:
- а) представителство в съвета на директорите или в равностоен управителен орган на предприятието, в което е инвестирано;
 - б) участие в процеса на вземане на решения за политиката, включително вземане на решения за разпределение на дивиденди или други подобни;
 - в) съществени сделки между предприятието и предприятието, в което е инвестирано;
 - г) взаимен обмен на управленски персонал; или
 - д) предоставяне на съществена техническа информация.
- 7 Предприятието може да притежава варианти за акции, опции за акции за покупка (кол опции за акции), дългови или капиталови инструменти, които може да се конвертират в обикновени акции, или други подобни инструменти, които имат потенциала, ако се упражнят или конвертират, да дадат на предприятието допълнителни правомощия за гласуване или да ограничат правомощията за гласуване на трета страна при вземането на решения, свързани с финансовата и оперативната политика на предприятието (т. е. потенциалните права на глас). Съществуването и влиянието на потенциалните права на глас, които в момента са упражняеми или конвертируеми, включително потенциалните права на глас, държани от други предприятия, се вземат под внимание, когато се преценява дали предприятието упражнява значително влияние. Потенциалните права на глас в момента не са упражняеми или конвертируеми, например когато не може да бъдат упражнени или конвертирани до определена бъдеща дата или до настъпване на бъдещо събитие.
- 8 С цел да се определи дали потенциалните права на глас водят до значително влияние, предприятието проучва всички факти и обстоятелства (включително условията за упражняване на потенциалните права на глас и всички други договорни споразумения, независимо дали се разглеждат поотделно или заедно), които оказват влияние върху потенциалните права на глас, с изключение на намеренията на ръководството и финансовата възможност да упражни тези потенциални права или да ги конвертира.
- 9 Предприятието губи значителното влияние в предприятието, в което е инвестирано, когато загуби властта да участва в процеса на вземане на решения, свързани с финансовата и оперативната политика на предприятието, в което е инвестирано. Загубата на значително влияние може да се прояви със или без промяна в абсолютните или относителни нива на собственост. Тя може да се прояви например, когато асоциираното предприятие стане предмет на контрол от страна на правителството, съда, административен или регулаторен орган. Тя може да се прояви и като резултат от договорно споразумение.

МЕТОД НА СОБСТВЕНИЯ КАПИТАЛ

- 10 Съгласно метода на собствения капитал инвестицията в асоциирано предприятие или съвместно предприятие първоначално се признава по цена на придобиване, а балансовата стойност се увеличава или намалява, за да се признае дялът на инвеститора в печалбите или в загубите на предприятието, в което е инвестирано, след датата на придобиването. Дялът на инвеститора в печалбата или загубата на предприятието, в което е инвестирано, се признава в печалбата или загубата на инвеститора. Средствата, получени чрез разпределение от предприятието, в което е инвестирано, намаляват балансовата стойност на инвестицията. Може да са необходими корекции на балансовата стойност също така вследствие на промени в пропорционалното участие на инвеститора в предприятието, в което е инвестирано, възникващи от промени в другия всеобхватен доход на предприятието, в което е инвестирано. Подобни промени включват тези, които възникват в резултат от преоценка на имоти, машини и съоръжения и от курсови разлики при превалутиране. Дялът на инвеститора в тези промени се признава в другия всеобхватен доход на инвеститора (вж. МСС 1 *Представяне на финансови отчети*).

- 11 Признаването на приход въз основа на получените средства от разпределения може да не бъде подходяща мярка на заработения от инвеститора приход от определена инвестиция в асоциирано предприятие или в съвместно предприятие, тъй като получените средства от разпределение може да не съответстват в достатъчна степен на резултатите на асоциираното предприятие или съвместното предприятие. Поради факта, че инвеститорият упражнява съвместен контрол или значително влияние върху предприятието, в което е инвестирано, инвеститорият притежава участие в резултатите на асоциираното предприятие или съвместното предприятие и като резултат от това оказва – във възвръщаемостта на своите инвестиции. Инвеститорият отчита това участие чрез разширяване на обхвата на своите финансови отчети, като включва своя дял от печалбата и загубата на предприятието, в което е инвестирано. В резултат на това прилагането на метода на собствения капитал осигурява по-информативно отчитане на нетните активи и печалбата и загубата на инвеститорията.
- 12 При наличието на потенциални права на глас или други деривативни инструменти, съдържащи потенциални права на глас, участието на предприятието в дадено асоциирано предприятие или съвместно предприятие се определя единствено въз основа на съществуващото участие в собствеността и не отразява възможното упражняване или конвертиране на потенциалните права на глас и други деривативни инструменти, освен ако се прилага параграф 13.
- 13 При определени обстоятелства предприятието по същество притежава съществуваща собственост в резултат на сделка, която понастоящем му дава право на достъп до доходите, свързани с участие в собствеността. При тези обстоятелства дялът, който се разпределя в полза на предприятието, се определя, като се взема предвид евентуалното упражняване на тези потенциални права на глас и други деривативни инструменти, които понастоящем предоставят на предприятието право на достъп до доходите.
- 14 МСФО 9 *Финансови инструменти* не се прилага за участията в асоциирани предприятия и съвместни предприятия, които се отчитат по метода на собствения капитал. Когато инструменти, съдържащи потенциални права на глас, по същество предоставят понастоящем право на достъп до доходите, свързани с участието в собствеността на асоциирано предприятие или съвместно предприятие, МСФО 9 не се прилага за инструментите. Във всички останали случаи инструментите, съдържащи потенциални права на глас в асоциирано предприятие или съвместно предприятие, се отчитат в съответствие с МСФО 9.
- 14А Предприятието прилага МСФО 9 и по отношение на другите финансови инструменти в асоциирано предприятие или съвместно предприятие, за които не се прилага методът на собствения капитал. Тук спадат дългосрочни участия, които по същество формират част от нетната инвестиция на предприятието в асоциирано предприятие или съвместно предприятие (вж. параграф 38). По отношение на такива дългосрочни участия предприятието прилага МСФО 9, преди да приложи параграф 38 и параграфи 40–43 от настоящия стандарт. Когато прилага МСФО 9, предприятието не взема предвид произтичащите от прилагането на настоящия стандарт корекции на балансовата стойност на дългосрочните участията.
- 15 Освен ако дадена инвестиция или част от инвестиция в асоциирано предприятие или съвместно предприятие е класифицирана като държана за продажба в съответствие с МСФО 5 *Нетекучи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*, инвестицията или всяко запазено участие в инвестицията, което не е класифицирано като държано за продажба, се класифицира като нетекуч актив.

ПРИЛАГАНЕ НА МЕТОДА НА СОБСТВЕНИЯ КАПИТАЛ

- 16 Предприятието със съвместен контрол или значително влияние върху предприятие, в което е инвестирано, отчита своята инвестиция в асоциирано предприятие или съвместно предприятие по метода на собствения капитал, освен когато тази инвестиция отговаря на условията за освобождаване в съответствие с параграфи 17–19.

Освобождавания от задължението за прилагане на метода на собствения капитал

- 17 Не е задължително предприятието да прилага метода на собствения капитал към своята инвестиция в асоциирано предприятие или съвместно предприятие, ако то е предприятие майка, което е освободено от изискването за изготвяне на консолидирани финансови отчети по силата на изключението на обхвата, предвидено в параграф 4, буква а) от МСФО 10, или ако се прилагат всички следващи условия:
 - а) предприятието е изцяло притежавано дъщерно предприятие или е частично притежавано дъщерно предприятие на друго предприятие и другите негови собственици, включително онези, които принципно нямат право на глас, които са уведомени, че предприятието няма да прилага метода на собствения капитал и които не възразяват на това;
 - б) дълговите или капиталовите инструменти на предприятието не се търгуват на публичен пазар (местна или чуждестранна фондова борса или извънборсов пазар, включително местни и регионални пазари);
 - в) предприятието не е представило, нито е в процес на представяне на своите финансови отчети пред комисия по ценните книжа или друга регулаторна организация за целите на емитиране на какъвто и да било клас инструменти на публичен пазар; и

- г) Крайното или което и да било междинно предприятие майка на предприятието изготвя финансови отчети, които са на разположение за публично ползване, които отговарят на изискванията на МСФО и в които дъщерните предприятия са консолидирани или са оценени по справедлива стойност в печалбата или загубата в съответствие с МСФО 10.
- 18 Когато дадена инвестиция в асоциирано предприятие или в съвместно предприятие се притежава от предприятие или се притежава непряко чрез предприятие, което представлява организация за рисков капитал или взаимен фонд, дялов тръст и подобни предприятия, включително застрахователни фондове, свързани с инвестицията, предприятието може да избере да оценява тази инвестиция по справедлива стойност в печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9. Пример за застрахователен фонд, свързан с инвестицията, е фонд, държан от предприятието като базовите отчетни обекти за група от застрахователни договори с характеристики на пряко участие. За целите на този избор застрахователните договори включват инвестиционни договори с допълнителен негарантиран доход. Предприятието прави този избор поотделно за всяко асоциирано предприятие или съвместно предприятие при първоначалното признаване на асоциираното предприятие или съвместното предприятие. (Вж. МСФО 17 *Застрахователни договори* относно термините, използвани в настоящия параграф, които са определени в посочения стандарт).
- 19 Когато предприятието притежава инвестиция в асоциирано предприятие, част от която се притежава непряко чрез организация за рисков капитал или взаимен фонд, дялов тръст или подобни предприятия, включително застрахователни фондове, свързани с инвестиции, предприятието може да избере да оценява тази част от инвестицията в асоциираното предприятие по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9, без оглед на това дали организацията за рисков капитал или взаимният фонд, дяловият тръст и подобните предприятия, включително застрахователните фондове, свързани с инвестиции, упражняват значително влияние върху тази част от инвестицията. Ако предприятието направи такъв избор, предприятието прилага метода на собствения капитал към всяка останала част от своята инвестиция в асоциирано предприятие, която не се притежава чрез организация за рисков капитал или взаимен фонд, дялов тръст или подобни предприятия, включително застрахователни фондове, свързани с инвестиции.

Класификация на инвестицията като държана за продажба

- 20 Предприятието прилага МСФО 5 към дадена инвестиция или част от инвестиция в асоциирано предприятие или съвместно предприятие, която отговаря на изискванията за класифициране като държана за продажба. Всяка задържана част от дадена инвестиция в асоциирано предприятие или съвместно предприятие, която не е била класифицирана като държана за продажба, се отчита по метода на собствения капитал до осъществяване на освобождаването от частта, която е класифицирана като държана за продажба. След освобождаването предприятието отчита евентуалното запазено участие в асоциираното предприятие или съвместното предприятие в съответствие с МСФО 9, освен ако запазеното участие продължава да представлява асоциирано предприятие или съвместно предприятие, в който случай предприятието използва метода на собствения капитал.
- 21 Когато една инвестиция или част от инвестиция в асоциирано предприятие или съвместно предприятие, която преди това е била класифицирана като държана за продажба, вече не отговаря на критериите за такова класифициране, тя се отчита по метода на собствения капитал с обратна сила, считано от датата на нейното класифициране като държана за продажба. Финансовите отчети за периодите след класифицирането на инвестицията като държана за продажба се изменят в съответствие с това.

Прекратяване на използването на метода на собствения капитал

- 22 **Предприятието прекратява използването на метода на собствения капитал от датата, от която неговата инвестиция вече не представлява асоциирано предприятие или съвместно предприятие, както следва:**
- а) ако инвестицията стане дъщерно предприятие, предприятието отчита своята инвестиция в съответствие с МСФО 3 *Бизнес комбинации* и МСФО 10;
- б) ако запазеното участие в бившето асоциирано предприятие или съвместно предприятие представлява финансов актив, предприятието оценява запазеното участие по справедлива стойност. Справедливата стойност на запазеното участие се счита за негова справедлива стойност при първоначалното му признаване като финансов актив в съответствие с МСФО 9. Предприятието признава в печалбата или загубата всяка разлика между:
- i) справедливата стойност на всяко запазено участие и всички постъпления от освобождаването от частично участие в асоциираното предприятие или съвместното предприятие; и
- ii) балансовата стойност на инвестицията към датата на прекратяване използването на метода на собствения капитал.
- в) Когато предприятието прекрати използването на метода на собствения капитал, то отчита всички суми, предварително признати в другия всеобхватен доход по отношение на въпросната инвестиция, съгласно същия принцип, както би било необходимо, ако предприятието, в което е инвестирано, пряко се бе освободило от съответните активи или пасиви.

23 Следователно, ако печалба или загуба, която преди това е била призната в другия всеобхватен доход от предприятието, в което е инвестирано, би била прекласифицирана като печалба или загуба от освобождаването от съответните активи или пасиви, предприятието прекласифицира печалбата или загубата от собствения капитал към печалбата или загубата (като корекция от прекласификация), когато бъде прекратено прилагането на метода на собствения капитал. Ако например асоциирано предприятие или съвместно предприятие има съвкупни курсови разлики, свързани с предприятие в чужбина, и предприятието прекрати използването на метода на собствения капитал, предприятието прекласифицира към печалбата или загубата печалбата или загубата, която преди това е била призната в другия всеобхватен доход по отношение на предприятието в чужбина.

24 Ако инвестицията в асоциирано предприятие бъде преобразувана в инвестиция в съвместно предприятие или инвестицията в съвместно предприятие бъде преобразувана в инвестиция в асоциирано предприятие, предприятието продължава да прилага метода на собствения капитал и не прави последваща оценка на запазеното участие.

Промени в участието в собствеността

25 Ако участието в собствеността на едно предприятие в асоциирано предприятие или съвместно предприятие бъде намалено, но инвестицията продължава да бъде класифицирана съответно като инвестиция в асоциирано предприятие или съвместно предприятие, предприятието прекласифицира към печалбата или загубата частта от печалбата или загубата, която преди това е била призната в другия всеобхватен доход по отношение на въпросното намаление на участието в собствеността, ако би било необходимо тази печалба или загуба да се прекласифицира към печалбата или загубата при освобождаване от съответните активи или пасиви.

Процедури при метода на собствения капитал

26 Голяма част от процедурите, които са подходящи за прилагане на метода на собствения капитал, наподобяват консолидационните процедури, предвидени в МСФО 10. Нещо повече, самите понятия, заложиени в процедурите за отчитане на придобиването на дъщерни предприятия, са възпрети и при отчитането на придобиването на инвестиция в асоциирано предприятие или съвместно предприятие.

27 Делът на дадена група в асоциирано предприятие или съвместно предприятие е сборът на дяловите участия на предприятието майка и неговите дъщерни предприятия в това асоциирано предприятие. За тази цел дяловите участия на другите асоциирани предприятия или съвместни предприятия на групата не се вземат под внимание. Когато асоциирано предприятие или съвместно предприятие има дъщерни предприятия, асоциирани предприятия или съвместни предприятия, печалбата или загубата, другият всеобхватен доход и нетните активи, които се вземат под внимание при прилагането на метода на собствения капитал, са тези, които са признати във финансовите отчети на асоциираното предприятие или съвместното предприятие (включително делът на асоциираното предприятие или съвместното предприятие от печалбата или загубата, другият всеобхватен доход и нетните активи на неговите асоциирани предприятия и съвместни предприятия), след извършване на необходимите корекции, за да се спазва прилагането на единни счетоводни политики (вж. параграфи 35–36А).

28 Печалбите и загубите, които са резултат от „възходящи“ и „низходящи“ сделки между предприятието (включително неговите консолидирани дъщерни предприятия) и негово асоциирано предприятие или съвместно предприятие, се признават във финансовите отчети на предприятието само до степента на несвързаното участие на инвеститорите в асоциираното предприятие или съвместното предприятие. „Възходящи“ сделки са, например, продажбите на активи от асоциираното предприятие или съвместното предприятие на инвеститора. „Низходящи“ сделки са, например, продажбите на активи от инвеститора на неговото асоциирано предприятие или съвместно предприятие. Делът на инвеститора от печалбите или загубите на асоциираното предприятие или съвместното предприятие, резултат от такива сделки, се отстранява.

29 Когато низходящите сделки предоставят доказателства за намаление на нетната реализируема стойност на активите, които предстои да бъдат продадени или внесени, или за загуба от обезценка на тези активи, въпросните загуби се признават изцяло от инвеститора. Когато възходящите сделки предоставят доказателства за намаление на нетната реализируема стойност на активите, които предстои да бъдат закупени, или за загуба от обезценка на въпросните активи, инвеститорът признава своя дял от споменатите загуби.

30 Внасянето на непаричен актив в асоциирано предприятие или съвместно предприятие в замяна на участие в собствения капитал на асоциираното предприятие или съвместното предприятие се отчита в съответствие с параграф 28, освен когато вноската няма търговска същност в съответствие с определението на този термин в МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*. Ако такава вноска няма търговска същност, печалбата или загубата се счита за нереализирана и не се признава, освен ако се прилага също така параграф 31. Такива нереализирани печалби и загуби се отписват срещу инвестицията, отчетена по метода на собствения капитал, и не се представят като отсрочени печалби или загуби в консолидирания отчет на предприятието за неговото финансово състояние или в отчета на предприятието за неговото финансово състояние, в който инвестициите се отчитат по метода на собствения капитал.

31 Ако освен получаването на участие в собствения капитал на асоциирано предприятие или съвместно предприятие, предприятието получи парични или непарични активи, предприятието признава изцяло в печалбата или загубата частта от печалбата или загубата по непаричната вноска, свързана с получените парични или непарични активи.

32 Инвестицията се отчита по метода на собствения капитал, считано от датата, на която тя се превръща в асоциирано предприятие или съвместно предприятие. При придобиване на инвестицията всяка разлика между цената на придобиване на инвестицията и дела на предприятието в нетната справедлива стойност на разграничимите активи и пасиви на предприятието, в което е инвестирано, се отчита, както следва:

- а) репутацията, свързана с асоциирано предприятие или съвместно предприятие, се включва в балансовата стойност на инвестицията. Не се разрешава амортизация на въпросната репутация;
- б) всяко превишение на дела на предприятието в нетната справедлива стойност на разграничимите активи и пасиви на предприятието, в което е инвестирано, над цената на придобиване на инвестицията се включва като приход при определянето на дела на предприятието от печалбата или загубата на асоциираното предприятие или съвместното предприятие през периода, през който е придобита инвестицията.

Извършват се подходящи корекции на дела на предприятието от печалбата или загубата на асоциираното предприятие или съвместното предприятие след придобиването, за да се отчете например амортизацията на амортизируемите активи въз основа на справедливата им стойност към датата на придобиване. Аналогично се извършват подходящи корекции на дела на предприятието от печалбата или загубата на асоциираното предприятие или съвместното предприятие след придобиването, за да се отчетат загубите от обезценка, например за репутацията или имотите, машините и съоръженията.

33 При прилагането на метода на собствения капитал предприятието използва последните налични финансови отчети на асоциираното предприятие или съвместното предприятие. Когато краят на отчетния период на предприятието е различен от този на асоциираното предприятие или съвместното предприятие, асоциираното предприятие или съвместното предприятие изготвя за нуждите на предприятието финансови отчети към датата на финансовите отчети на предприятието, освен когато това практически е невъзможно.

34 Когато в съответствие с параграф 33 при прилагането на метода на собствения капитал асоциираното предприятие или съвместното предприятие използва финансови отчети, изготвени към различна отчетна дата от тази на предприятието, се налага да се извършват корекции, които да отразяват ефектите от евентуални значими сделки или събития, настъпили между въпросната дата и датата на финансовите отчети на предприятието. При всички случаи разликата между край на отчетния период на асоциираното предприятие или съвместното предприятие и този на предприятието не може да е повече от три месеца. Продължителността на отчетните периоди и всяка разлика между края на отчетните периоди следва да са едни и същи в различните периоди.

35 При изготвянето на финансовите отчети на предприятието се прилага единна счетоводна политика спрямо сходните сделки и събития при сходни обстоятелства.

36 С изключение на посоченото в параграф 36А, когато асоциираното предприятие или съвместното предприятие прилагат счетоводна политика, която се различава от тази на предприятието във връзка със сходни сделки и събития при сходни обстоятелства, се правят съответните корекции по отношение на счетоводната политика на асоциираното предприятие или съвместното предприятие с цел привеждането ѝ в съответствие с политиката на предприятието, когато финансовите отчети на асоциираното предприятие или съвместното предприятие се използват от предприятието при прилагане на метода на собствения капитал.

36А Независимо от изискването по параграф 36, ако предприятие, което само по себе си не е инвестиционно предприятие, има участие в асоциирано предприятие или съвместно предприятие, което е инвестиционно предприятие, то може, при прилагане на метода на собствения капитал, да избере да запази оценяването по справедлива стойност, което това негово асоциирано предприятие или съвместно предприятие прилага към своите участия в дъщерни предприятия. Този избор се прави отделно за всяко инвестиционно предприятие – асоциирано предприятие или съвместно предприятие – на по-късната от следните дати: а) датата, на която инвестиционното предприятие – асоциирано предприятие или съвместно предприятие – се признава първоначално; б) датата, на която асоциираното предприятие или съвместното предприятие става инвестиционно предприятие; и в) датата, на която инвестиционното предприятие – асоциирано предприятие или съвместно предприятие – става за първи път предприятие майка.

37 При наличието на привилегировани акции с натрупване на дивидентите в обращение на асоциираното предприятие или съвместното предприятие, които са притежавани от страни, различни от предприятието, и са класифицирани като собствен капитал, предприятието изчислява своя дял от печалбата или загубата, след като извърши корекция по отношение на дивидентите по тези акции, независимо дали дивидентите са били обявени, или не.

38 Когато дялът на предприятието от загубите на асоциираното предприятие или съвместното предприятие е равен на или превишава участието му в асоциираното предприятие или съвместното предприятие, предприятието прекратява признаването на своя дял от по-нататъшните загуби. Участието в асоциирано предприятие или съвместно предприятие е балансовата стойност на инвестицията в асоциираното предприятие или съвместното предприятие по метода на собствения капитал, заедно с всякакви други дългосрочни участия, които по същество са част от нетната инвестиция на предприятието в асоциираното предприятие или съвместното предприятие. Например отчетен обект, за който не се планира или очаква уреждане в обозримо бъдеще, е по същество допълнение

на инвестицията на предприятието в асоциираното предприятие или съвместно предприятие. Такива отчетни обекти може да бъдат привилегирвани акции и дългосрочни вземания или заеми, с изключение на търговски вземания, търговски задължения или други дългосрочни вземания, които са достатъчно обезпечени, каквито са обезпечените заеми. Загубите, отчетени по метода на собствения капитал, които надвишават инвестицията в обикновени акции, се прилагат към другите компоненти на участието на предприятието в асоциираното предприятие или съвместното предприятие по обратния ред на вземанията (т.е. предимство при ликвидация).

- 39 След като участието на предприятието бъде намалено до нула, допълнителните загуби се провизират и пасивът се признава само доколкото предприятието има поети правни или конструктивни задължения или е извършило плащания от името на асоциираното предприятие или съвместното предприятие. В случай че асоциираното предприятие или съвместното предприятие впоследствие отчете печалба, предприятието възобновява признаването на своя дял от тази печалба едва след като дялът му от печалбата се изравни с дела от непризнатите загуби.

Загуби от обезценка

- 40 След прилагане на метода на собствения капитал, включително след признаване на загубите на асоциираното предприятие или съвместното предприятие съгласно параграф 38, предприятието прилага параграфи 41А–41В, за да определи дали има обективни доказателства, че нетната му инвестиция в асоциираното предприятие или съвместното предприятие е обезценена.

- 41 [Заличен]

41А Нетната инвестиция в асоциирано или съвместно предприятие е обезценена и възникват загуби от обезценка единствено когато са налице обективни доказателства за обезценка, произхождащи от едно или повече събития, които са настъпили след първоначалното признаване на нетната инвестиция (събитие, водещо до загуба) и когато това събитие (или събития), водещо до загуба, оказва ефект върху приблизително оценените бъдещи парични потоци от нетната инвестиция, които може да се оценят приблизително по надежден начин. Може да не е възможно да се установи единично, самостоятелно събитие, което да е причинило обезценката. Вместо това обезценката може да е причинена от комбинирания ефект на няколко събития. Загубите, които се очакват в резултат на бъдещите събития, независимо от тяхната вероятност, не се признават. Обективните доказателства за обезценката на нетната инвестиция включват наблюдаеми данни, които са предоставени на вниманието на предприятието и касаят следните събития, водещи до загуба:

- а) значително финансово затруднение на асоциираното предприятие или съвместното предприятие;
- б) нарушаване на договор, например неизпълнение или просрочие в плащанията от страна на асоциираното предприятие или съвместното предприятие;
- в) отстъпка от страна на предприятието по икономически или правни причини, свързани с финансовото затруднение на асоциираното предприятие или съвместното предприятие, в полза на асоциираното предприятие или съвместното предприятие, каквато предприятието не би направило при други обстоятелства;
- г) възникване на вероятност асоциираното предприятие или съвместното предприятие да влезе в производство по несъстоятелност или друго производство по финансово оздравяване; или
- д) изчезване на активен пазар за тази нетна инвестиция заради финансови затруднения на асоциираното предприятие или съвместното предприятие.

41Б Изчезването на активен пазар, заради това, че акциите или финансовите инструменти на асоциираното предприятие или съвместното предприятие вече не се търгуват публично, не е доказателство за обезценка. Понижаването на кредитния рейтинг на асоциираното предприятие или съвместното предприятие или спадът в справедливата стойност на асоциираното предприятие или съвместното предприятие само по себе си не е доказателство за обезценка, въпреки че може да бъде доказателство за обезценка, когато се разглежда заедно с друга налична информация.

41В Освен видовете събития по параграф 41А обективно доказателство за обезценка на нетна инвестиция в инструментите на собствения капитал на асоциираното предприятие или съвместното предприятие може да бъде информация за значителни промени с неблагоприятен ефект, които са настъпили в технологичната, пазарната, икономическата или правната среда, в която извършва дейност асоциираното предприятие или съвместното предприятие, и показва, че цената на придобиване на инвестицията в капиталовия инструмент не може да се възстанови. Значителен или продължителен спад в справедливата стойност на инвестиция в инструмент на собствения капитал под нейната цена на придобиване също е обективно доказателство за обезценка.

- 42 Репутацията, включена в балансовата стойност на нетната инвестиция в асоциирано предприятие или съвместно предприятие, не се признава самостоятелно и поради това тя не се проверява отделно за обезценка чрез прилагане на изискванията за проверка за обезценка на репутацията съгласно МСС 36 *Обезценка на активи*. Вместо това цялата балансова стойност на инвестицията се проверява за обезценка съгласно МСС 36 като един актив, като нейната възстановима стойност (по-високата стойност измежду стойността в употреба и справедливата стойност минус разходите по освобождаване) се сравнява с балансовата ѝ стойност в случаите, когато прилагането на параграфи 41А–41В показва, че инвестицията може да се е обезценила. Признатата при тези обстоятелства загуба от обезценка не се разпределя към никой актив, включително репутацията, който е част от балансовата стойност на нетната инвестиция в асоциираното предприятие или съвместното предприятие. Следователно всяко обратно проявление на тази загуба от обезценка се признава в съответствие с МСС 36, доколкото възстановимата стойност на нетната инвестиция впоследствие се увеличава. При определянето на стойността в употреба на нетната инвестиция предприятието оценява приблизително:
- а) своя дял от настоящата стойност на приблизително оценените бъдещи парични потоци, които се очаква да бъдат генерирани от асоциираното предприятие или съвместното предприятие, включително паричните потоци от дейността на асоциираното предприятие или съвместното предприятие и постъпленията при окончателното освобождаване от инвестицията; или
 - б) настоящата стойност на приблизително оценените бъдещи парични потоци, които се очаква да възникнат от разпределяне на дивидентите от инвестицията и от окончателното освобождаване от инвестицията.

При целесъобразни допускания и двата метода дават един и същ резултат.

- 43 Възстановимата стойност на инвестицията в асоциирано предприятие или съвместно предприятие се оценява за всяко асоциирано предприятие или съвместно предприятие поотделно, освен в случаите, когато асоциираното предприятие или съвместното предприятие не генерира входящи парични потоци при продължаваща употреба, които да са в значителна степен независими от тези, генерирани от другите активи на предприятието.

САМОСТОЯТЕЛНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

- 44 Инвестицията в асоциирано предприятие или съвместно предприятие се отчита в самостоятелните финансови отчети на предприятието в съответствие с параграф 10 от МСС 27 (изменен през 2011 г.).

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- 45 Предприятията прилагат настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага настоящия стандарт по-рано, то оповестява този факт и едновременно прилага МСФО 10, МСФО 11 *Съвместни споразумения*, МСФО 12 *Оповестяване на участията в други предприятия* и МСС 27 (изменен през 2011 г.).

- 45 АС МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., бяха изменени параграфи 40–42 и бяха добавени параграфи 41А–41В. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

- 45Б С документа, озаглавен *Метод на собствения капитал в самостоятелните финансови отчети* (изменения на МСС 27) и издаден през август 2014 г., бе изменен параграф 25. Предприятието прилага това изменение с обратна сила за годишните периоди, започващи на 1 януари 2016 г. или след тази дата, в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

- 45Г С документа, озаглавен *Инвестиционни предприятия: прилагане на изключението от изискването за консолидация* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 28) и издаден през декември 2014 г., бяха изменени параграфи 17, 27 и 36 и бе добавен параграф 36А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2016 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

- 45Д С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2014—2016 г.* и издаден през декември 2016 г., бяха изменени параграфи 18 и 36А. Предприятието прилага тези изменения с обратна сила в съответствие с МСС 8 за годишните периоди, започващи на 1 януари 2018 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

- 45Е С МСФО 17, издаден през май 2017 г., бе изменен параграф 18. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 17.
- 45Ж С документа, озаглавен *Дългосрочни участия в асоциирани предприятия и съвместни предприятия* и издаден през октомври 2017 г., бе добавен параграф 14А и бе заличен параграф 41. Предприятието прилага тези изменения с обратна сила в съответствие с МСС 8 за годишните отчетни периоди, започващи на 1 януари 2019 г. или след тази дата, освен в случаите, посочени в параграфи 45З–45К. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 45Н Предприятието, което прилага за първи път измененията в параграф 45Ж, като в същото време прилага за първи път МСФО 9, прилага преходните разпоредби в МСФО 9 по отношение на дългосрочните участия, описани в параграф 14А.
- 45И Предприятието, което прилага за първи път измененията в параграф 45Ж, след като е приложило за първи път МСФО 9, прилага преходните разпоредби в МСФО 9, необходими за прилагането на установените в параграф 14А изисквания по отношение на дългосрочните участия. За тази цел всяко позоваване на датата на първоначалното прилагане в МСФО 9 следва да се чете като позоваване на началото на годишния отчетен период, в който предприятието прилага за първи път тези изменения (датата на първоначалното прилагане на измененията). От предприятието не се изисква да преизчислява данните за преходните периоди с оглед на прилагането на измененията. Предприятието може да преизчислява данните за преходните периоди единствено в случай че това е възможно без използване на получена впоследствие информация.
- 45Й От предприятието, което прилага временното освобождаване от МСФО 9 в съответствие с МСФО 4 *Застрахователни договори*, когато прилага за първи път измененията в параграф 45Ж, не се изисква да преизчислява данните за преходните периоди за отразяване на прилагането на измененията. Предприятието може да преизчислява данните за преходните периоди единствено когато това е възможно без използване на получена впоследствие информация.
- 45К Ако предприятието не преизчисли данните за преходните периоди, прилагайки параграф 45И или параграф 45Й, към датата на първоначалното прилагане на измененията то признава в началното салдо на неразпределената печалба (или по целесъобразност – в друг компонент на собствения капитал) всяка разлика между:
- а) предишната балансова стойност на дългосрочните участия, описани в параграф 14А, към тази дата; и
 - б) балансовата стойност на тези дългосрочни участия към тази дата.

Позовавания на МСФО 9

- 46 Ако предприятието прилага настоящия стандарт, но все още не прилага МСФО 9, всяко позоваване на МСФО 9 се счита за позоваване на МСС 39.
- ОТМЯНА НА МСС 28 (2003 г.)
- 47 Настоящият стандарт заменя МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия* (преработен през 2003 г.).

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 29

Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики ⁽¹³⁾

ОБХВАТ

- 1 **Настоящият стандарт се прилага за финансовите отчети, включително консолидираните финансови отчети, на всяко предприятие, чиято функционална валута е валутата на свръхинфлационна икономика.**
- 2 В свръхинфлационна икономика отчитането на оперативните резултати и финансовото състояние в местната валута без извършване на преизчисление не е полезно. Парите губят покупателната си способност с такива темпове, че сравнението на сумите по сделки и други събития, които са настъпили в различно време, дори в рамките на един и същ счетоводен период, е подвеждащо.
- 3 В настоящия стандарт не се определя абсолютен процент, при който се счита, че възниква свръхинфлация. Въпрос на преценка е кога става необходимо преизчисляването на финансовите отчети в съответствие с настоящия стандарт. За свръхинфлация свидетелстват, наред с други, следните характеристики на икономическата среда на една страна:
 - а) населението предпочита да държи състоянието си в непарични активи или в относително стабилна чуждестранна валута; притежаваните суми в местна валута незабавно се инвестират, за да запазят покупателната си способност;
 - б) населението разглежда паричните суми не от гледна точка на местната валута, а от гледна точка на една относително стабилна чуждестранна валута; цените може да се обявяват в тази валута;
 - в) покупко-продажбите на кредит се извършват по цени, които компенсират очакваната загуба на покупателна способност през срока на кредита дори ако срокът е кратък;
 - г) лихвените проценти, заплатите и цените са обвързани към ценови индекс; и
 - д) натрупаният процент на инфлацията за три години се приближава до или надхвърля 100 %.
- 4 За предпочитане е всички предприятия, които се отчитат във валутата на същата свръхинфлационна икономика, да прилагат настоящия стандарт от една и съща дата. Независимо от това настоящият стандарт се прилага за финансовите отчети на всяко предприятие от началото на отчетния период, през който то установи наличието на свръхинфлация в страната, в чиято валута се отчита.

ПРЕИЗЧИСЛЯВАНЕ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ

- 5 Цените се променят с течение на времето в резултат на различни специфични или общи политически, икономически и социални сили. Специфичните сили, като промени в търсенето и предлагането и технологични промени, могат да предизвикат значително повишаване или понижаване на отделните цени, независимо едни от други. Освен това общите сили могат да доведат до промени на общото равнище на цените, а следователно и на общата покупателна способност на парите.
- 6 Предприятия, които изготвят финансови отчети съгласно принципа на историческата стойност, правят това без оглед както на промените в общото равнище на цените, така и на увеличението на определени цени на признатите активи или пасиви. Изключение са онези активи и пасиви, които предприятието е длъжно или избира да оценява по справедлива стойност. Например имотите, машините и съоръженията може да се преоценяват към справедливата им стойност, а биологичните активи по принцип се изисква да се оценяват по справедлива стойност. Някои предприятия обаче представят финансови отчети, основани на подхода на текущата стойност, който отразява влиянието на промените в конкретните цени на притежаваните активи.

⁽¹³⁾ Като част от документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през май 2008 г., СМСС измени термините, използвана в МСС 29, за да бъдат съгласувани с другите МСФО, както следва: а) терминът „пазарна стойност“ бе изменен на „справедлива стойност“ и б) термините „резултати от дейността“ и „нетен доход“ бяха изменени на „печалба или загуба“.

- 7 В свръхинфлационна икономика финансовите отчети, независимо дали се основават на подхода на историческата цена, или на текущата стойност, са полезни само ако са изразени в мерната единица, която е актуална към края на отчетния период. В резултат на това настоящият стандарт се прилага за финансовите отчети на предприятията, отчитащи се във валутата на свръхинфлационна икономика. Не се разрешава представяне на изискваната в настоящия стандарт информация като приложение към непреизчислените финансови отчети. Освен това не се насърчава отделно представяне на финансовите отчети преди преизчисляването.
- 8 Финансовите отчети на предприятие, чиято функционална валута е валутата на свръхинфлационна икономика, независимо дали са основани на подхода на историческата цена или на подхода на текущата стойност, се представят в мерната единица, която е актуална към края на отчетния период. Съответстващите данни за предходния период, изисквани по силата на МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (преработен през 2007 г.), и всяка информация относно по-ранни периоди следва също се представят в мерната единица, актуална към края на отчетния период. С цел представяне на сравнителните суми в друга валута на представяне, се прилагат параграф 42, буква б) и параграф 43 от МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове*.
- 9 **Печалбата или загубата от нетна парична позиция се включва в приходите или разходите и се оповестява отделно.**
- 10 Преизчисляването на финансовите отчети в съответствие с настоящия стандарт изисква прилагане на определени процедури и преценки. Последователното прилагане на тези процедури и преценки в различните периоди е важно от свършената точност на получените суми, включени в преизчислените финансови отчети.

Финансови отчети, съставени по исторически цени

Отчет за финансовото състояние

- 11 Сумите в отчета за финансовото състояние, които все още не са изразени в мерната единица, актуална към края на отчетния период, се преизчисляват чрез прилагането на общ ценови индекс.
- 12 Паричните отчетни обекти не се преизчисляват, тъй като те вече са изразени в паричната единица, актуална към края на отчетния период. Паричните отчетни обекти са държаните пари и отчетните обекти, които трябва да се получат или платят в пари.
- 13 Активите и пасивите, обвързани със споразумение към промените на цените, като обвързани с индекс облигации и заеми, се коригират в съответствие със споразумението, за да се установят салдата им към края на отчетния период. Тези отчетни обекти се отчитат с тази коригирана сума в преизчисления отчет за финансовото състояние.
- 14 Всички други активи и пасиви са непарични. Някои непарични отчетни обекти се отчитат по текущи стойности към края на отчетния период, например нетна реализируема стойност и справедлива стойност, поради което не се преизчисляват. Всички други непарични активи и пасиви се преизчисляват.
- 15 Повечето непарични отчетни обекти се отчитат по себестойност или цена на придобиване, намалена с амортизацията; затова те се изразяват в суми, които са текущи към датата на придобиването им. Преизчислената себестойност/цена на придобиване, или себестойността/цената на придобиване, намалена с амортизацията, на всеки отчетен обект се определя, като към неговата историческа цена и натрупана амортизация се приложи изменението на общия ценови индекс от датата на придобиването до края на отчетния период. Например имотите, машините и съоръженията, материалните запаси от суровини и стоки, репутацията, патентите, търговските марки и подобни активи се преизчисляват от датите на тяхната покупка. Материалните запаси от полуготова и готова продукция се преизчисляват от датите, на които са били извършени разходите за покупката и преработката.
- 16 Възможно е да няма подробни данни за датите на придобиване на имотите, машините и съоръженията или да не е възможно да се установят посредством преценка. В тези редки случаи може да е необходимо през първия период на прилагане на настоящия стандарт да се използва независима професионална оценка на стойността на отчетните обекти като база за тяхното преизчисляване.

- 17 Може да няма информация за общ ценови индекс за периодите, за които настоящия стандарт изисква преизчисляване на стойността на имотите, машините и съоръженията. При тези обстоятелства може да е необходимо да се използва приблизителна оценка, основана например на движенията на обменния курс между функционалната валута и една относително стабилна чуждестранна валута.
- 18 Някои непарични отчетни обекти се отчитат по текущи стойности към дати, различни от датата на придобиването или края на отчетния период, например имоти, машини и съоръжения, които са били преоценени на някоя по-ранна дата. В тези случаи балансовите стойности се преизчисляват от датата на преоценката.
- 19 Преизчислената стойност на непаричен отчетен обект се намалява, съгласно съответните МСФО, когато тя надвишава възстановимата ѝ стойност. Например, преизчислените стойности на имоти, машини и съоръжения, репутация, патенти и търговски марки се намаляват до възстановимата стойност, а преизчислените стойности на материалните запаси се намаляват до нетната реализируема стойност.
- 20 Предприятие, в което е инвестирано и участието в което се отчита по метода на собствения капитал, може да изготвя отчети във валутата на свръхинфлационна икономика. Отчетът за финансовото състояние и отчетът за всеобхватния доход на такова предприятие се преизчисляват в съответствие с настоящия стандарт, за да се изчисли делът на инвеститора от нетните му активи и печалбата или загубата му. Когато преизчислените финансови отчети на предприятието, в което е инвестирано, са изразени в чуждестранна валута, те се превалутират по заключителните курсове на съответната валута.
- 21 Влиянието на инфлацията обикновено е включено в разходите по заемите. Не е целесъобразно да се прави и преизчисление на капиталовите разходи, финансирани със заемни средства, и капитализиране 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 Предприятието може да придобие активи съгласно споразумение, което му позволява да отложи плащането, без да понася изрични разходи за лихви. Когато е невъзможно да се установи размерът на лихвите, такива активи се преизчисляват от датата на плащането, а не от датата на покупката.
- 23 [Заличен]
- 24 В началото на първия период на прилагане на настоящия стандарт компонентите на собствения капитал, с изключение на неразпределената печалба и всички преоценъчни излишъци, се преизчисляват посредством прилагане на общ ценови индекс от датите, на които компонентите са били внесени или възникнали по друг начин. Преоценъчен излишък, който е възникнал в предходни периоди, се отписва. Преизчислената неразпределена печалба се получава от всички други суми в преизчисления отчет за финансовото състояние.
- 25 В края на първия период и в следващите периоди всички компоненти на собствения капитал се преизчисляват посредством прилагането на общ ценови индекс от началото на периода или от датата на внасянето им, ако същата е по-късна. Движенията в собствения капитал за периода се оповестяват в съответствие с МСС 1.

Отчет за всеобхватния доход

- 26 По силата на настоящия стандарт се изисква всички отчетни обекти в отчета за всеобхватния доход да се изразят в мерни единици, актуални към края на отчетния период. Поради това всички суми следва да се преизчислят, като се приложи изменението на общия ценови индекс от датите, на които отчетните обекти от категорията на приходите и разходите са били първоначално записани във финансовите отчети.

Печалба или загуба от нетна парична позиция

- 27 През период на инфлация едно предприятие, държашо парични активи в превишение над паричните пасиви, губи покупателна способност, а предприятие, при което паричните пасиви превишават паричните активи, придобива покупателна способност, когато активите и пасивите не са обвързани с дадено ценово равнище. Тази печалба или загуба от нетната парична позиция може да се установи като разликата, получена при преизчисляването на непаричните активи, собствения капитал, статиите в отчета за всеобхватния доход и корекцията на стойността на активите и пасивите, обвързани с индекс. Печалбата или загубата може да се оценят приблизително и посредством прилагане на изменението на общия ценови индекс към среднопретеглената величина на разликата между паричните активи и паричните пасиви за съответния период.

- 28 Печалбата или загубата от нетната парична позиция се включват в печалбата или загубата. Корекцията на тези активи и пасиви, които са обвързани посредством споразумение към промените на цените, извършена в съответствие с параграф 13, се прихваща срещу печалбата или загубата от нетната парична позиция. Други отчетни обекти от категорията на приходите и разходите, като приходите от лихви и разходите за лихви и курсовите разлики във връзка с инвестирани или получени в заем средства, също са свързани с нетната парична позиция. Въпреки че такива отчетни обекти се оповестяват отделно, може да е полезно те да се представят в отчета за всеобхватния доход заедно с печалбата или загубата от нетната парична позиция.

Финансови отчети, съставени по текуща стойност

Отчет за финансовото състояние

- 29 Статиите, отчетени по текуща стойност, не се преизчисляват, тъй като вече са изразени в мерната единица, актуална към края на отчетния период. Другите статии в отчета за финансовото състояние се преизчисляват в съответствие с параграфи от 11 до 25.

Отчет за всеобхватния доход

- 30 Отчетът за всеобхватния доход, съставен по текуща стойност, преди преизчисляването, обикновено съдържа стойности, валидни към момента, в който са настъпили базовите сделки или събития. Себестойността на продажбите и амортизацията се записват по текущите им стойности в момента на потреблението; продажбите и другите разходи се записват при настъпването им по техните парични стойности. Следователно всички суми трябва да се преизчислят в мерната единица, актуална към края на отчетния период, чрез прилагането на общ ценови индекс.

Печалба или загуба от нетната парична позиция

- 31 Печалбата или загубата от нетната парична позиция се отчитат в съответствие с параграфи 27 и 28.

Данъци

- 32 Преизчисляването на финансовите отчети в съответствие с настоящия стандарт може да породи разлики между балансовата стойност на отделните активи и пасиви и тяхната данъчна основа. Тези разлики се отчитат в съответствие с МСС 12 *Данъци върху дохода*.

Отчет за паричните потоци

- 33 По силата на настоящия стандарт се изисква всички статии в отчета за паричните потоци да бъдат изразени в мерната единица, актуална към края на отчетния период.

Съответстващи данни

- 34 Съответстващите данни за предходния отчетен период, независимо дали са били основани на подхода на историческата цена или на текущата стойност, се преизчисляват посредством прилагане на общ ценови индекс така, че сравнителните финансови отчети да се представят в мерната единица, актуална към края на отчетния период. Информацията, оповестена за по-ранни периоди, също се изразява в мерната единица, актуална към края на отчетния период. С цел представяне на сравнителните суми в друга валута на представяне, се прилагат параграф 42, буква б) и параграф 43 от МСС 21.

Консолидирани финансови отчети

- 35 Предприятието майка, което се отчита във валутата на 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 общ ценови индекс на страната, в чиято валута то се отчита, преди същите да бъдат включени в консолидираните финансови отчети, изготвяни от неговото предприятие майка. Когато такова дъщерно предприятие е чуждестранно дъщерно предприятие, неговите преизчислени финансови отчети се превалутират по заключителните курсове на съответната валута. Финансовите отчети на дъщерните предприятия, които не се отчитат във валутите на свръхинфлационни икономики, се изготвят в съответствие с МСС 21.

- 36 Ако се консолидират финансови отчети с различни краища на отчетния период, всички статии, независимо дали са непарични или парични, е необходимо да се преизчислят в мерната единица, актуална към датата на консолидираните финансови отчети.

Избор и използване на общия ценови индекс

- 37 За преизчисляването на финансовите отчети в съответствие с настоящия стандарт се изисква използването на общ ценови индекс, който отразява промените в общата покупателна способност. За предпочитане е всички предприятия, които се отчитат във валутата на една и съща икономика, да използват един и същ индекс.

ИКОНОМИКИ, КОИТО ПРЕСТАВАТ ДА БЪДАТ СВРЪХИНФЛАЦИОННИ

- 38 Когато една икономика престане да бъде свръхинфлационна и предприятието преустанови изготвянето и представянето на финансови отчети, изготвяни в съответствие с настоящия стандарт, то разглежда сумите, които са изразени в мерната единица, актуална в края на предходния отчетен период, като база за балансните суми за следващите си финансови отчети.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

- 39 **Оповестяват се следните сведения:**

- а) **фактът, че финансовите отчети и съответстващите данни за предходни периоди са били преизчислени с оглед отразяване на промените в общата покупателна способност на функционалната валута и в резултат на това са представени в мерната единица, актуална към края на отчетния период;**
- б) **дали финансовите отчети са основани на подхода на историческата цена или на подхода на текущата стойност; и**
- в) **естеството и равнището на ценовия индекс към края на отчетния период и движението на индекса през текущия и предходния отчетен период.**

- 40 Оповестяванията, изисквани по силата на настоящия стандарт, са необходими, за да се уточни принципът на отразяване на влиянието на инфлацията във финансовите отчети. Те също така имат за цел да се осигури друга информация, необходима за разбиране на този принцип и на произтичащите от това суми.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 41 Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети, които обхващат периодите, започващи на 1 януари 1990 г. или след тази дата.

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 32

Финансови инструменти: представяне

ЦЕЛ

- 1 [Заличен]
- 2 Целта на настоящия стандарт е да се установят принципите за представянето на финансовите инструменти като пасиви или собствен капитал и за прихващането на финансовите активи и финансовите пасиви. Той се прилага по отношение на: класификацията на финансовите инструменти от гледна точка на емитента като финансови активи, финансови пасиви и инструменти на собствения капитал; класификацията на свързаните с тях лихви, дивиденди, загуби и печалби; обстоятелствата, при които финансовите активи и финансовите пасиви следва да бъдат прихващани.
- 3 Принципите по настоящия стандарт допълват принципите за признаване и оценяване на финансовите активи и финансовите пасиви по МСФО 9 *Финансови инструменти*, и за оповестяване на информация за тях по МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване*.

ОБХВАТ

- 4 **Настоящият стандарт се прилага от всички предприятия по отношение на всички видове финансови инструменти, с изключение на:**
- а) тези участия в дъщерни, асоциирани или съвместни предприятия, които се отчитат счетоводно съгласно МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*, МСС 27 *Самостоятелни финансови отчети* или МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия*. В някои случаи обаче по силата на МСФО 10, МСС 27 или МСС 28 се изисква или разрешава предприятието да отчете участие в дъщерно, асоциирано или съвместно предприятие, като използва МСФО 9; в тези случаи предприятията прилагат изискванията на настоящия стандарт. Предприятията прилагат настоящия стандарт и по отношение на всички деривативни инструменти, свързани с участия в дъщерни, асоциирани или съвместни предприятия;
- б) правата и задълженията на работодатели по планове за доходи на наетите лица, за които се прилага МСС 19 *Доходи на наетите лица*;
- в) [заличен]
- г) застрахователни договори съгласно определението в МСФО 17 *Застрахователни договори* или инвестиционни договори с допълнителен негарантиран доход, попадащи в обхвата на МСФО 17. Настоящият стандарт обаче се прилага по отношение на:
- i) деривативите, които са внедрени в договори от обхвата на МСФО 17, ако по силата на МСФО 9 от предприятието се изисква да ги отчита отделно;
- ii) инвестиционните компоненти, които са отделени от договорите от обхвата на МСФО 17, ако по силата на МСФО 17 се изисква такова отделяне, освен ако отделеният инвестиционен компонент е инвестиционен договор с допълнителен негарантиран доход, попадащ в обхвата на МСФО 17;
- iii) правата и задълженията на емитента, произтичащи от застрахователни договори, които отговарят на определението за договори за финансова гаранция, ако емитентът прилага МСФО 9 при признаването и оценяването на договорите. Емитентът обаче прилага МСФО 17, ако при признаването и оценяването на договорите е избран в съответствие с параграф 7, буква д) от МСФО 17 да приложи МСФО 17;
- iv) правата и задълженията на предприятието, които са финансови инструменти, произтичащи от договори за кредитни карти, или подобни договори, с които се осигуряват кредитни или разплащателни механизми, издавани от предприятието и отговарящи на определението за застрахователен договор, ако предприятието прилага МСФО 9 по отношение на тези права и задължения в съответствие с параграф 7, буква з) от МСФО 17 и параграф 2.1, буква д), подточка iv) от МСФО 9;

v) **правата и задълженията на предприятието, които са финансови инструменти, произтичащи от застрахователни договори, издавани от емитента и ограничаващи обезщетението за застрахователни събития до размера, необходим по принцип за уреждане на задълженията на притежателя на полицата, произтичащи от договора, ако предприятието избере в съответствие с параграф 8А от МСФО 17 да прилага МСФО 9 вместо МСФО 17 за такива договори;**

д) [заличен]

е) **финансовите инструменти, договори и задължения по сделки с плащане на базата на акции, за които се прилага МСФО 2 *Плащания на базата на акции*, с изключение на:**

i) **договорите в обхвата на параграфи 8–10 от настоящия стандарт, за които се прилага настоящият стандарт;**

ii) **параграфи 33 и 34 от настоящия стандарт, които се прилагат за изкупените собствени акции, които са купени, продадени, емитирани или обезсилени във връзка с планове за предоставяне на опции за акции на наетите лица, планове за покупка на акции от наетите лица и всякакви споразумения за плащане на базата на акции.**

5-7 [Заличени]

8 Настоящият стандарт се прилага за тези договори за покупка или продажба на нефинансов отчетен обект, които може да бъдат уредени нетно в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти, сякаш договорите са финансови инструменти, с изключение на договорите, които са сключени и продължават да бъдат държани с цел получаване или доставка на нефинансов отчетен обект в съответствие с очакваните потребности на предприятието от покупка, продажба или използване. Настоящият стандарт се прилага обаче за тези договори, които предприятието определя като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 2.5 от МСФО 9 *Финансови инструменти*.

9 Съществуват различни случаи, в които договор за покупка или продажба на нефинансов отчетен обект може да бъде уреден нетно в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти. Те включват:

а) когато условията на договора позволяват на всяка една от страните да го уреди нетно в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти;

б) когато възможността да се извърши нетно уреждане в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти, не е изрично посочена в условията на договора, но предприятието има практика да урежда сходни договори нетно в парични средства или в друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти (независимо дали с контрагента, чрез договори за прихващане или чрез продажба на договора преди неговото изпълнение или изтичане);

в) когато за сходни договори предприятието обикновено поема доставката на базовия отчетен обект и продажбата му в рамките на кратък срок след доставката с оглед генериране на печалба от краткосрочните колебания в цената или нормата на печалба (маржа) на дилъра; и

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

Договор, по отношение на който се прилага буква б) или в), не е сключен с цел получаване или доставка на нефинансовия отчетен обект във връзка с очакваните потребности на предприятието от покупка, продажба или използване и съответно е в обхвата на настоящия стандарт. Другите договори, за които се прилага параграф 8, се оценяват, за да се определи дали са сключени и продължават да се държат с цел получаване или доставка на нефинансовия отчетен обект в съответствие с очакваните потребности на предприятието от покупка, продажба или използване и съответно дали са в обхвата на настоящия стандарт.

- 10 Издадена опция за покупка или продажба на нефинансов отчетен обект, който може да бъде уреден нетно в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти, в съответствие с параграф 9, буква а) или г), попада в обхвата на настоящия стандарт. Такъв договор не може да бъде сключен с цел получаване или доставка на нефинансовия отчетен обект във връзка с очакваните потребности на предприятието от покупка, продажба или използване.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ (ВЖ. СЪЩО ПАРАГРАФИ НП3–НП23)

- 11 В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

Финансов инструмент е всеки договор, който поражда финансов актив за дадено предприятие и финансов пасив или инструмент на собствения капитал за друго предприятие.

Финансов актив е всеки актив, който представлява:

- а) парични средства;
- б) инструмент на собствения капитал на друго предприятие;
- в) договорно право:
 - i) да се получат парични средства или друг финансов актив от друго предприятие; или
 - ii) да се разменят финансови активи или финансови пасиви с друго предприятие при условия, които са потенциално благоприятни за предприятието; или
- г) договор, който ще бъде или може да бъде уреден в инструменти на собствения капитал на предприятието и е:
 - i) недеривативен инструмент, за който предприятието е или може да бъде задължено да получи променлив брой инструменти на собствения капитал на предприятието; или
 - ii) деривативен инструмент (дериватив), който ще бъде или може да бъде уреден по начин, различен от размяна на твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив за твърдо определен брой инструменти на собствения капитал на предприятието. За тази цел инструментите на собствения капитал на предприятието не включват финансовите инструменти с право на връщане, класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б, инструментите, които налагат на предприятието задължението да достави на друга страна пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация и са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16В и 16Г, нито инструментите, които са договори за бъдещо получаване или доставка на инструменти на собствения капитал на предприятието.

Финансов пасив е всеки пасив, който представлява:

- а) договорно задължение:
 - i) да се доставят парични средства или друг финансов актив на друго предприятие; или
 - ii) да се разменят финансови активи или финансови пасиви с друго предприятие при условия, които са потенциално неблагоприятни за предприятието; или
- б) договор, който ще бъде или може да бъде уреден в инструменти на собствения капитал на предприятието и е:

- i) **недеривативен инструмент, за който предприятието е или може да бъде задължено да достави променлив брой инструменти на собствения капитал на предприятието; или**
- ii) **деривативен инструмент, който ще бъде или може да бъде уреден чрез размяна на твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив за твърдо определен брой инструменти на собствения капитал на предприятието. За тази цел правата, опциите или вариантите за придобиване на твърдо определен брой инструменти на собствения капитал на предприятието за твърдо определена сума в каквато и да било валута представляват инструменти на собствения капитал, ако предприятието предлага тези права, опции или варианти пропорционално на всички съществуващи притежатели на същия клас от неговите недеривативни инструменти на собствения капитал. Също така за тази цел инструментите на собствения капитал на предприятието не включват финансовите инструменти с право на връщане, класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б, инструментите, които налагат на предприятието задължението да достави на друга страна пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация и са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16В и 16Г, нито инструментите, които са договори за бъдещо получаване или доставка на инструменти на собствения капитал на предприятието.**

По изключение инструмент, който отговаря на определението за финансов пасив, се класифицира като инструмент на собствения капитал, ако притежава всички характеристики и отговаря на условията по параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г.

Инструмент на собствения капитал е всеки договор, който доказва остатъчно участие в активите на дадено предприятие след приспадането на всички негови пасиви.

Справедлива стойност е цената, която би била получена при продажбата на актив или платена при прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (Вж. МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*)

Инструмент с право на връщане е финансов инструмент, който дава на държателя право да върне инструмента обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив или който автоматично се връща обратно на емитента при настъпване на несигурно бъдещо събитие или при смъртта или пенсионирането на държателя на инструмента.

- 12 Следните термини са определени в допълнение А към МСФО 9 или параграф 9 от МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване* и се използват в настоящия стандарт със значението, посочено в МСС 39 и МСФО 9.

- амортизирана стойност на финансов актив или финансов пасив
- отписване
- деривативен инструмент (дериватив)
- метод на ефективния лихвен процент
- договор за финансова гаранция
- финансов пасив по справедлива стойност през печалбата или загубата
- неотменим ангажимент
- прогнозна сделка (операция)
- ефективност на хеджирането
- хеджиран отчетен обект (позиция)

- хеджиращ инструмент
- държан за търгуване
- обичайна покупка или продажба
- разходи по сделката.

- 13 В настоящия стандарт термините „договор“ и „договорен“ се отнасят до споразумение между две или повече страни, което е с ясни икономически последици, които страните имат малка, ако имат изобщо някаква възможност да избегнат, тъй като обикновено споразумението подлежи на принудително изпълнение по закон. Договорите, а следователно и финансовите инструменти, може да бъдат в различни форми и не е задължително да бъдат в писмен вид.
- 14 В настоящия стандарт терминът „предприятие“ включва физически лица, персонални търговски дружества, капиталови търговски дружества (юридически лица), тръстове и държавни агенции.

ПРЕДСТАВЯНЕ

Пасиви и собствен капитал (вж. също параграфи НП13–НП14Й и НП25–НП29)

- 15 **Емитентът на финансов инструмент класифицира инструмента или неговите съставни части при първоначалното признаване като финансов пасив, финансов актив или инструмент на собствения капитал в съответствие със съдържанието на договорното споразумение и определенията за финансов пасив, финансов актив и инструмент на собствения капитал.**
- 16 Когато емитент прилага определенията по параграф 11, за да определи дали финансов инструмент е инструмент на собствения капитал, а не финансов пасив, инструментът е инструмент на собствения капитал единствено когато са изпълнени и двете условия по букви а) и б) по-долу:
- а) Инструментът не включва договорно задължение:
- i) да се доставят парични средства или друг финансов актив на друго предприятие; или
 - ii) да се разменят финансови активи или финансови пасиви с друго предприятие при условия, които са потенциално неблагоприятни за емитента.
- б) Ако инструментът ще бъде или може да бъде уреден в инструменти на собствения капитал на емитента, той е:
- i) недеривативен инструмент, който не включва договорно задължение за емитента да достави променлив брой свои инструменти на собствения капитал; или
 - ii) деривативен инструмент, който ще бъде уреден от емитента само чрез размяна на фиксирана парична сума или друг финансов актив за фиксиран брой от неговите инструменти на собствения капитал. За тази цел правата, опциите или вариантите за придобиване на твърдо определен брой инструменти на собствения капитал на предприятието за твърдо определена сума в каквато и да било валута представляват инструменти на собствения капитал, ако предприятието предлага тези права, опции или варианти пропорционално на всички съществуващи държатели на същия клас от неговите собствени недеривативни инструменти на собствения капитал. Също така за тази цел инструментите на собствения капитал на емитента не включват инструменти, които имат всички характеристики и отговарят на всички условия, посочени в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г, или инструменти, които сами по себе си са договори за бъдещо получаване или доставка на инструменти на собствения капитал на емитента.

Договорно задължение, включително възникващо от деривативен финансов инструмент, който ще или може да доведе до бъдещо получаване или доставка на инструменти на собствения капитал на емитента, но не отговаря на условията по букви а) и б) по-горе, не е инструмент на собствения капитал. Като изключение инструмент, който отговаря на определенията за финансов пасив, се класифицира като инструмент на собствения капитал, ако притежава всички характеристики и отговаря на условията по параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г.

Инструменти с право на връщане

- 16А Финансовият инструмент с право на връщане включва договорно задължение за емитента да изкупи обратно този инструмент срещу парични средства или друг финансов актив при упражняване на правото. Като изключение от определението за финансов пасив, инструмент, който включва такова задължение, се класифицира като инструмент на собствения капитал, ако притежава всички долупосочени характеристики:
- а) Той дава право на държателя на пропорционален дял от нетните активи на предприятието в случай на ликвидация на предприятието. Нетните активи на предприятието са тези, които остават след приспадане на всички други вземания към неговите активи. Пропорционалният дял се определя по следния начин:
 - i) нетните активи на предприятието при ликвидация се разделят на единици с еднакъв размер; и
 - ii) този размер се умножава по броя на единиците, държани от държателя на финансовия инструмент.
 - б) Инструментът е в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструменти. За да бъде в такъв клас, инструментът:
 - i) няма предимство пред другите вземания към активите на предприятието в ликвидация и
 - ii) не е необходимо да се преобразува в друг инструмент, преди да влезе в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструменти.
 - в) Всички финансови инструменти в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструменти, притежават еднакви характеристики. Например всички те трябва да бъдат с право на връщане и формулата или друг метод, използвани за изчисляване на цената на обратно изкупуване, са едни и същи за всички инструменти в този клас.
 - г) Освен договорното задължение на емитента за обратно изкупуване на инструмента срещу парични средства или друг финансов актив, инструментът не включва друго договорно задължение за доставка на парични средства или други финансови активи на друго предприятие или за размяна на финансови активи или финансови пасиви с друго предприятие при условия, които са потенциално неблагоприятни за предприятието, и не представлява договор, който ще бъде или може да бъде уреден с инструменти на собствения капитал на самото предприятие, както е посочено в буква б) от определението за финансов пасив.
 - д) Общият размер на очакваните парични потоци, относими към този инструмент през целия живот на инструмента, се основава в съществена степен на печалбата или загубата, промяната в признатите нетни активи или промяната в справедливата стойност на признатите и непризнатите нетни активи на предприятието през целия живот на инструмента (с изключение на всякакви ефекти на инструмента).
- 16Б За да бъде класифициран един инструмент като инструмент на собствения капитал, освен че инструментът трябва да притежава всички горепосочени характеристики, емитентът не трябва да има друг финансов инструмент или договор, който има:
- а) общ размер на паричните потоци, основан в съществена степен на печалбата или загубата, промяната в признатите нетни активи или промяната в справедливата стойност на признатите и непризнатите нетни активи на предприятието (с изключение на всякакви ефекти на този инструмент или договор) и
 - б) ефект на съществено ограничаване или твърдо определяне на остатъчната възвращаемост за държателите на инструмента с право на връщане.

За целите на прилагането на това условие предприятието не взема предвид нефинансовите договори с държател на инструмент, описан в параграф 16А, с договорни условия, които са сходни на договорните условия по равностоен договор, който може да възникне между лице, което не държи инструмента, и емитиращото предприятие. Ако предприятието не може да определи, че това условие е спазено, то не класифицира инструмента с право на връщане като инструмент на собствения капитал.

Инструменти или компоненти на инструменти, които налагат на предприятието задължение за доставка на друга страна на пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация

16В Някои финансови инструменти включват договорно задължение за емитиращото предприятие да достави на друго предприятие пропорционален дял от своите нетни активи само при ликвидация. Задължението възниква, тъй като или е сигурно, че ликвидацията ще настъпи и е извън контрола на предприятието (например предприятие, създадено за ограничен срок), или не е сигурно, че ще настъпи, но е по избор на държателя на инструмента. Като изключение от определението за финансов пасив, инструмент, който включва такова задължение, се класифицира като инструмент на собствения капитал, ако притежава всички долупосочени характеристики:

а) Той дава право на държателя на пропорционален дял от нетните активи на предприятието в случай на ликвидация на предприятието. Нетните активи на предприятието са тези, които остават след приспадане на всички други вземания към неговите активи. Пропорционалният дял се определя по следния начин:

i) нетните активи на предприятието при ликвидация се разделят на единици с еднакъв размер; и

ii) размерът се умножава по броя на единиците, държани от държателя на финансовия инструмент.

б) Инструментът е в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструменти. За да бъде в такъв клас, инструментът:

i) няма предимство пред другите вземания към активите на предприятието в ликвидация и

ii) не е необходимо да се преобразува в друг инструмент, преди да влезе в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструменти.

в) Всички финансови инструменти в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструменти, трябва да притежават еднакво договорно задължение за емитиращото предприятие да достави пропорционален дял от нетните си активи при ликвидация.

16Г За да бъде класифициран един инструмент като инструмент на собствения капитал, освен че инструментът трябва да притежава всички горепосочени характеристики, емитентът не трябва да има друг финансов инструмент или договор, който има:

а) общ размер на паричните потоци, основан в съществена степен на печалбата или загубата, промяната в признатите нетни активи или промяната в справедливата стойност на признатите и непризнатите нетни активи на предприятието (с изключение на всякакви ефекти на този инструмент или договор) и

б) ефекта от съществено ограничаване или твърдо определяне на остатъчната възвращаемост за държателите на инструмента.

За целите на прилагането на това условие предприятието не взема предвид нефинансовите договори с държател на инструмент, описан в параграф 16В, с договорни условия, които са сходни на договорните условия по равностоен договор, който може да възникне между лице, което не държи инструмента, и емитиращото предприятие. Ако предприятието не може да определи, че това условие е спазено, то не класифицира инструмента като инструмент на собствения капитал.

Прекласификация на инструментите с право на връщане и инструментите, които налагат на предприятието задължение за предоставяне на друга страна на пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация

- 16Д Предприятието класифицира финансов инструмент като инструмент на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г от датата, от която инструментът притежава всички характеристики и отговаря на условията, изложени в тези параграфи. Предприятието прекласифицира финансов инструмент от датата, на която инструментът престане да притежава всички характеристики и да отговаря на всички условия, изложени в тези параграфи. Например, ако предприятието изкупи обратно всички свои инструменти без право на връщане и всички инструменти с право на връщане, които остават в обращение, притежават всички характеристики и отговарят на всички условия по параграфи 16А и 16Б, предприятието прекласифицира инструментите с право на връщане като инструменти на собствения капитал от датата, на която изкупи обратно инструментите без право на връщане.
- 16Е Предприятието отчита прекласификацията на инструмент в съответствие с параграф 16Д, както следва:
- а) То прекласифицира инструмент на собствения капитал като финансов пасив от датата, на която инструментът престане да притежава всички характеристики и да отговаря на всички условия по параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Финансовият пасив се оценява по справедливата стойност на инструмента към датата на прекласификация. Предприятието признава в собствения капитал всяка разлика между балансовата стойност на инструмента на собствения капитал и справедливата стойност на финансовия пасив към датата на прекласификацията.
 - б) То прекласифицира финансовия пасив към собствения капитал от датата, от която инструментът притежава всички характеристики и отговаря на условията, изложени в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Инструмент на собствения капитал се оценява по балансовата стойност на финансовия пасив към датата на прекласификацията.
- Без договорно задължение за доставка на парични средства или друг финансов актив (параграф 16, буква а)*
- 17 С изключение на обстоятелствата, описани в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г, изключително важна особеност при разграничаването на финансов пасив от инструмент на собствения капитал е съществуването на договорно задължение на едната страна по финансовия инструмент (емитента) да достави парични средства или друг финансов актив на другата страна (държателя) или да размени финансови активи или финансови пасиви с държателя при условия, които са потенциално неблагоприятни за емитента. Въпреки че държателят на инструмент на собствения капитал може да има право да получи пропорционален дял от всички дивиденди или други разпределения от собствения капитал, емитентът няма договорно задължение да направи такива разпределения, тъй като от него не може да се изисква да достави парични средства или друг финансов актив на другата страна.
- 18 Същността на финансов инструмент, а не неговата правна форма, ръководи класификацията му в отчета за финансовото състояние на предприятието. Същността и правната форма обичайно си съответстват, но не винаги. Някои финансови инструменти приемат правната форма на собствен капитал, но по своята същност са пасиви, а други може да съчетават в себе си характеристики, свързани с инструментите на собствения капитал, и характеристики, свързани с финансовите пасиви. Например:
- а) привилегирована акция, която подлежи на задължително обратно изкупуване от страна на емитента срещу твърдо определена или определяема сума или на твърдо определена или определяема бъдеща дата, или пък дава правото на държателя да изиска от емитента да изкупи инструмента на или след определена дата срещу твърдо определена или определяема сума, е финансов пасив;

- б) финансов инструмент, който дава на държателя правото да го върне обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив (инструмент с право на връщане) е финансов пасив, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Финансовият инструмент е финансов пасив дори когато размерът на паричните средства или други финансови активи е определен въз основа на индекс или друг обект, който има потенциала да се повишава или понижава. Наличието на възможност за държателя да върне инструмента обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив означава, че инструментът с право на връщане отговаря на определението за финансов пасив, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Например, отворените взаимни фондове, дяловите тръстове, персоналните търговски дружества и някои кооперативни предприятия може да предоставят на своите притежатели на дялове или членове право да изкупят обратно своите участия в емитента по всяко време срещу парични средства, в резултат на което участията на притежателите на дялове или членовете се класифицират като финансови пасиви, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Такава класификация като финансов пасив обаче не изключва използването на описания, например „стойност на нетния актив, относима към притежателите на дялове“ и „промяна в нетната стойност на актив, относима към притежателите на дялове“, във финансовите отчети на предприятие, което няма внесен капитал (например някои взаимни фондове и дялови тръстове, вж. пример за илюстрация 7), или използването на допълнително оповестяване, при което да се посочи, че общият размер на участията на членовете включва такива статии, като резерви, които отговарят на определението за собствен капитал, както и инструменти с право на връщане, които не отговарят (вж. пример за илюстрация 8).
- 19 Ако предприятието няма безусловно право да избегне доставката на парични средства или друг финансов актив за уреждане на договорно задължение, задължението отговаря на определението за финансов пасив, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Например:
- а) ограничение на способността на предприятието да удовлетвори договорно задължение, например липса на достъп до чуждестранна валута или необходимост от получаване на одобрение за плащане от регулаторен орган, не обезсилва договорното задължение на предприятието или договорното право на притежателя по инструмента;
- б) договорно задължение, което се обуславя от упражняването на правото на контрагента на обратно изкупуване, е финансов пасив, тъй като предприятието няма безусловното право да избегне доставката на парични средства или друг финансов актив.
- 20 С финансов инструмент, с който не се установява изрично договорно задължение за доставката на парични средства или друг финансов актив, задължение може да се установи косвено посредством неговите условия. Например:
- а) финансов инструмент може да съдържа нефинансово задължение, което се урежда единствено ако предприятието не направи разпределения или не изкупи обратно инструмента. Ако предприятието може да избегне прехвърлянето на парични средства или на друг финансов актив само чрез уреждането на нефинансовото задължение, финансовият инструмент е финансов пасив;
- б) финансов инструмент е финансов пасив, ако се предвижда, че при уреждането предприятието ще достави или:
- i) парични средства или друг финансов актив, или
- ii) свои собствени акции, чиято стойност е определена като съществено превишаваща стойността на паричните средства или другия финансов актив.

Въпреки че предприятието няма изрично договорно задължение да достави парични средства или друг финансов актив, стойността при другия възможен начин за уреждане с акции е такава, че предприятието ще извърши уреждането в парични средства. Във всички случаи на притежателя по същество се гарантира получаването на сума, която е най-малкото равна на възможността за уреждане в парични средства (вж. параграф 21).

Уреждане в инструменти на собствения капитал на предприятието (параграф 16, буква б)

- 21 Даден договор не е инструмент на собствения капитал единствено защото може да води до получаването или доставянето на определен брой инструменти на собствения капитал на предприятието. Предприятието може да има договорно право или задължение да получи или достави определен брой от своите собствени акции или други инструменти на собствения капитал, което се променя така, че справедливата стойност на инструментите на собствения капитал на предприятието, които ще бъдат получени или доставени, да е равна на размера на договорното право или задължение. Такова договорно право или задължение може да бъде за твърдо определена сума или сума, която се променя отчасти или изцяло в отговор на измененията в променлива, различна от пазарната цена на инструментите на собствения капитал на предприятието (напр. лихвен процент, цена на стока или цена на финансов инструмент). Два примера са: а) договор за доставка на инструменти на собствения капитал на предприятието в размер на равностойността на 100 ПЕ ⁽¹⁴⁾; б) договор за доставка на инструменти на собствения капитал на предприятието в размер на равностойността на 100 унции злато. Такъв договор е финансов пасив на предприятието, въпреки че то трябва или може да го уреди чрез доставката на свои инструменти на собствения капитал. Той не е инструмент на собствения капитал, тъй като предприятието използва променлив брой от своите инструменти на собствения капитал като средство за уреждане на договора. Съответно договорът не доказва остатъчно участие в активите на предприятието след приспадане на всички негови пасиви.
- 22 С изключение на посоченото в параграф 22А договор, който ще бъде уреден от предприятието чрез (получаване или) доставка на твърдо определен брой от своите инструменти на собствения капитал срещу твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив, е инструмент на собствения капитал. Например издадена опция за акции, която осигурява на контрагента право на покупка на твърдо определен брой акции на предприятието на твърдо определена цена или на посочена твърдо определена сума на главницата на облигация, е инструмент на собствения капитал. Промените в справедливата стойност на договор, възникващи в резултат на колебания в пазарните лихвени проценти, които не се отразяват върху сумата от парични средства или други финансови активи, която ще бъде получена или доставена, или върху броя на инструментите на собствения капитал, които ще бъдат получени или доставени, при уреждането на договора не изключват възможността договорът да е инструмент на собствения капитал. Всяко получено възнаграждение (като премия, получена за издадена опция или варант за собствените акции на предприятието), се прибавя пряко към собствения капитал. Всяко платено възнаграждение (като премия, изплатена за закупена опция) се приспада пряко от собствения капитал. Промените в справедливата стойност на инструмент на собствения капитал не се признават във финансовите отчети.
- 22А Ако инструментите на собствения капитал на предприятието, които ще бъдат получени или доставени от предприятието при уреждане на договор, са финансови инструменти с право на връщане с всички характеристики и отговарящи на условията, описани в параграфи 16А и 16Б, или са инструменти, които налагат на предприятието задължението да доставят на друга страна пропорционален дял от своите нетни активи само при ликвидация с всички характеристики и отговарящи на условията, описани в параграфи 16В и 16Г, договорът е финансов актив или финансов пасив. Това включва договор, който ще бъде уреден от предприятието чрез получаване или доставка на твърдо определен брой такива инструменти срещу твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив.
- 23 Освен при обстоятелствата, описани в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г, договор, който съдържа задължение на предприятието да закупи свои инструменти на собствения капитал срещу парични средства или друг финансов актив, води до финансов пасив за настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване (например в размер на настоящата стойност на форуърдната цена на обратно изкупуване, цената на упражняване на опция или друга сума на обратното изкупуване). Това е така дори и ако договорът сам по себе си е инструмент на собствения капитал. Пример за това е задължението на предприятието по форуърден договор да закупи свои инструменти на собствения капитал срещу парични средства. Финансовият пасив се признава първоначално по настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване и се прекласифицира от собствения капитал. Впоследствие финансовият пасив се оценява в съответствие с МСФО 9. Ако договорът изтече без доставка, балансовата стойност на финансовия пасив се прекласифицира към собствения капитал. Договорно задължение на предприятието да закупи свои инструменти на собствения капитал води до финансов пасив в размер на настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване дори ако задължението за покупка е под условие в зависимост от упражняването на правото на обратно изкупуване от контрагента (напр. издадена опция за продажба, която дава на контрагента правото да продаде инструменти на собствения капитал на предприятието на твърдо определена цена).
- 24 Договор, който ще бъде уреден от предприятието чрез доставка или получаване на твърдо определен брой от неговите инструменти на собствения капитал срещу променлива сума парични средства или друг финансов актив, е финансов актив или финансов пасив. Пример за това е договор на предприятието да достави 100 от своите инструменти на собствения капитал срещу парични средства в размер на равностойността на 100 унции злато.

⁽¹⁴⁾ В настоящия стандарт паричните суми са деноминирани в „парични единици“ (ПЕ).

Клаузи за уреждане под условие

- 25 С финансов инструмент от предприятието може да се изисква да достави парични средства или друг финансов актив или да го уреди по друг начин така, че той би бил финансов пасив при настъпването или ненастъпването на несигурни бъдещи събития (или изхода от несигурни обстоятелства), които са извън контрола както на емитента, така и на притежателя на инструмента, например промяна в борсов индекс, индекс на потребителските цени, лихвен процент, изисквания във връзка с данъчното облагане, бъдещите приходи на емитента, нетния му доход или съотношението дълг / собствен капитал. Емитентът на такъв инструмент не разполага с безусловното право да избегне доставката на парични средства или друг финансов актив (или да го уреди по друг начин така, че той би бил финансов пасив). Следователно той е финансов пасив за емитента, освен ако:
- а) частта от клаузата за уреждане под условие, която би изисквала уреждане в парични средства или друг финансов актив (или по друг начин така, че той би бил финансов пасив), не е действителна;
 - б) от емитента може да се изиска да уреди задължението в парични средства или друг финансов актив (или по друг начин да го уреди така, че той би бил финансов пасив) само в случай на ликвидация на емитента; или
 - в) инструментът притежава всички характеристики и отговаря на условията по параграфи 16А и 16Б.

Варианти за уреждане

- 26 **Когато деривативен финансов инструмент осигурява на едната страна избор за това, как да бъде уреден (напр. емитентът или притежателят може да избере нетно уреждане в парични средства или чрез размяна на акции срещу парични средства), той е финансов актив или финансов пасив, освен ако всички възможности за уреждане водят до това той да е инструмент на собствения капитал.**
- 27 Пример за деривативен финансов инструмент с избор между варианти за уреждане, който е финансов пасив, е опция за акции, при която емитентът избира дали да уреди нетно в парични средства или като размени свои собствени акции срещу парични средства. По подобен начин някои договори за покупка или продажба на нефинансов отчетен обект срещу инструменти на собствения капитал на предприятието попадат в обхвата на настоящия стандарт, тъй като те може да бъдат уредени или в парични средства, или чрез доставката на нефинансов отчетен обект, или нетно в парични средства или друг финансов инструмент (вж. параграфи 8–10). Такива договори са финансови активи или финансови пасиви, а не инструменти на собствения капитал.

Съставни финансови инструменти (вж. също параграфи НП30–НП35 и примери за илюстрация 9–12)

- 28 **Емитентът на недеривативен финансов инструмент преценява условията на финансовия инструмент, за да определи дали той съдържа едновременно пасивен и капиталов компонент. Тези компоненти се класифицират отделно като финансови пасиви, финансови активи или инструменти на собствения капитал в съответствие с параграф 15.**
- 29 Предприятието признава отделно компонентите на финансов инструмент, който: а) създава финансов пасив за предприятието, и б) дава възможност на притежателя на инструмента да го конвертира в инструмент на собствения капитал на предприятието. Например облигация или сходен инструмент, който може да бъде конвертиран от притежателя в твърдо определен брой обикновени акции на предприятието, е съставен финансов инструмент. От гледна точка на предприятието такъв инструмент се състои от два компонента: финансов пасив (договорно споразумение за доставка на парични средства или друг финансов актив) и инструмент на собствения капитал (опция за покупка, предоставяща на притежателя правото за определен период от време да я конвертира в твърдо определен брой обикновени акции на предприятието). Икономическият ефект от емитирането на такъв инструмент е по същество същият като едновременното емитиране на дългов инструмент с клауза за по-ранно уреждане и варианти за покупка на обикновени акции или емитирането на дългов инструмент с прикрепени варианти за покупка на акции. Съответно във всички случаи предприятието представя пасивния и капиталовия компонент отделно в своя отчет за финансовото състояние.

- 30 Класификацията на пасивния и капиталовия компонент на даден конвертируем инструмент не се преразглежда при промяна във вероятността опцията за конвертиране да бъде упражнена дори когато нейното упражняване може да изглежда икономически изгодно за някои притежатели. Понякога притежателите може да не действат по начина, който би могло да се очаква, тъй като например данъчните последици от конвертирането може да са различни за различните притежатели. Освен това вероятността за конвертиране се променя с времето. Договорното задължение на предприятието да направи бъдещи плащания остава неуредено, докато не бъде погасено чрез конвертиране, настъпване на падежа на инструмента или друга операция.
- 31 МСФО 9 разглежда оценяването на финансови активи и финансови пасиви. Инструменти на собствения капитал са инструментите, които доказват остатъчно участие в активите на дадено предприятие след приспадане на всички негови пасиви. Следователно, когато първоначалната балансова стойност на съставен финансов инструмент се разпределя към неговия пасивен и капиталов компонент, към капиталовия компонент се отнася остатъчната стойност след приспадане на сумата, определена отделно за пасивния компонент, от справедливата стойност на инструмента като цяло. Стойността на евентуалните деривативни характеристики (например опция за покупка), внедрени в съставния финансов инструмент, различни от капиталовия компонент (например опция за конвертиране в собствен капитал), се включва в пасивния компонент. Сборът на балансовите стойности, разпределени към пасивния и капиталовия компонент при първоначалното признаване, е винаги равна на справедливата стойност, която би била определена за инструмента като цяло. От първоначалното признаване на компонентите на инструмента поотделно не възниква нито печалба, нито загуба.
- 32 Съгласно подхода, описан в параграф 31, емитентът на облигация, конвертируема в обикновени акции, определя първо балансовата стойност на пасивния компонент, като оценява справедливата стойност на сходен пасив (включително всяка характеристика на внедрен некапиталов дериватив), който няма свързан капиталов компонент. След това балансовата стойност на инструмента на собствения капитал, представен от опция за конверсия на инструмента в обикновени акции, се определя чрез приспадане на справедливата стойност на финансовия пасив от справедливата стойност на съставния финансов инструмент като цяло.

Изкупени собствени акции (вж. също параграф НП36)

- 33 Ако предприятие придобие повторно свои инструменти на собствения капитал, тези инструменти (наречени „изкупени собствени акции“) се приспадат от собствения капитал. Не се признава нито печалба, нито загуба от покупката, продажбата, емитирането или обезсилването на инструменти на собствения капитал на предприятието. Такива изкупени собствени акции може да бъдат придобити и държани от предприятието или от други членове на консолидираната група. Платеното или полученото възнаграждение се признава пряко в собствения капитал.
- 33А Някои предприятия управляват, независимо дали вътрешно или външно, инвестиционен фонд, който обезпечава за инвеститорите доходи, определяни на база на дяловете във фонда, и признават финансови пасиви по отношение на сумите за плащане на тези инвеститори. Аналогично, някои предприятия издават групи от застрахователни договори с характеристики на пряко участие и тези предприятия държат базовите отчетни обекти. Някои такива фондове или базови отчетни обекти включват изкупените от предприятието собствени акции. Въпреки предвиденото в параграф 33 предприятието може да избере да не приспадне от собствения капитал изкупена собствена акция, която е включена в такъв фонд или представлява базов отчетен обект, единствено когато предприятието придобива отново свой инструмент на собствения капитал за тези цели. Вместо това предприятието може да избере да продължи да отчита тази изкупена собствена акция като собствен капитал и да отчете придобития отново инструмент така, сякаш инструментът е финансов актив, и да го оцени по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9. Този избор е неотменим и се прави за всеки отделен инструмент. За целите на този избор застрахователните договори включват инвестиционните договори с допълнителен негарантиран доход. (Вж. МСФО 17 относно термините, използвани в настоящия параграф, които са определени в посочения стандарт.)
- 34 Стойността на държаните изкупени собствени акции се оповестява отделно или в отчета за финансовото състояние, или в приложенията в съответствие с МСС 1 *Представяне на финансови отчети*. Предприятието прави оповестяване в съответствие с МСС 24 *Оповестяване на свързаните лица*, ако придобие обратно свои инструменти на собствения капитал от свързани лица.

Лихви, дивиденди, загуби и печалби (вж. също параграф НП37)

- 35 **Лихви, дивиденди, загуби и печалби, свързани с финансов инструмент или компонент, който е финансов пасив, се признават като приходи или разходи в печалбата или загубата. Разпределенията за притежателите на инструменти на собствения капитал се признават от предприятието пряко в собствения капитал. Разходите по сделка със собствен капитал се отчитат счетоводно като намаление на собствения капитал.**
- 35А Данъкът върху дохода, отнасящ се до разпределенията за притежателите на инструменти на собствения капитал и до разходите по сделки със собствен капитал, се отчита счетоводно в съответствие с МСС 12 *Данъци върху дохода*.
- 36 Класификацията на финансов инструмент като финансов пасив или инструмент на собствения капитал определя дали лихвите, дивидентите, загубите и печалбите, свързани с този инструмент, се признават като приходи или разходи в печалбата или загубата. Следователно плащанията на дивиденди за акции, изцяло признати като пасиви, се признават като разходи по същия начин като лихвите по облигация. По подобен начин печалбите и загубите, свързани с обратни изкупувания или рефинансиране на финансови пасиви, се признават в печалбата или загубата, докато обратните изкупувания или рефинансирането на инструменти на собствения капитал се признават като промени в собствения капитал. Промените в справедливата стойност на инструмент на собствения капитал не се признават във финансовите отчети.
- 37 При издаването или придобиването на свои инструменти на собствения капитал предприятието обикновено прави различни разходи. Тези разходи биха могли да включват такси за регистрация и други регулаторни такси, изплатени суми на правни, счетоводни и други професионални консултанти, разходи за отпечатване и гербови марки. При сделка със собствен капитал разходите по сделката се отчитат счетоводно като намаление на собствения капитал, доколкото те представляват допълнителни разходи, пряко относими към сделката със собствен капитал, които в противен случай биха били избегнати. Разходите по сделка със собствен капитал, която е изоставена, се признават като разход.
- 38 Разходите по сделката, които са свързани с емитирането на съставен финансов инструмент, се разпределят към пасивния и капиталовия компонент пропорционално на разпределението на постъпленията. Разходите по сделката, които са съвместно свързани с повече от една сделка (например разходите за съвместно предлагане на някои акции и допускане на други акции до търговия), се разпределят между тези сделки, като се използва принцип за разпределение, която е рационален и подобен на използвания за сходни сделки.
- 39 Размерът на разходите по сделката, отчетени счетоводно като намаление на собствения капитал през периода, се оповестява отделно съгласно МСС 1.
- 40 Дивидентите, класифицирани като разход, може да бъдат представени в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход заедно с лихвите върху другите пасиви или като отделна статия. Освен изискванията по настоящия стандарт, за оповестяването на лихвите и дивидентите се прилагат и изискванията по МСС 1 и МСФО 7. При някои обстоятелства, поради разликата между лихвите и дивидентите във връзка с въпроси като признаването за целите на приспадането от облагаемата данъчна основа, е желателно те да бъдат оповестявани поотделно в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход. Оповестяванията на данъчните ефекти се правят в съответствие с МСС 12.
- 41 Печалбите и загубите, свързани с промени в балансовата стойност на финансов пасив, се признават като приходи или разходи в печалбата или загубата дори когато се отнасят до инструмент, който включва право на остатъчно участие в активите на предприятието срещу парични средства или друг финансов актив (вж. параграф 18, буква б). Съгласно МСС 1 предприятието представя всяка печалба или загуба, произтичаща от последващото оценяване на такъв инструмент, отделно в отчета за всеобхватния доход, когато това е уместно за обяснение на резултатите на предприятието.

Прихващане на финансов актив и финансов пасив (вж. също параграфи НП38 и НП39)

- 42 **Финансовите активи и финансовите пасиви се прихващат и нетната сума се представя в отчета за финансовото състояние единствено когато предприятието:**
- а) **понастоящем има юридически подлежащо на изпълнение право да прихваща признатите суми; и**
 - б) **възнамерява или да уреди на нетна основа, или едновременно да реализира актива и да уреди пасива.**

При счетоводното отчитане на прехвърлянето на финансов актив, който не отговаря на изискванията за отписване, предприятието не приема прехвърления актив и съответния пасив (вж. МСФО 9, параграф 3.2.22).

- 43 По силата на настоящия стандарт се изисква представянето на финансовите активи и финансовите пасиви на нетна основа, когато това отразява очакваните от предприятието бъдещи парични потоци от уреждането на два или повече отделни финансови инструмента. Когато предприятието има право да получи или плати единична нетна сума и има намерението да направи това, то разполага в действителност само с един финансов актив или финансов пасив. При други обстоятелства финансовите активи и финансовите пасиви се представят отделно едни от други в съответствие с техните характеристики като ресурси или задължения на предприятието. Предприятието оповестява информацията, изисквана по параграфи 13Б–13Д от МСФО 7, за признатите финансови инструменти, които попадат в обхвата на параграф 13А от МСФО 7.
- 44 Прихващането на признат финансов актив и признат финансов пасив и представянето на нетната стойност се различават от отписването на финансов актив или финансов пасив. Въпреки че прихващането не води до признаване на печалба или загуба, отписването на финансов инструмент не само води до отстраняването на призната статия от отчета за финансовото състояние, но може да доведе и до признаването на печалба или загуба.
- 45 Правото на прихващане е законово право на длъжник по договор да уреди или по друг начин да отпише цялата или част от сумата, дължима на кредитор, чрез приспадането от тази сума на сума, дължима от кредитора. При необичайни обстоятелства длъжникът може да има законово право да приспадне сума, дължима от трето лице, от сумата, дължима на кредитор, при условие че между трите страни съществува споразумение, в което ясно е установено правото на длъжника да извърши прихващането. Тъй като правото на прихващане е законово право, условията, подкрепящи това право, може да се различават в различните юрисдикции, като се вземат под внимание и законите, приложими по отношение на взаимоотношенията между страните.
- 46 Съществуването на подлежащо на изпълнение право на прихващане на финансов актив и финансов пасив се отразява върху правата и задълженията, свързани с финансов актив и финансов пасив, и може да окаже влияние върху изложеността на предприятието на кредитен и ликвидностен риск. Съществуването на правото обаче само по себе си не е достатъчно основание за прихващане. Размерът и разпределението във времето на бъдещите парични потоци на предприятието не се повлияват при отсъствието на намерение да се упражни правото или да се извърши едновременно уреждане. Когато предприятието възнамерява да упражни правото или да извърши едновременно уреждане, представянето на актива и пасива на нетна основа отразява по по-подходящ начин размера и разпределението във времето на очакваните бъдещи парични потоци, както и рисковете, на които са изложени тези парични потоци. Намерението на едно или повече лица за уреждане на нетна основа без законово право за това не е достатъчно, за да оправдае прихващането, тъй като правата и задълженията, свързани с отделен финансов актив и финансов пасив, остават непроменени.
- 47 Намеренията на предприятието във връзка с уреждането на конкретни активи и пасиви може да бъдат повлияни от неговата обичайна стопанска практика, изискванията на финансовите пазари и други обстоятелства, които може да ограничат способността за нетно уреждане или едновременно уреждане. Когато предприятието има право на прихващане, но няма намерение да урежда на нетна основа или да реализира актива и да уреди пасива едновременно, влиянието на правото върху изложеността на предприятието на кредитен риск се оповестява в съответствие с параграф 36 от МСФО 7.
- 48 Едновременното уреждане на два финансови инструмента може да възникне например при работата на клирингова къща на организиран финансов пазар или при размяна от вида „лице в лице“. При тези обстоятелства паричните потоци са в действителност равностойни на една нетна сума и не е налице изложеност на кредитен или ликвидностен риск. При други обстоятелства предприятието може да уреди два инструмента чрез получаването и плащането на отделни суми, като по този начин се излага на кредитен риск за пълната стойност на актива или на ликвидностен риск за пълната стойност на пасива. Излагането на такива рискове може да е съществено, макар и относително кратко. Съответно реализацията на финансов актив и уреждането на финансов пасив се третира като едновременни само когато сделките възникват в един и същ момент.

- 49 Условието, изложени в параграф 42, обикновено не са изпълнени и прихващането обикновено е нецелесъобразно, когато:
- а) няколко различни финансови инструмента се използват за наподобяване на характеристиките на един финансов инструмент („синтетичен инструмент“);
 - б) финансовите активи и финансовите пасиви възникват от финансови инструменти със същата основна рискова експозиция (например активи и пасиви в портфейл от форуърдни договори или други деривативни инструменти), но включват различни контрагенти;
 - в) финансовите или другите активи са заложили като обезпечение за финансови пасиви без право на регресен иск;
 - г) заделени са финансови активи на доверително управление от длъжник с цел погасяване на задължение, без тези активи да са били приети от кредитора за уреждане на задължението (например споразумение за погасителен фонд); или
 - д) задължения, възникнали в резултат на събития, водещи до загуби, се очаква да бъдат събрани от трето лице по силата на претенция, предявена по силата на застрахователен договор.
- 50 Предприятие, което поема редица сделки с финансови инструменти с един контрагент, може да встъпи в „рамково споразумение за нетиране“ с този контрагент. Тази договореност предвижда еднократно нетно уреждане на всички финансови инструменти, включени в споразумението в случай на неизпълнение или прекратяване на даден договор. Тези договорености се използват широко от финансовите институции, за осигуряване на защита срещу загуба при фалит или други обстоятелства, поради които контрагентът не е в състояние да изпълни своите задължения. Рамковото споразумение за нетиране обичайно поражда право на прихващане, което става подлежащо на (принудително) изпълнение и оказва влияние върху реализацията или уреждането на отделни финансови активи и финансови пасиви само след настъпване на конкретно определено събитие на неизпълнение или други обстоятелства, които не се очаква да възникнат при обичайния ход на дейността. Рамковото споразумение за нетиране не осигурява основание за прихващане, освен ако са изпълнени и двата критерия по параграф 42. Когато финансови активи и финансови пасиви, предмет на рамковото споразумение за нетиране, не бъдат прихващани, ефектът от споразумението върху изложеността на предприятието на кредитен риск се оповестява в съответствие с параграф 36 от МСФО 7.

51–95 [Заличени]

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- 96 Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на 1 януари 2005 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Предприятието не прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи преди 1 януари 2005 г., освен ако то прилага и МСС 39 (издаден през декември 2003 г.), включително измененията, направени през март 2004 г. Ако предприятието прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.
- 96 А С документа, озаглавен *Финансови инструменти с право на връщане и задължения, произтичащи от ликвидация* (изменения на МСС 32 и МСС 1) и издаден през февруари 2008 г., бе въведено изискване финансовите инструменти, които съдържат всички характеристики и отговарят на условията по параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г, да бъдат класифицирани като инструменти на собствения капитал, бяха изменени параграфи 11, 16, 17–19, 22, 23, 25, НП13, НП14 и НП27 и бяха добавени параграфи 16А–16Е, 22А, 96Б, 96В, 97В, НП14А–НП14Й и НП29А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и прилага същевременно съответните изменения на МСС 1, МСС 39, МСФО 7 и КРМФСО 2.

- 96Б С документа, озаглавен *Финансови инструменти с право на връщане и задължения, произтичащи от ликвидация*, бе въведено изключение с ограничен обхват; следователно предприятието не трябва да прилага изключението по аналогия.
- 96В Класифицирането на инструменти по силата на това изключение се ограничава само до отчитането на такъв инструмент съгласно МСС 1, МСС 32, МСС 39, МСФО 7 и МСФО 9. Инструментът не се смята за инструмент на собствения капитал съгласно други насоки, например МСФО 2.
- 97 Настоящият стандарт се прилага с обратна сила.
- 97 А С МСС 1 (преработен през 2007 г.) бе изменена терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това с него бе изменен и параграф 40. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.
- 97Б С МСФО 3 *Бизнес комбинации* (преработен през 2008 г.) бе заличена буква в) от параграф 4. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 юли 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен през 2008 г.) за по-ранен период, това изменение се прилага и за съответния по-ранен период. Изменението обаче не се прилага по отношение на условните възнаграждения, произтичащи от бизнес комбинации с дата на придобиване преди прилагането на МСФО 3 (преработен 2008 г.). Предприятието отчита такова възнаграждение в съответствие с параграфи 65А–65Д на МСФО 3 (изменен през 2010 г.)
- 97В Когато прилага измененията, описани в параграф 96А, от предприятието се изисква да раздели съставния финансов инструмент със задължение за доставка на друга страна на пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация на отделен пасивен и капиталов компонент. Ако пасивният компонент вече не е в обращение, прилагането на тези изменения на МСС 32 с обратна сила би изисквало да се отделият два компонента собствен капитал. Първият компонент се намира в неразпределената печалба и представлява съвкупната лихва, натрупана по пасивния компонент. Другият компонент представлява първоначалния капиталов компонент. Следователно не е необходимо предприятието да разделя тези два компонента, ако пасивният компонент вече не е в обращение към началната дата на прилагане на измененията.
- 97Г Параграф 4 бе изменен с документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през май 2008 г. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и прилага за този по-ранен период измененията на параграф 3 от МСФО 7, параграф 1 от МСС 28 и параграф 1 от МСС 31, издадени през май 2008 г. Разрешава се предприятието да прилага измененията без обратна сила.
- 97Д Параграфи 11 и 16 бяха изменени с документа, озаглавен *Класификация на етисите на права* и издаден през октомври 2009 г. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 февруари 2010 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 97Е [Заличен]
- 97Ж Параграф 97Б бе изменен с изданието през май 2010 г. документ, озаглавен *Подобрения на МСФО*. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 юли 2010 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане.

- 97З [Заличен]
- 97И С МСФО 10 и МСФО 11 *Съвместни споразумения*, издадени през май 2011 г., бяха изменени параграф 4, буква а) и параграф НП29. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.
- 97Й С МСФО 13, издаден през май 2011 г., бе изменено определението за справедлива стойност в параграф 11, както и параграфи 23 и НП31. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.
- 97К С документа, озаглавен *Представяне на компонентите на другия всеобхватен доход* (изменения на МСС 1) и издаден през юни 2011 г., бе изменен параграф 40. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 1 (изменен през юни 2011 г.).
- 97Л С документа, озаглавен *Прихващане на финансови активи и финансови пасиви* (изменения на МСФО 32) и издаден през декември 2011 г., бе заличен параграф НП38 и бяха добавени параграфи НП38А–НП38Е. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2014 г. или след тази дата. Предприятието прилага тези изменения с обратна сила. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага измененията от по-ранна дата, то оповестява този факт и извършва оповестяванията, изисквани по силата на документа, озаглавен *Оповестявания – прихващане на финансови активи и финансови пасиви* (изменения на МСФО 7), издаден през декември 2011 г.
- 97М С документа, озаглавен *Оповестявания – прихващане на финансови активи и финансови пасиви* (изменения на МСФО 7) и издаден през декември 2011 г., бе изменен параграф 43, като бе въведено изискване предприятието да оповестява информацията, изисквана по параграфи 13Б–13Д от МСФО 7, за признатите финансови активи, които попадат в обхвата на параграф 13А от МСФО 7. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата, и за междинните периоди в рамките на тези годишни периоди. Предприятието прави изискванията от измененията оповестявания с обратна сила.
- 97Н С документа, озаглавен *Цикъл на годишни подобрения 2009–2011 г.* и издаден през май 2012 г., бяха изменени параграфи 35, 37 и 39 и бе добавен параграф 35А. Предприятието прилага това изменение с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 97О С документа, озаглавен *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27) и издаден през октомври 2012 г., бе изменен параграф 4. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2014 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранно прилагане на документа *Инвестиционни предприятия*. Ако предприятието приложи тези изменения по-рано, то прилага едновременно всички изменения, включени в документа *Инвестиционни предприятия*.
- 97П [Заличен]
- 97Р С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., бе изменен параграф НП21. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 15.
- 97С С МСФО 9, издаден през юли 2014 г., бяха изменени параграфи 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96В, НП2 и НП30 и бяха заличени параграфи 97Е, 97З и 97П. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.
- 97Т С МСФО 16 *Лизинг*, издаден през януари 2016 г., бяха изменени параграфи НП9 и НП10. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 16.
- 97У С МСФО 17, издаден през май 2017 г., бяха изменени параграфи 4, НП8 и НП36 и бе добавен параграф 33А. С документа, озаглавен *Изменения на МСФО 17* и издаден през юни 2020 г. бе изменен допълнително параграф 4. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 17.

ОТМЯНА НА ДРУГИ РЕШЕНИЯ

- 98 Настоящият стандарт заменя МСС 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне*, преработен през 2000 г. ⁽¹⁵⁾
- 99 Настоящият стандарт заменя следните разяснения:
- а) Разяснение 5 на ПКР *Класификация на финансови инструменти – клаузи за уреждане под условие*;
 - б) Разяснение 16 на ПКР *Акционерен капитал – обратно придобити инструменти на собствения капитал (изкупени собствени акции)*; и
 - в) Разяснение 17 на ПКР *Собствен капитал – разходи по сделки със собствен капитал*.
- 100 С настоящия стандарт се оттегля проектът на ПКР–П34 *Финансови инструменти – инструменти или права, подлежащи на обратно изкупуване от притежателя*.

⁽¹⁵⁾ През август 2005 г. СМСС прехвърли всички оповестявания, свързани с финансови инструменти, в МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване*.

Допълнение

НАСОКИ ЗА ПРИЛАГАНЕ

МСС 32 Финансови инструменти: представяне

Настоящото допълнение представлява неразделна част от Стандарта.

- НП1 С настоящите насоки за прилагане се обяснява прилагането на конкретни аспекти от стандарта.
- НП2 В стандарта не се разглежда признаването или оценяването на финансови инструменти. Изискванията за признаване и оценяване на финансови активи и финансови пасиви са изложени в МСФО 9.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ (ПАРАГРАФИ 11–14)

Финансови активи и финансови пасиви

- НП3 Валутата (паричните средства) е финансов актив, защото тя представлява средство за размяна и следователно е основата, върху която всички сделки се измерват и признават във финансовите отчети. Депозит (влог) на парични средства в банка или сходна финансова институция е финансов актив, защото представлява договорното право на вложителя да получи парични средства от институцията или да издаде чек или сходен инструмент срещу салдото в полза на кредитор при плащането на финансов пасив.
- НП4 Често срещани примери за финансови активи, представляващи договорно право за получаване на парични средства в бъдеще, и съответно за финансови пасиви, представляващи договорно задължение за доставка на парични средства в бъдеще, са:
- а) търговски вземания и задължения;
 - б) вземания и задължения по полици;
 - в) вземания и задължения по заеми; и
 - г) вземания и задължения по облигации.

Във всеки случай договорното право на едната страна да получи (или задължението да плати) парични средства се съпоставя със съответстващото задължение на другата страна да плати (или право да получи).

- НП5 Друг вид финансов инструмент е този, за който икономическата полза, която ще бъде получена или предоставена, е финансов актив, различен от парични средства. Например полица, платима в държавни облигации, дава на притежателя договорното право да получи, а на емитента договорното задължение да достави държавни облигации, а не парични средства. Облигациите са финансови активи, тъй като представляват задължения на емитиращата държава да плати в парични средства. Следователно полицата е финансов актив за притежателя си и финансов пасив за емитента.
- НП6 Безсрочните („вечните“) дългови инструменти (като безсрочни облигации, необезпечени облигации и капиталови полици) обикновено предоставят на притежателя си договорното право да получава авансови плащания на лихви на определени дати, продължаващи в необозримо бъдеще, или без право да получи погашение на главницата, или с право да получи погашение на главницата при условия, които правят това малко вероятно или твърде отдалечено в бъдещето. Например дадено предприятие може да издаде финансов инструмент, който изисква от него да прави постоянно (вечно) годишни плащания, отговарящи на посочен лихвен процент от 8 %, прилаган към посочен номинал или главница в размер на 1000 ПЕ⁽¹⁶⁾. Приемайки, че 8 % е пазарният лихвен процент за инструмента при емитирането му, емитентът поема договорно задължение да направи поток от бъдещи плащания на лихви със справедлива стойност (настояща стойност) от 1000 ПЕ при първоначалното признаване. Притежателят и емитентът на инструмента имат финансов актив и съответно финансов пасив.

⁽¹⁶⁾ В настоящите насоки паричните суми са деноминирани в „парични единици“ (ПЕ).

- НП7 Договорното право или договорното задължение за получаване, доставяне или размяна на финансови инструменти само по себе си представлява финансов инструмент. Веригата от договорни права или договорни задължения отговаря на определението за финансов инструмент, ако тя в крайна сметка ще доведе до получаването или плащането на парични средства или до придобиването или издаването на инструмент на собствения капитал.
- НП8 Способността да се упражни договорно право или изискването да се удовлетвори договорно задължение може да бъде абсолютна или да бъде под условие в зависимост от настъпването на бъдещо събитие. Например финансовата гаранция е договорно право на заемодателя да получи парични средства от гаранта и съответно договорно задължение на гаранта да плати на заемодателя, ако заемополучателят не изпълни задължението си. Договорното право и задължение съществуват благодарение на минала сделка или събитие (приемането на гаранцията), въпреки че способността на заемодателя да упражни своето право и изискването за гаранта да изпълни своето задължение зависят от бъдещ акт на неизпълнение от страна на заемополучателя. Условното право и условното задължение отговарят на определението за финансов актив и финансов пасив, въпреки че тези активи и пасиви невинаги се признават във финансовите отчети. Някои от тези условни права и задължения може да бъдат застрахователни договори, попадащи в обхвата на МСФО 17.
- НП9 Следствие на лизинг обикновено възниква право на лизингодателя да получи и задължение на лизингодателя да извърши поток от плащания, които са по същество същите като комбинираните плащания по главницата и лихвата при договора за заем. Лизингодателят отчита счетоводно своята инвестиция във вземането по финансовия лизинг, а не самия базов актив, предмет на финансовия лизинг. Съответно лизингодателят разглежда финансовия лизинг като финансов инструмент. Съгласно МСФО 16 лизингодателят не признава своето право да получава лизингови плащания по оперативен лизинг. Лизингодателят продължава да отчита самия базов актив, а не вземанията, които ще получи в бъдеще по договора. Съответно лизингодателят не разглежда оперативния лизинг като финансов инструмент, освен във връзка с отделните плащания, дължими и изискуеми от лизингополучателя в настоящия момент.
- НП10 Физическите (материалните) активи (като материални запаси, имоти, машини и съоръжения), активите с право на ползване и нематериалните активи (като патенти и търговски марки), не са финансови активи. Контролът върху такива материални активи, активи с право на ползване и нематериални активи създава възможност за генериране на входящ поток от парични средства или друг финансов актив, но не води до настоящо право на получаване на парични средства или друг финансов актив.
- НП11 Активите (като предплатени разходи, т.е. разходи за бъдещи периоди), за които бъдещата икономическа полза е получаването на стоки или услуги вместо правото да се получат парични средства или друг финансов актив, не са финансови активи. Съответно отчетните обекти, като приходите за бъдещи периоди и повечето гаранционни задължения, не са финансови пасиви, тъй като изходящият поток от икономически ползи, свързан с тях, е доставката на стоки и услуги, а не договорно задължение за изплащане на парични средства или друг финансов актив.
- НП12 Пасиви или активи, които не са договорни (като данъци върху доходите, които възникват в резултат от законови изисквания, наложени от правителството), не са финансови пасиви или финансови активи. Счетоводното отчитане на данъците върху доходите е разгледано в МСС 12. По подобен начин конструктивните задължения, съгласно определението в МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*, не възникват от договори и не са финансови пасиви.

Инструменти на собствения капитал

- НП13 Примерите за инструменти на собствения капитал включват обикновените акции без право на връщане, някои инструменти с право на връщане (вж. параграфи 16А и 16Б), някои инструменти, които налагат върху предприятието задължение да достави на друга страна пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация (вж. параграфи 16В и 16Г), някои видове привилегирани акции (вж. параграфи НП25 и НП26) и варанти или издадени опции за покупка (кол опции), които позволяват на притежателя да запише или да закупи твърдо определен брой обикновени акции без право на връщане в емитиращото предприятие срещу твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив. Задължението на предприятието да емитира или закупи твърдо определен брой от своите инструменти на собствения капитал срещу твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив, е инструмент на собствения капитал за предприятието (с изключение на посоченото в параграф 22А). Ако такъв договор обаче съдържа задължение за предприятието да плати парични средства или друг финансов актив (различен от договор, класифициран като собствен капитал съгласно параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г), той поражда също и пасив за настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване (вж. параграф НП27, буква а). Емитент на обикновени акции без право на връщане поема пасив, когато официално действа за извършване на разпределение на печалбата и става правно задължен пред акционерите да направи това. Такъв може да е случай след обявяването на дивиденди или когато предприятието се ликвидира (прекръпява) и всякакви активи, оставащи след удовлетворяване на пасивите, станат разпределими в полза на акционерите.

НП14 Закупена опция за покупка или друг сходен договор, придобит от предприятието, който му дава правото да придобие обратно твърдо определен брой от своите инструменти на собствения капитал срещу доставката на твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив, не е финансов актив на предприятието (с изключение на посоченото в параграф 22А). Вместо това всяко възнаграждение, платено за такъв договор, се приспада от собствения капитал.

Класът инструменти, който е подчинен на всички други класове (параграф 16А, буква б) и параграф 16В, буква б)

НП14А Една от характеристиките на параграфи 16А и 16В е, че финансовият инструмент е в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове.

НП14Б Когато определя дали даден инструмент е в подчинения клас, предприятието оценява вземанията по инструмента при ликвидация така, сякаш ликвидацията се извършва на датата, когато то класифицира инструмента. Предприятието преоценява класификацията, ако настъпи промяна в съответните обстоятелства. Например, ако предприятието емитира или изкупи обратно финансов инструмент, това може да се отрази на факта дали въпросният инструмент е в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове.

НП14В Инструмент, който има привилегировано право при ликвидация на предприятието, не е инструмент с право на пропорционален дял от нетните активи на предприятието. Например, инструмент има привилегировано право при ликвидация, ако дава право на притежателя на твърдо определен дивидент при ликвидация като допълнение към дела от нетните активи на предприятието, когато други инструменти в подчинения клас с право на пропорционален дял от нетните активи на предприятието не притежават същото право при ликвидация.

НП14Г Ако предприятието има само един клас финансови инструменти, този клас се разглежда така, сякаш е подчинен на всички други класове.

Общ размер на очакваните парични потоци, отнасящи се до инструмента, за целия живот на инструмента (параграф 16А, буква д)

НП14Д Общият размер на очакваните парични потоци през целия живот на инструмента трябва да се основават в съществена степен на печалбата или загубата, промяната в признатите нетни активи или справедливата стойност на признатите и непризнатите нетни активи на предприятието през целия живот на инструмента. Печалбата или загубата и промяната в признатите нетни активи се оценяват съгласно относимите МСФО.

Сделки, сключени от притежателя на инструмент в качество, различно от качеството на собственик на предприятието (параграфи 16А и 16В)

НП14Е Притежателят на финансов инструмент с право на връщане или на инструмент, който налага на предприятието задължението да предостави на друга страна пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация, може да сключи сделка с предприятието в качество, различно от качеството на собственик. Например, притежател на инструмент може да е също наето лице в предприятието. Когато се преценява дали инструментът следва да се класифицира като собствен капитал по силата на параграфи 16А и 16В, се вземат предвид само паричните потоци и договорните условия на инструмента, които се отнасят до притежателя на инструмента в качеството му на собственик на предприятието.

НП14Ж Пример за това е командитно дружество, което има съдружници с ограничена отговорност и такива с неограничена отговорност. Някои съдружници с неограничена отговорност могат да дадат гаранция на предприятието и да получат възнаграждение за тази гаранция. В такива случаи гаранцията и съответните парични потоци се отнасят към притежателите на инструмента в тяхното качество на гаранти, а не в ролята им на собственици на предприятието. Следователно такава гаранция и съответните парични потоци няма да доведат до положение съдружниците с неограничена отговорност да се считат за подчинени на съдружниците с ограничена отговорност и няма да се вземат предвид при преценката дали договорните условия на инструментите на съдружието с ограничена отговорност и инструментите на съдружието с неограничена отговорност са еднакви.

НП143 Друг пример е договореност за подялба на печалбата или загубата, с която печалбата или загубата се разпределя към притежателите на инструменти на базата на предоставените услуги или генерираната стопанска дейност по време на текущата и предходните години. Такива договорености са сделки с притежателите на инструменти не в качеството им на собственици и не следва да се вземат предвид, когато се оценяват характеристиките, описани в параграфи 16А и 16В. Договорености за подялба на печалбата или загубата обаче, с които печалбата или загубата се разпределя към притежателите на инструменти на базата на номиналната стойност на техните инструменти по отношение на другите в класа, представляват сделки с притежателите на инструменти в качеството им на собственици и следва да се вземат предвид, когато се оценяват характеристиките, описани в параграф 16А и параграф 16В.

НП14И Паричните потоци и договорните срокове и условия на сделка между притежател на инструмент (не в качеството му на собственик) и емитиращото предприятие трябва да са сходни на равностойна сделка, която може да възникне между лице, което не е притежател на инструмент, и емитиращото предприятие.

Отсъствие на друг финансов инструмент или договор с общ размер на паричните потоци, който в значителна степен определя твърдо или ограничава остатъчната възвращаемост за притежателя на инструмента (параграфи 16Б и 16Г)

НП14Й Условие за класификация като собствен капитал на финансов инструмент, който иначе отговаря на критериите на параграф 16А или параграф 16В, е предприятието да не притежава друг финансов инструмент или договор, който има: а) общ размер на паричните потоци, основан в значителна степен на печалбата или загубата, промяната в признатите нетни активи или промяната в справедливата стойност на признатите и непризнатите нетни активи на предприятието, както и б) ефекта на съществено ограничаване или твърдо определяне на остатъчната възвращаемост. Следните инструменти, когато са сключени при обичайни търговски условия с несвързани страни, не е вероятно да попречат на инструменти, които иначе отговарят на критериите по параграф 16А или параграф 16В да бъдат класифицирани като собствен капитал:

- а) инструменти с общ размер на паричните потоци, основан в значителна степен на печалбата или загубата от конкретни активи на предприятието;
- б) инструменти с общ размер на паричните потоци, основан на процент от приходите;
- в) договори, предназначени за възнаграждаване на наетите лица за труд, положен в полза на предприятието;
- г) договори, изискващи плащане на незначителен процент от печалбата за предоставени услуги или доставени стоки.

Деривативни финансови инструменти

НП15 Финансовите инструменти включват първични инструменти (като вземания, задължения и инструменти на собствения капитал) и деривативни финансови инструменти (като финансови опции, фючърси и форуърди, лихвени и валутни суапове). Деривативните финансови инструменти отговарят на определението за финансов инструмент и съответно попадат в обхвата на настоящия стандарт.

НП16 Деривативните финансови инструменти създават права и задължения, които оказват влияние върху прехвърлянето между страните по инструмента на един или повече финансови рискове, присъщи на базовия финансов инструмент. При възникването деривативните финансови инструменти дават на едната страна договорното право да размени финансови активи или финансови пасиви с другата страна при условия, които са потенциално благоприятни, или договорното задължение да размени финансови активи или финансови пасиви с другата страна при условия, които са потенциално неблагоприятни. Като цяло обаче ⁽¹⁷⁾ те не водят до прехвърляне на базовия първичен финансов инструмент в началото на договора и такова прехвърляне не се извършва непременно на падежа на договора. Някои инструменти съдържат както право, така и задължение да се извърши размяна. Тъй като условията на размяната се определят при възникването на деривативния инструмент, с промяната на цените на финансовите пазари тези условия може да станат или благоприятни, или неблагоприятни.

⁽¹⁷⁾ Това е валидно за повечето, но не за всички деривативни инструменти, напр. в някои междувалутни лихвени суапове главницата се обменя при възникването (и се обменя повторно при падежа).

- НП17 Опция за продажба или опция за покупка за размяна на финансови активи или финансови пасиви (т.е. финансови инструменти, различни от инструменти на собствения капитал на предприятието) дава на притежателя си право да получи потенциални бъдещи икономически ползи, свързани с промени в справедливата стойност на базовия финансов инструмент по договора. И обратно, издателят на опция поема задължение да се откаже от потенциални бъдещи икономически ползи или да понесе потенциални загуби на икономически ползи, свързани с промените в справедливата стойност на базовия финансов инструмент. Договорното право на притежателя и задължението на издателя на опцията отговарят на определението за финансов актив и съответно на финансов пасив. Базовият финансов инструмент по опционен договор може да бъде всякакъв финансов актив, включително акции в други предприятия и лихвоносни инструменти. По силата на опцията може да се изисква издателят да емитира дългов инструмент, а не да прехвърли финансов актив, но базовият инструмент по опцията би представлявал финансов актив за притежателя, ако упражни опцията. Правото на притежателя на опцията да размени финансов актив при потенциално благоприятни условия и задължението на издателя на опцията да размени финансов актив при потенциално неблагоприятни условия, са различни от базовия финансов актив, който трябва да бъде разменен при упражняването на опцията. Характерът на правото на притежателя и на задължението на издателя на опцията не се влияят от вероятността за упражняване на опцията.
- НП18 Друг пример за деривативен финансов инструмент е форуърден договор, който трябва да бъде уреден в срок от шест месеца, при който едната страна (купувачът) обещава да достави парични средства от 1 000 000 ПЕ срещу държавни облигации с фиксиран процент с номинална стойност от 1 000 000 ПЕ, а другата страна (продавачът) обещава да достави държавни облигации с фиксиран процент с номинална стойност от 1 000 000 ПЕ срещу парични средства от 1 000 000 ПЕ. През шестте месеца двете страни имат договорно право и договорно задължение да разменят финансовите инструменти. Ако пазарната цена на държавните облигации нарасне над 1 000 000 ПЕ, условията ще бъдат благоприятни за купувача и неблагоприятни за продавача; ако пазарната цена падне под 1 000 000 ПЕ, ефектът ще бъде противоположен. Купувачът има договорно право (финансов актив), подобно на правото по притежавана опция за покупка, и договорно задължение (финансов пасив), подобно на задължението по опция за издадена опция за продажба; продавачът има договорно право (финансов актив), подобно на правото по притежавана опция за продажба, и договорно задължение (финансов пасив), подобно на задължението по опция за издадена опция за покупка. Както при опциите, тези договорни права и задължения представляват финансови активи и финансови пасиви и са отделни и различни от базовите финансови инструменти (облигациите и паричните средства, които трябва да бъдат разменени). Двете страни по форуърден договор имат задължението да действат в договорения срок, докато изпълнението по опционен договор възниква единствено ако и когато притежателят на опцията избере да я упражни.
- НП19 Много други видове деривативни инструменти, съдържащи правото или задължението да се извърши бъдеща размяна, включително лихвени и валутни суапове, лихвени тавани, диапазони (комбинация от горна и долна граница) и долни граници, заемни ангажименти (поети задължения за кредитиране), улеснения за издаване на полици, акредитиви. Договорите за лихвен суап може да се разглеждат като вариант на форуърден договор, при който страните се договарят да направят поредица от бъдещи размени на парични суми, където едната сума се изчислява въз основа на плаващ лихвен процент, а другата – въз основа на фиксиран лихвен процент. Фючърните договори са друг вариант на форуърдни договори, основно различаващи се по това, че договорите са стандартизирани и се търгуват на борса.

Договори за покупка или продажба на нефинансови отчетни обекти (параграфи 8–10)

- НП20 Договорите за покупка или продажба на нефинансови отчетни обекти не отговарят на определението за финансов инструмент, тъй като договорното право на едната страна да получи нефинансов актив или услуга и съответстващото задължение на другата страна не установяват настоящо право или задължение на която и да е от страните да получи, достави или размени финансов актив. Например договори, които предвиждат уреждане само чрез получаване или доставка на нефинансов отчетен обект (напр. опция, фючърсни или форуърдни договори за сребро), не са финансови инструменти. Много договори за стоки са от този тип. Някои са стандартизирани по форма и се търгуват на организирани пазари до голяма степен по същия начин, по който се търгуват и някои деривативни финансови инструменти. Например фючърсни договори за стоки може да се купуват или продават лесно срещу парични средства, защото са допуснати до търговия на борса и може да сменят притежателя си многократно. Страните, купувачи и продавачи договора, в действителност търгуват с базовата стока. Способността да се купи или продаде договор за стоки срещу парични средства, леснотата, с която той може да бъде купен или продаден, и възможността за договаряне на уреждане с парични средства на задължението да се получи или достави стока не променят фундаменталния характер на договора по начин, който да създава финансов инструмент. Независимо от това някои договори за покупка или продажба на нефинансови отчетни обекти, които може да бъдат уредени нетно или чрез размяна на финансови инструменти, или в които нефинансовият отчетен обект може лесно да се превърне в парични средства, са в обхвата на стандарта, сякаш са финансови инструменти (вж. параграф 8).

- НП21 Освен в случаите, когато това се изисква по силата на МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, договор, който е свързан с получаването или доставката на физически активи, не води до възникването на финансов актив за едната страна и финансов пасив за другата страна, освен ако всяко съответстващо плащане е отсрочено след датата, на която се прехвърлят физическите активи. Такъв е случаят с покупката или продажбата на стоки при условията на търговски кредит.
- НП22 Някои договори са свързани със стоки, но не включват уреждане чрез физическото получаване или доставка на стоки. Те предвиждат уреждане чрез парични плащания, които се определят по формула в договора, а не чрез плащане на твърдо определени суми. Например главницата на облигация може да се изчисли чрез прилагането на пазарната цена на нефта, преобладаваща на падежа на облигацията, към твърдо определено количество нефт. Главницата се индексира въз основа на цената на стоката, но се урежда единствено в парични средства. Такъв договор представлява финансов инструмент.
- НП23 Определението за финансов инструмент включва и договор, който поражда нефинансов актив или нефинансов пасив като допълнение към финансов актив или финансов пасив. С такива финансови инструменти често на едната страна се предоставя опцията да размени финансов актив за нефинансов актив. Например с облигация, свързана с нефт, на притежателя може да се предостави правото да получи поток от твърдо определени периодични лихвени плащания и твърдо определена сума парични средства на падежа с опцията да размени главницата за твърдо определено количество нефт. Желанието за упражняване на тази опция ще се променя с течение на времето в зависимост от справедливата стойност на нефта спрямо съотношението на размяна на парични средства срещу нефт (цена на размяната), заложено в облигацията. Намеренията на притежателя на облигацията относно упражняването на опцията не оказват влияние върху същността на съставните активи. Финансовият актив на притежателя и финансовият пасив на емитента правят облигацията финансов инструмент, независимо че се създават и друг вид активи и пасиви.

НП24 [Заличен]

ПРЕДСТАВЯНЕ

Пасиви и собствен капитал (параграфи 15–27)

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

- НП25 Привилегированите акции може да бъдат емитирани с различни права. При определяне дали привилегирована акция е финансов пасив или инструмент на собствения капитал, емитентът оценява конкретните права, присъщи на акцията, за да определи дали те притежават основните характеристики на финансов пасив. Например привилегирована акция, при която се предвижда обратно изкупуване на конкретна дата или изкупуване по желание на притежателя, съдържа финансов пасив, защото емитентът има задължението да прехвърли финансови активи на притежателя на акцията. Потенциалната неспособност на емитента да изпълни задължението да изкупи обратно привилегирована акция, когато е задължен по договор да направи това, независимо дали поради липсата на средства, законово ограничение или недостатъчни печалби или резерви, не обезсилва задължението. Опцията на емитента да изкупи обратно акциите срещу парични средства не отговаря на определението за финансов пасив, защото емитентът няма настоящо задължение да прехвърли финансови активи на акционерите. В този случай обратното изкупуване на акциите е единствено по преценка на емитента. Задължение обаче може да възникне, когато емитентът на акциите упражни своята опция, обикновено като уведоми официално акционерите за намерението си да изкупи акциите обратно.
- НП26 Когато привилегированите акции не подлежат на задължително обратно изкупуване, подходящата класификация се определя от другите права, които се съдържат в тях. Класификацията се основава на оценката на същността на договорните споразумения и определенията за финансов пасив и инструмент на собствения капитал. Когато разпределенията към притежателите на привилегировани акции, независимо дали са с натрупване или без натрупване, са по преценка на емитента, акциите са инструменти на собствения капитал. Класификацията на привилегировани акции като инструмент на собствения капитал или финансов пасив не се влияе например от:
- историята на извършването на разпределения;
 - намерението да се правят разпределения в бъдеще;
 - възможно отрицателно влияние върху цената на обикновените акции на емитента, ако не се направят разпределения (поради ограничения върху изплащането на дивиденди по обикновените акции, ако не се изплащат дивиденди по привилегированите акции);

- г) размера на резервите на емитента;
- д) очакванията на емитента за печалба или загуба за периода; или
- е) способността или неспособността на емитента да окаже влияние върху размера на своята печалба или загуба за периода.

Уреждане в инструменти на собствения капитал на предприятието (параграфи 21–24)

НП27 Следните примери показват как да се класифицират различните видове договори за инструменти на собствения капитал на предприятието:

- а) Договор, който ще бъде уреден от предприятието чрез получаване или доставка на твърдо определен брой собствени акции, без бъдещо възнаграждение, или чрез размяна на твърдо определен брой собствени акции срещу твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив, е инструмент на собствения капитал (с изключение на посоченото в параграф 22А). Съответно всяко получено или платено възнаграждение по такъв договор се добавя пряко в собствения капитал или се приспада пряко от него. Пример за това е издадена опция за акции, която дава право на контрагента да купи твърдо определен брой акции на предприятието срещу твърдо определена сума парични средства. Ако обаче договорът изисква от предприятието да изкупи обратно своите собствени акции срещу парични средства или друг финансов актив на твърдо определена или определима дата или при поискване, предприятието също признава финансов пасив за настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване (с изключение на инструменти, които притежават всички характеристики и отговарят на условията по параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г). Един пример е задължение на предприятието по форуърден договор да изкупи обратно фиксиран брой от своите собствени акции срещу фиксирана сума парични средства.
- б) Задължението на предприятието да изкупи обратно своите собствени акции срещу парични средства поражда финансов пасив за настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване, дори ако броят на акциите, които предприятието е задължено да изкупи обратно, не е фиксиран или ако задължението е под условие спрямо упражняването от страна на контрагента на правото на обратното изкупуване (с изключение на посоченото в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г). Пример за условно задължение е издадена опция, с която от предприятието се изисква да изкупи обратно свои собствени акции срещу парични средства, ако контрагентът упражни опцията.
- в) Договор, който ще бъде уреден в парични средства или друг финансов актив, е финансов актив или финансов пасив дори ако размерът на паричните средства или другия финансов актив, които ще бъдат получени или доставени, се основава на промените в пазарната цена на собствения капитал на предприятието (с изключение на посоченото в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г). Пример за това е опция за акции, уреждана нетно с парични средства.
- г) Договор, който ще бъде уреден с променлив брой собствени акции на предприятието, чиято стойност е равна на твърдо определена сума или на сума, основаваща се на промените в базова променлива (напр. цена на стока), е финансов актив или финансов пасив. Пример за това е издадена опция за покупка на злато, която, ако бъде упражнена, се урежда нетно в инструменти на собствения капитал на предприятието, като предприятието доставя толкова от тези инструменти, колкото са равни на стойността на договора за опция. Такъв договор е финансов актив или финансов пасив дори ако базовата променлива е цената на собствените акции на предприятието, а не на златото. Съответно договор, който ще бъде уреден в твърдо определен брой собствени акции на предприятието, но при който правата, съдържащи се в тези акции, ще се променят така, че стойността на уреждането да е равна на твърдо определена сума или на сума, основаваща се на промените в базова променлива, е финансов актив или финансов пасив.

Клаузи за уреждане под условие (параграф 25)

НП28 По силата на параграф 25 се изисква, ако част от клауза за уреждане под условие, с която би се изисквало уреждане с парични средства или друг финансов актив (или по друг начин, който би довел до това даден инструмент да се счита за финансов пасив), не е действителна, клаузата за уреждане да не оказва влияние върху класификацията на финансовия инструмент. Следователно договор, с който се изисква уреждане с парични средства или променлив брой собствени акции на предприятието само при настъпването на събитие, което е изключително рядко, до голяма степен необичайно и много малко вероятно да възникне, е инструмент на собствения капитал. Съответно уреждането с твърдо определен брой собствени акции на предприятието може да е забранено по договор при обстоятелства, които са извън контрола на предприятието, но ако няма действителна възможност тези обстоятелства да настъпят, класификацията като инструмент на собствения капитал е целесъобразна.

Отразяване в консолидираните финансови отчети

НП29 В консолидираните финансови отчети предприятието представя неконтролиращите участия – т.е. участията на други страни в собствения капитал и приходите на неговите дъщерни предприятия – в съответствие с МСС 1 и МСФО 10. При класифицирането на финансов инструмент (или негов компонент) в консолидираните финансови отчети и при определянето дали групата като цяло има задължение да достави парични средства или друг финансов актив във връзка с инструмента или да го уреди по начин, който води до класификация като пасив, предприятието взема под внимание всички условия, които са договорени между членовете на групата и притежателите на инструмента. Когато дъщерно предприятие в група издава финансов инструмент и предприятието майка или предприятие от друга група договори допълнителни условия пряко с притежателите на инструмента (напр. гаранция), групата може да не разполага с възможност за преценка относно разпределенията или обратното изкупуване. Въпреки че дъщерното предприятие може да класифицира инструмента по целесъобразен начин в своя индивидуален финансов отчет, без да взема под внимание тези допълнителни условия, ефектът от другите споразумения между членовете на групата и притежателите на инструментите се вземат под внимание, за да се гарантира, че консолидираните финансови отчети отразяват договорите и сделките, в които групата е встъпила като цяло. Доколкото съществува такова задължение или клауза за уреждане, инструментът (или неговият компонент, който е предмет на задължението) се класифицира като финансов пасив в консолидираните финансови отчети.

НП29А Някои видове инструменти, които налагат договорно задължение върху предприятието, се класифицират като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г). Класификация в съответствие с тези параграфи е изключение от принципите, прилагани иначе в настоящия стандарт по отношение на класификацията на инструменти. Това изключение не обхваща класификацията на неконтролиращи участия в консолидираните финансови отчети. Следователно инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие или с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г в самостоятелните или индивидуалните финансови отчети и които са неконтролиращи участия, се класифицират като пасиви в консолидираните финансови отчети на групата.

Съставни финансови инструменти (параграфи 28–32)

НП30 Параграф 28 се прилага само по отношение на емитентите на недеривативни съставни финансови инструменти. Параграф 28 не разглежда съставните финансови инструменти от гледна точка на притежателите. МСФО 9 разглежда класифицирането и оценяването на финансови активи, които са съставни финансови инструменти от гледна точка на притежателя.

НП31 Често срещана форма на съставен финансов инструмент е дългов инструмент с внедрена опция за конверсия, например облигация, конвертируема в обикновени акции на емитента, и без всякакви други внедрени деривативни характеристики. По силата на параграф 28 от емитента на такъв финансов инструмент се изисква да представи пасивния компонент и капиталовия компонент поотделно в отчета за финансовото състояние, както следва:

а) Задължението на емитента да направи планирани плащания на лихвите и главницата е финансов пасив, който съществува до момента, в който инструментът бъде конвертиран. При първоначалното признаване справедливата стойност на пасивния компонент пасив е настоящата стойност на договорно определения поток от бъдещи парични потоци, дисконтирани с лихвения процент, прилаган в този момент на пазара към инструментите със съпоставим кредитен статус и осигуряващи по същество същите парични потоци при същите условия, но без опция за конвертиране.

б) Инструментът на собствения капитал е внедрена опция за конвертиране на пасива в собствен капитал на емитента. Тази опция има стойност при първоначалното признаване дори когато тя е „извън пари“.

НП32 При конвертирането на конвертируем инструмент на падежа предприятието отписва пасивния компонент и го признава като собствен капитал. Първоначалният капиталов компонент остава като собствен капитал (въпреки че може да бъде прехвърлен от една статия в рамките на собствения капитал в друга). Няма печалба или загуба при конвертиране на падежа.

- НП33 Когато дадено предприятие погаси конвертируем инструмент преди падежа чрез предсрочно обратно изкупуване, при което първоначалните привилегии за конвертиране остават непроменени, предприятието разпределя платеното възнаграждение и всякакви разходи по сделката за обратното изкупуване, към пасивния и капиталовия компонент на инструмента към датата на сделката. Използваният метод за разпределянето на платеното възнаграждение и на разходите по сделката към отделните компоненти съответства на това, използвано при първоначалното разпределяне на отделните компоненти на постъпленията, получени от предприятието при емитирането на конвертируемия инструмент, в съответствие с параграфи 28–32.
- НП34 След разпределяне на възнаграждението всяка произтичаща от това печалба или загуба се разглежда в съответствие със счетоводните принципи, приложими към съответния компонент, както следва:
- а) размерът на печалбата или загубата, свързана с пасивния компонент, се признава в печалбата или загубата; и
 - б) размерът на възнаграждението, свързано с капиталовия компонент, се признава в собствения капитал.
- НП35 Предприятието може да измени условията на конвертируем инструмент, за да предизвика предсрочно конвертиране, например чрез предлагане на по-благоприятен конверсионен коефициент или плащане на друго допълнително възнаграждение при конвертиране преди определената дата. Разликата – към датата на промяна на условията – между справедливата стойност на възнаграждението, което притежателят получава при конвертирането на инструмента съгласно преразгледаните условия, и справедливата стойност на възнаграждението, което притежателят би получил съгласно първоначалните условия, се признава като загуба в печалбата или загубата.

Изкупени собствени акции (параграфи 33 и 34)

- НП36 Инструментите на собствения капитал на предприятието не се признават като финансов актив независимо от причината, поради която са били придобити обратно. По силата на параграф 33 се изисква предприятието, което придобива обратно свои инструменти на собствения капитал, да приспадне тези инструменти от собствения капитал (но вж. също параграф 33А). Когато обаче предприятието държи свой собствен капитал от името на други лица, напр. финансова институция, държаща свой собствен капитал от името на клиент, съществува взаимоотношение на посредничество и в резултат на това тези притежания не се включват в отчета за финансовото състояние на предприятието.

Лихви, дивиденди, загуби и печалби (параграфи 35–41)

- НП37 Следният пример показва прилагането на параграф 35 по отношение на съставен финансов инструмент. Да допуснем, че привилегирована акция без натрупване на дивидентите подлежи на задължително обратно изкупуване срещу парични средства след пет години, но по преценка на предприятието преди датата на обратното изкупуване се изплащат дивиденди. Такъв инструмент е съставен финансов инструмент, като пасивният компонент е настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване. „Развивката“ на дисконтирането по този компонент се признава в печалбата или загубата и се класифицира като разход за лихви. Всички изплатени дивиденди се отнасят за капиталовия компонент и съответно се признават като разпределение на печалба или загуба. Сходно счетоводно отразяване би се приложило, ако обратното изкупуване не е задължително, а по избор на притежателя, или ако акцията е задължително конвертируема в променлив брой обикновени акции, изчислени така, че да са равни на твърдо определена сума или на сума, основаваща се на промени в базова променлива (напр. стока). Ако обаче към сумата на обратното изкупуване се добавят неизплатени дивиденди, целият инструмент е пасив. В този случай всички дивиденди се класифицират като разход за лихви.

Прихващане на финансов актив и финансов пасив (параграфи 42–50)

- НП38 [Заличен]

Критерий за това, че предприятието „понастоящем и/или юридически подлежащо на изпълнение право да прихваща признатите суми“ (параграф 42, буква а)

- НП38А Право на прихващане може да е налице понастоящем или може да зависи от бъдещо събитие (например правото може да се задейства или упражнява само при настъпването на бъдещо събитие като неизпълнение, неплатежоспособност или несъстоятелност на един от контрагентите). Дори ако правото на прихващане не зависи от бъдещо събитие, то може да бъде юридически подлежащо на изпълнение само при някое от следните обстоятелства: при обичайния ход на дейността, при неизпълнение, при неплатежоспособност или несъстоятелност на един или всички контрагенти).

НП38Б За да удовлетвори критерия по параграф 42, буква а), предприятието трябва понастоящем да има юридически подлежащо на изпълнение право на прихващане. Това означава, че това право:

- а) трябва да не зависи от бъдещо събитие; и
- б) трябва да бъде юридически подлежащо на изпълнение при всяко едно от следните обстоятелства:
 - i) обичайния ход на дейността,
 - ii) неизпълнение, и
 - iii) неплатежоспособност или несъстоятелност

на предприятието и всички негови контрагенти.

НП38В Естеството и обхвата на правото на прихващане, включително свързаните с упражняването му условия и въпросът дали се запазва при неизпълнение, неплатежоспособност или несъстоятелност, може да се различават в различните юрисдикции. Следователно може да се приеме, че правото на прихващане е налице автоматично извън обичайния ход на дейността. Например правото в областта на неплатежоспособността или несъстоятелността в дадена юрисдикция може да забранява или ограничава в определени случаи правото на прихващане при неплатежоспособност или несъстоятелност.

НП38Г Когато се определя дали правото на прихващане е юридически подлежащо на изпълнение при обичайния ход на дейността, при неизпълнение или при неплатежоспособност или несъстоятелност на предприятието или всички негови контрагенти (както е посочено в параграф НП38Б, буква б), е необходимо да се анализира правото, приложимо към взаимоотношенията между страните (договорни клаузи, правото, уреждащо договора, правото в областта на неплатежоспособността и несъстоятелността на контрагентите и др.).

Критерий за това, че предприятието „възнамерява или да уреди на нетна основа, или едновременно да реализира актива и да уреди пасива“ (параграф 42, буква б)

НП38Д За да удовлетвори критерия по параграф 42, буква б), предприятието трябва да има намерение или да уреди на нетна основа актива, или едновременно да реализира актива и да уреди пасива. Въпреки че предприятието може да има право да уреди на нетна основа актива, то може да го реализира и да уреди пасива отделно.

НП38Е Ако предприятието може да уреди сумите по такъв начин, че резултатът действително да е равнозначен на нетно уреждане, то ще удовлетвори критерия за нетно уреждане по параграф 42, буква б). Това ще се случи само ако механизмът за брутно уреждане има свойства, които отстраняват или водят до незначителен кредитен и ликвидностен риск, както и ако вземанията и задълженията се уреждат в рамките на един процес или цикъл на уреждане. Например механизъм за брутно уреждане, който удовлетворява критерия за уреждане по параграф 42, е този, който притежава всички изброени по-долу свойства:

- а) допустимите за прихващане финансови активи и финансови пасиви се предоставят за обработка едновременно;
- б) след предоставянето за обработка на финансовите активи и пасиви страните се споразумяват да изпълнят задължението по уреждането;
- в) няма възможност паричните потоци от активите и пасивите да се променят след предоставянето им за обработка (освен ако обработването не бъде осъществено – вж. буква г) по-долу);
- г) обезпечените с ценни книжа активи и пасиви се уреждат при прехвърляне на ценните книжа или подобен механизъм (например доставка срещу плащане), така че ако прехвърлянето не се осъществи, обработването на съответното вземане или задължение, за което ценните книжа са предоставени като обезпечение, също няма да се осъществи (и обратно);
- д) всяка сделка, която не бъде изпълнена (според посоченото в буква г), се въвежда отново за обработване до уреждането ѝ;

- е) уреждането се извършва в рамките на една и съща институция (банка по сетълмента, централна банка или централен депозитар на ценни книжа); и
- ж) налице е кредитен механизъм, действащ в рамките на деня (дневен кредитен механизъм), който ще предостави достатъчно суми овърдрафт за извършване на обработването на плащанията на датата на уреждане за всяка от страните, като също така е почти сигурно, че задълженията към дневния кредитен механизъм ще бъдат изпълнени при поискване.

НП39 Стандартът не предвижда специален начин на счетоводно отразяване за така наречените „синтетични инструменти“, които са групи от отделни финансови инструменти, придобити и държани с цел да подражават на характеристиките на друг инструмент. Например дългосрочен дълг с плаващ лихвен процент, комбиниран с лихвен суап, който е свързан с получаването на плаващи плащания и извършването на фиксирани плащания, синтезира дългосрочен дълг с фиксиран процент. Всеки от отделните финансови инструменти, които заедно съставляват „синтетичен инструмент“, представлява договорно право или задължение със свои собствени условия, като всеки може да бъде прехвърлен или уреден поотделно. Всеки финансов инструмент е изложен на рискове, които може да се различават от рисковете, на които са изложени други финансови инструменти. Съответно, когато един финансов инструмент в „синтетичен инструмент“ е актив, а друг е пасив, те не се прихващат и се представят в отчета за финансовото състояние на предприятието на нетна основа, освен ако отговарят на критериите за прихващане по параграф 42.

НП40 [Заличен]

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 33

Нетна печалба на акция

ЦЕЛ

- 1 Целта на настоящия стандарт е да се определят принципи за определянето и представянето на нетната печалба на акция, използването на които да подобри възможностите за сравняване на резултатите на различни предприятия през един и същ отчетен период или през различни отчетни периоди за едно предприятие. Въпреки че данните за нетната печалба на акция имат ограничения, дължащи се на различия в счетоводните политики, използвани при определянето на „нетната печалба“, наличието на един последователно определен знаменател подобрява финансовата отчетност. В стандарта внимание се обръща най-вече върху знаменателя във формулата за изчисляване на нетната печалба на акция.

ОБХВАТ

- 2 Настоящият стандарт се прилага за:

а) самостоятелните или индивидуалните финансови отчети на предприятието:

- i) чиито обикновени акции или потенциални обикновени акции се търгуват на публичен пазар (вътрешна или чуждестранна фондова борса или извънборсов пазар, включително местни и регионални пазари), или
- ii) което подава или е в процес на подаване на своите финансови отчети пред комисия по ценните книжа или друг регулаторен орган за целите на емитиране (издаване) на обикновени акции на публичен пазар; и

б) консолидираните финансови отчети на група с предприятието майка:

- i) чиито обикновени акции или потенциални обикновени акции се търгуват на публичен пазар (вътрешна или чуждестранна фондова борса или извънборсов пазар, включително местни и регионални пазари), или
- ii) което подава или е в процес на подаване на своите финансови отчети пред комисия по ценните книжа или друг регулаторен орган за целите на емитиране на обикновени акции на публичния пазар.

- 3 **Предприятието, което оповестява нетната печалба на акция, трябва да изчислява и оповестява нетната печалба на акция в съответствие с настоящия стандарт.**

- 4 Когато едно предприятие представя както консолидирани, така и самостоятелни финансови отчети, изготвени съответно съобразно с МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети* и с МСС 27 *Самостоятелни финансови отчети*, оповестяванията, изисквани по настоящия стандарт, трябва да бъдат представени само въз основа на консолидираната информация. Всяко предприятие, което реши да оповести нетната печалба на акция въз основа на своите самостоятелни финансови отчети, представя информацията за нетната печалба на акция единствено в своя отчет за всеобхватния доход. Предприятието не представя такава информация за нетната печалба на акция в консолидираните финансови отчети.

- 4А Ако предприятието представя компонентите на печалбата или загубата в отделен отчет, както е описано в параграф 10А от МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (изменен през 2011 г.), то представя нетната печалба на акция само в този самостоятелен отчет.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Мерки срещу намаляване на стойността са увеличение на нетната печалба на акция или намаление на загубата на акция, възникващо от предположението, че конвертируемите инструменти се конвертират, че опциите или варантите се упражняват или че се емитират обикновени акции при изпълнението на определени условия.

Договор за емитиране на акции под условие е договор за емитиране на акции, който зависи от удовлетворяването на определени условия.

Обикновени акции, емитирани под условие са обикновени акции, които се емитират срещу малка сума парични средства, без парични средства или срещу друго възнаграждение при удовлетворяването на определени условия, заложи в договора за емитиране на акции под условие.

Намаляване на стойността е намаляване на нетната печалба на акция или увеличение на загубата на акция, което е резултат от предположението, че конвертируемите инструменти се конвертират, че опциите или вариантите се упражняват или че се емитират обикновени акции при изпълнението на определени условия.

Опции, варианти и еквивалентни инструменти са финансови инструменти, които дават на притежателя си правото да закупи обикновени акции.

Обикновена акция е инструмент на собствения капитал, който е подчинен на всички други класове инструменти на собствения капитал.

Потенциална обикновена акция е финансов инструмент или друг договор, който може да даде на притежателя си правото на обикновени акции.

Опции за продажба (път опции) на обикновени акции са договори, които дават на притежателя си правото да продаде обикновени акции на определена цена и в определен срок.

- 6 Обикновените акции участват в подялбата на печалбата за периода само след като другите видове акции, например привилегированите акции, са участвали в тази подялба. Предприятието може да има повече от един клас обикновени акции. Обикновените акции от един и същ клас имат едни и същи права за получаване на дивиденди.
- 7 Примери за потенциални обикновени акции са:
 - а) финансови пасиви или инструменти на собствения капитал, включващи привилегировани акции, които са конвертируеми в обикновени акции;
 - б) опции и варианти;
 - в) акции, които ще бъдат емитирани при изпълнението на условия, произтичащи от договорни споразумения, като закупуването на дадена стопанска дейност или други активи.
- 8 Термините, определени в МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*, се използват в настоящия стандарт със значението, посочено в параграф 11 от МСС 32, освен ако е отбелязано друго. В МСС 32 се дава определение за финансов инструмент, финансов актив, финансов пасив и инструмент на собствения капитал и се предоставят насоки за прилагането на тези определения. В МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност* се съдържа определение за справедлива стойност и се установяват изискванията за прилагането на това определение.

ОЦЕНЯВАНЕ

Основна нетна печалба на акция

- 9 **Предприятието изчислява основната нетна печалба на акция, съответстваща на печалбата или загубата, полагаща се на притежателите на обикновени акции на предприятието майка, както и – ако такава информация е представена – съответстваща на печалбата или загубата, произтичаща от продължаващи дейности и полагаща се на тези акционери.**
- 10 **Основната нетна печалба на акция се изчислява, като печалбата или загубата за периода, полагаща се на притежателите на обикновени акции на предприятието майка (числител), се раздели на среднопредтегляния брой на обикновените акции в обращение (знаменател) за периода.**
- 11 Даването на информация за основната нетна печалба на акция има за цел да се представи мярка за участието на всяка обикновена акция в резултатите на предприятието майка през отчетния период.

*Нетна печалба***12 За изчислението на основната нетна печалба на акция сумите, полагащи се на притежателите на обикновени акции в предприятието майка във връзка с:**

а) печалбата или загубата, произтичаща от продължаващи дейности и полагаща се на предприятието майка; и

б) печалбата или загубата, полагаща се на предприятието майка,

са сумите, посочени в букви а) и б), коригирани със сумите след данъчно облагане на дивидентите по привилегирани акции, разликите от уреждане по привилегирани акции и други подобни ефекти от операции с привилегирани акции, които са класифицирани като собствен капитал.

13 Всички приходи и разходи, полагащи се на притежателите на обикновени акции в предприятието майка, признати през периода, включително разходите за данъци и дивиденти по привилегирани акции, класифицирани като пасив, се включват при определянето на печалбата или загубата за периода, полагаща се на притежателите на обикновени акции в предприятието майка (вж. МСС 1).

14 Сумата на дивидентите по привилегирани акции след данъчно облагане, с която се намалява нетната печалба или загуба за периода, е:

а) сумата на всички дивиденти по привилегирани акции без натрупване на дивидентите след данъчно облагане, декларирани за периода; и

б) сумата на дивидентите по привилегирани акции с натрупване на дивидентите след данъчно облагане, изисквани за периода, независимо дали дивидентите са били обявени. Сумата на дивидентите по привилегирани акции за периода не включва сумата на дивидентите по привилегирани акции с натрупване на дивидентите, платени или обявени през текущия период по отношение на минали периоди.

15 Привилегированите акции, които осигуряват нисък първоначален дивидент с цел обезщетяване на предприятието за това, че ги е продало с отбив, или по-висок от пазарния дивидент през по-късните периоди с цел обезщетяване на инвеститорите за това, че са платили с премия, понякога се наричат привилегирани акции с увеличаващ се процент. Всеки отбив или премия при първоначална емисия на привилегирани акции с увеличаващ се процент се амортизира и признава в неразпределената печалба по метода на ефективния лихвен процент и се разглежда като дивидент по привилегирани акции за целите на изчислението на нетната печалба на акция.

16 Привилегированите акции може да бъдат купени обратно, след като предприятието отправи покана за търг към техните притежатели. Превишението на справедливата стойност на възнаграждението, платено на акционерите с привилегирани акции, над балансовата стойност на привилегированите акции се счита за доход (възвръщаемост) на притежателите на привилегирани акции и намаление на неразпределената печалба на предприятието. С тази сума се намалява печалбата или загубата, полагаща се на притежателите на обикновени акции от предприятието майка.

17 Предприятието може да предизвика предсрочно конвертиране на конвертируемите привилегирани акции чрез въвеждане на благоприятни промени в първоначалните условия за конвертиране или чрез заплащане на допълнително възнаграждение. Превишението на справедливата стойност на обикновените акции или на всяко друго платено възнаграждение над справедливата стойност на акциите, които може да бъдат емитирани съгласно първоначалните условия за конвертиране, се счита за доход на привилегированите акционери и се приспада от печалбата или загубата, полагаща се на притежателите на обикновени акции в предприятието майка.

18 Превишението на балансовата стойност на привилегированите акции над справедливата стойност на възнаграждението, платено за уреждането им, се прибавя при изчислението на печалбата или загубата, полагаща се на притежателите на обикновени акции в предприятието майка.

Акции

19 За изчисляването на основната нетна печалба на акция броят на обикновените акции трябва да бъде среднопрегледеният брой на обикновените акции в обращение през периода.

- 20 Използването на среднопретегления брой на обикновените акции в обращение през периода отчита възможността размерът на акционерния капитал да се е променял през периода в резултат на това, че по-голям или по-малък брой акции са били в обращение към даден момент. Среднопретегленият брой на обикновените акции в обращение през периода е равен на броя на обикновените акции в обращение в началото на периода, коригиран с броя на обратно изкупените или новоемитираните обикновени акции през периода, умножен по времеви тегловен коефициент. Времевият тегловен коефициент е равен на броя на дните, през които конкретните акции са били в обращение, съотнесен към общия брой на дните през периода; в много случаи е по-правилно да се приеме разумно обоснована приблизителна среднопретеглена величина.
- 21 В повечето случаи акциите се включват в среднопретегления брой от датата, на която възнаграждението по тях става дължимо (която обикновено е датата на тяхното емитиране), например:
- a) обикновените акции, емитирани срещу парични средства, се включват от датата, на която вземането е дължимо;
 - б) обикновените акции, емитирани при доброволно реинвестиране на дивидентите по обикновени или привилегирани акции, се включват от датата на реинвестирането;
 - в) обикновените акции, емитирани в резултат от конвертирането на дългов инструмент в обикновени акции, се включват от датата, от която престава да се начислява лихва;
 - г) обикновените акции, емитирани вместо лихва или главница по други финансови инструменти, се включват от датата, от която престава да се начислява лихва;
 - д) обикновените акции, емитирани срещу уреждане на пасив на предприятието, се включват от датата на уреждане на пасива;
 - е) обикновените акции, емитирани като възнаграждение за придобиването на актив, различен от парични средства, се включват от датата, на която е признато придобиването; и
 - ж) обикновените акции, емитирани в замяна на предоставянето на услуги на предприятието, се включват от датата на предоставянето на услугите.

Моментът на включване на обикновените акции в среднопретегления брой акции се определя от условията, съпровождащи тяхното емитиране. Специално внимание трябва да се отдели на съдържанието на всеки договор, свързан с емитирането на акциите.

- 22 Обикновените акции, емитирани като част от прехвърленото възнаграждение в бизнес комбинация, се включват в среднопретегления брой на акциите от датата на придобиването. Това е така, тъй като считано от тази дата придобиващото предприятие включва в своя отчет за всеобхватния доход печалбите и загубите на придобитото предприятие.
- 23 Обикновените акции, емитирани при конвертирането на задължително конвертируем инструмент, се включват в изчисляването на основната нетна печалба на акция от датата на сключване на договора.
- 24 Емитируемите обикновени акции под условие се считат в обращение и се включват в изчисляването на основната нетна печалба на акция само от датата, от която са удовлетворени всички необходими условия (т.е. когато необходимите събития са настъпили). Акциите, които подлежат на емитиране единствено и само след изминаването на определен период от време, не се третират като акции, емитирани под условие, тъй като изминаването на времето е сигурно. Обикновените акции в обращение, които подлежат на връщане под условие (т.е. на обратно изкупуване), не се разглеждат като акции в обращение и се изключват при изчисляването на основната нетна печалба на акция до датата, на която престават да бъдат предмет на обратно изкупуване.
- 25 [Заличен]
- 26 **Среднопретегленият брой на обикновените акции в обращение през периода и за всички представени периоди се коригира за отразяване на събитията, различни от конвертирането на потенциални обикновени акции, които са променили броя на обикновените акции в обращение без съответстваща промяна в ресурсите.**

- 27 Обикновените акции може да бъдат емитирани или броят на обикновените акции в обращение може да бъде намаляван без съответстваща промяна в ресурсите. Примери за това са:
- а) капитализационна или премийна емисия (понякога наричана „дивидент, платим под формата на акции“);
 - б) премиен елемент към друга емисия, например премиен елемент при емисия на права за съществуващите акционери;
 - в) разделяне на акции; и
 - г) възстановяване на разделени акции (консолидация на акции).
- 28 При капитализационна или премийна емисия или разделяне на акции обикновените акции се емитират на съществуващите акционери без заплащане на допълнително възнаграждение от тяхна страна. Поради това броят на обикновените акции в обращение се увеличава, без да настъпва съответно увеличение в ресурсите. Броят на обикновените акции, които са в обращение преди събитието, се коригира, за да се отрази пропорционалната промяна в броя на обикновените акции в обращение така, сякаш събитието се е случило в началото на представения най-ранен период. Например при премийна емисия на принципа „две към едно“ броят на обикновените акции в обращение преди емисията се умножава по три, за да се получи новият общ брой акции, или по две, за да се получи броят на допълнителните обикновени акции.
- 29 Консолидирането на обикновени акции обикновено намалява броя на обикновените акции в обращение без съответстващо намаление на ресурсите. Въпреки това, когато общият ефект се състои в обратно изкупуване на акции по справедлива стойност, намаляването на броя на акциите в обращение е резултат от съответното намаляване в ресурсите. Пример за това е консолидирането на акции в комбинация със специален дивидент. Среднопретегленият брой на обикновените акции в обращение през периода, в който е настъпила комбинираната сделка, се коригира с цел отразяване на намалението на броя на обикновените акции от датата, на която е признат специалният дивидент.

Нетна печалба на акция с намалена стойност

- 30 **Предприятието трябва да изчисли нетната печалба на акция с намалена стойност за печалбата или загубата, полагаща се на притежателите на обикновени акции в предприятието майка и – ако е представена – печалбата или загубата от продължаващи дейности, полагаща се на тези акционери.**
- 31 **За да изчисли нетната печалба на акция с намалена стойност, предприятието трябва да коригира нетната печалба или загуба, полагаща се на притежателите на обикновени акции в предприятието майка, и среднопретегления брой на акциите в обращение, за отразяване на ефекта от всички потенциални обикновени акции с ефект на намаляване на стойността.**
- 32 Целта на изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност съответства на тази, свързана с изчисляването на основната нетна печалба на акция – да се представи мярка за участието на всяка обикновена акция в резултатите на предприятието — като се отчита ефектът от всички потенциални акции с ефект на намаляване на стойността в обращение през периода. В резултат:
- а) печалбата или загубата за периода, полагаща се на притежателите на обикновени акции в предприятието майка, се увеличава със сумата на дивидентите и лихвите след данъчно облагане, признати през периода във връзка с потенциалните обикновени акции с ефект на намаляване на стойността, и се коригира за отразяване на всякакви други промени в приходите или разходите, които биха могли да възникнат в резултат от конвертирането на потенциалните обикновени акции с ефект на намаляване на стойността; и
 - б) среднопретегленият брой на обикновените акции в обращение през периода се увеличава със среднопретегления брой на допълнителните обикновени акции, които биха били в обращение при конвертиране на всички потенциални обикновени акции с ефект на намаляване на стойността.

Нетна печалба

- 33 За да изчисли нетната печалба на акция с намалена стойност, предприятието коригира печалбата или загубата, полагаща се на притежателите на обикновени акции в предприятието майка, изчислена в съответствие с параграф 12, за отразяване на ефекта след данъчно облагане на:
- а) **всички дивиденди или други отчетни обекти, свързани с потенциалните обикновени акции с ефект на намаляване на стойността, които са били приспаднати с цел изчисляване на печалбата или загубата, полагаща се на притежателите на обикновени акции в предприятието майка, изчислена в съответствие с параграф 12;**

б) лихвата по потенциалните обикновени акции с ефект на намаляване на стойността, призната за периода; и

в) всички други промени в приходите или разходите, които биха възникнали от конвертирането на потенциалните обикновени акции с ефект на намаляване на стойността.

- 34 След като потенциалните обикновени акции бъдат конвертирани в обикновени акции, отчетните обекти по параграф 33, букви а)–в), вече не възникват. За сметка на това новите обикновени акции дават правото на участие в печалбата или загубата, полагаща се на притежателите на обикновени акции в предприятието майка. Поради това печалбата или загубата, полагаща се на притежателите на обикновени акции в предприятието майка, изчислена в съответствие с параграф 12, се коригира за отразяване на отчетните обекти по параграф 33, букви а)–в) и съответните данъци, ако има такива. Разходите, свързани с потенциалните обикновени акции, включват разходите и отбивите по сделки, осчетоводени по метода на ефективния лихвен процент (вж. МСФО 9).
- 35 Конвертирането на потенциални обикновени акции може да доведе до последващи промени в приходите или разходите. Например намалението на разходите за лихви във връзка с потенциалните обикновени акции и съответното увеличение на печалбата или намаление на загубата за периода може да доведат до увеличение на разходите във връзка с безусловен план за участие на наетите лица в разпределението на печалбите. За да се изчисли нетната печалба на акция с намалена стойност, печалбата или загубата, полагаща се на притежателите на обикновени акции в предприятието майка, се коригира с всички такива произтичащи промени в приходите или разходите.

Акции

- 36 **За целите на изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност броят на обикновените акции е среднопретегленият брой на обикновените акции, изчислен в съответствие с параграфи 19 и 26, плюс среднопретегления брой на обикновените акции, които биха били емитирани при конвертиране на всички потенциални акции с ефект на намаляване на стойността в обикновени акции. Потенциалните обикновени акции с ефект на намаляване на стойността се считат за конвертирани в обикновени акции от началото на периода или – ако това е станало по-късно – от датата на емитиране на потенциалните обикновени акции.**
- 37 Потенциалните обикновени акции с ефект на намаляване на стойността се определят независимо за всеки представен период. Броят на потенциалните обикновени акции с ефект на намаляване на стойността за периода от началото на годината не е среднопретеглена величина на броя на тези акции, включен в изчисленията за всеки междинен период.
- 38 Потенциалните обикновени акции се претеглят за периода, през който са били в обращение. Потенциалните обикновени акции, които са обезсилени или чийто срок е изтекъл през периода, се включват в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност само за частта от периода, в който са били в обращение. Потенциалните обикновени акции с намалена стойност, които са били конвертирани в обикновени акции през периода, се включват в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност само за частта от началото на периода до датата на тяхното конвертиране; считано от датата на конвертиране, получените обикновени акции се включват едновременно в изчислението на основната нетна печалба и нетната печалба на акция с намалена стойност.
- 39 Броят на обикновените акции, които биха били емитирани при конвертиране на потенциалните обикновени акции с ефект на намаляване на стойността, се определя от условията на потенциалните обикновени акции. При наличие на повече от едно конвертиране, при изчисленията се взема най-изгодният курс на конвертиране или цена на упражняване от гледна точка на притежателя на потенциалните обикновени акции.
- 40 Дъщерно, съвместно или асоциирано предприятие може да емитира в полза на страни, различни от предприятието майка или инвеститора със съвместен контрол или значително влияние върху предприятието, в което е инвестирано, потенциални обикновени акции, които са конвертируеми или в обикновени акции на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие, или в обикновени акции на предприятието майка или инвеститорите със съвместен контрол или значително влияние (отчитащото се предприятие) върху предприятието, в което е инвестирано. Ако тези потенциални обикновени акции на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие имат ефект, намаляващ стойността на основната нетна печалба на акция начитащото се предприятие, те се включват в изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност.

Потенциални обикновени акции с ефект на намаляване на стойността

- 41 **Потенциалните обикновени акции се разглеждат като акции с ефект на намаляване на стойността единствено когато тяхното конвертиране в обикновени акции би намалило нетната печалба на акция или би увеличило загубата на акция от продължаващи дейности.**

- 42 Предприятието използва печалбата или загубата от продължаващи дейности, полагаща се на предприятието майка, като контролно число, за да установи дали потенциалните обикновени акции са с ефект на намаляване на стойността, или с ефект срещу такова намаляване. Печалбата или загубата от продължаващи обичайни дейности, полагаща се на предприятието майка, се коригира в съответствие с параграф 12 и се изключват отчетните обекти, които се отнасят до преустановени дейности.
- 43 Потенциалните обикновени акции са с ефект срещу намаляването на стойността, когато конвертирането им в обикновени акции би увеличило нетната печалба на акция или би намалило загубата на акция от продължаващи дейности. Ефектът от конвертирането, упражняването на права или друга емисия на потенциални обикновени акции, които биха били с ефект срещу намаляването на нетната печалба на акция, не се взема предвид при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност.
- 44 За да се определи дали потенциалните обикновени акции са с ефект на намаляване на стойността, или с ефект срещу такова намаляване, всяка емисия или поредица от потенциални обикновени акции се разглежда поотделно, а не съвкупно. Последователността, в която се разглеждат потенциалните обикновени акции, може да окаже влияние върху преценката относно ефекта им върху стойността. Следователно с цел да се постигне максимално намаляване на основната нетна печалба на акция, всяка емисия или поредица от потенциални обикновени акции се разглежда в последователност от акцията с най-голям ефект на намаляване на стойността към акцията с най-малък такъв ефект, т. е. потенциалните обикновени акции с ефект на намаляване на стойността с най-ниска „нетна печалба на допълнителна акция“ се включват в изчислението на нетната печалба на акции с намалена стойност преди тези акции, които генерират по-висока нетна печалба на допълнителна акция. Обикновено опциите и вариантите се включват на първо място, тъй като те не оказват влияние върху числителя в изчислението.

Опции, варианти и равностойни инструменти

- 45 **За да изчисли нетната печалба на акция с намалена стойност, предприятието трябва да предположи, че упражнява издадените от него опции и варианти с ефект на намаляване на стойността. Предполагаемите постъпления от тези инструменти трябва да се считат за получени от емитирането на обикновените акции по средната пазарна цена на обикновените акции за периода. Разликата между броя на емитираните обикновени акции и броя на обикновените акции, които биха били емитирани по средната пазарна цена, се разглежда като емисия на обикновени акции без насрещно възнаграждение.**
- 46 Опциите и вариантите са с ефект на намаляване на стойността, когато биха довели до емитирането на обикновени акции с по-ниска от средната пазарна цена на обикновените акции за периода. Размерът на намалението е равен на средната пазарна цена на обикновените акции за периода, намалена с цената на емитирането им. Поради това, за да се изчисли нетната печалба на акция с намалена стойност, потенциалните обикновени акции се разглеждат като състоящи се от следните два елемента:
- а) договор за емитиране на определен брой обикновени акции по тяхната средна пазарна цена за периода. Предполага се, че цената на тези обикновени акции е справедлива и те не са нито с ефект на намаляване на стойността, нито с ефект срещу такова намаляване. Те не се вземат предвид в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност;
 - б) договор за емитиране на останалите обикновени акции без насрещно възнаграждение. Такива обикновени акции не генерират постъпления и нямат ефект върху нетната печалба или загуба, полагаща се на притежателите на обикновени акции в обращение. Поради това такива акции са с ефект на намаляване на стойността и се прибавят към броя на обикновените акции в обращение при изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност.
- 47 Опциите и вариантите са с ефект на намаляване на стойността единствено когато средната пазарна цена на обикновените акции през периода надвишава цената на упражняване на опциите или вариантите (т.е. те са „в пари“). Отчетената по-рано нетна печалба на акция не се коригира с обратна сила за отразяване на промените в цените на обикновените акции.
- 47A За опциите за акции и другите споразумения с плащане на базата на акции, за които се прилага МСФО 2 *Плащане на базата на акции*, емисионната цена, посочена в параграф 46, и цената на упражняване, посочена в параграф 47, включват справедливата стойност (оценена в съответствие с МСФО 2) на всички стоки или услуги, които трябва да бъдат доставени на предприятието в бъдеще по силата на опцията за акции или другото споразумение за плащане на базата на акции.
- 48 Опциите, предоставени на наети лица за участие в капитала с определени или определяеми срокове, и безусловно придобитите обикновени акции се разглеждат като опции при изчислението на нетната печалба на акции с намалена стойност, въпреки че те може да бъдат придобивани под условие. Те се смятат за инструменти в обращение от датата на предоставяне (споразумяване). Опциите, предоставени на наети лица за участие в капитала, обвързани с постигнатите резултати, се разглеждат като акции, емитирани под условие, защото тяхното емитиране зависи от изпълнението на определени условия освен изминаването на времето.

Конвертируеми инструменти

- 49 Ефектът на намаляване на стойността от конвертируемите инструменти се отразява в нетната печалба на акция с намалена стойност в съответствие с параграфи 33 и 36.
- 50 Конвертируемите привилегирани акции имат ефект срещу намаляването на стойността, когато сумата на дивидента по тези акции, деклариран през или натрупан за текущия период на една обикновена акция, която може да бъде получена в резултат от конвертирането, надвишава основната нетна печалба на акция. По подобен начин конвертируемият дълг има ефект срещу намаляването на стойността, когато лихвата по него (с приспаднати данъци и други изменения в приходите или разходите) на една обикновена акция, която може да бъде получена в резултат от конвертирането, надвишава основната нетна печалба на акция.
- 51 Обратното изкупуване или предизвиканото конвертиране на конвертируемите привилегирани акции може да окаже влияние единствено върху част от тези акции, които са били в обращение. В такива случаи допълнителното възнаграждение, посочено в параграф 17, се отнася към тези акции, които са обратно изкупени или конвертирани, с оглед определяне дали останалите привилегирани акции в обращение са с ефект на намаляване на стойността. Изкупените обратно или конвертирани акции се разглеждат отделно от останалите акции.

Акции, емитирани под условие

- 52 Както и при изчислението на основната нетна печалба на акция, емитируемите под условие акции се разглеждат като акции в обращение и се включват в изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност, ако са удовлетворени определени условия (т.е. събитията са настъпили). Акции, емитирани под условие, се включват от началото на периода (или от датата на договора за емитиране на акциите под условие, ако е по-късна). Ако условията не са удовлетворени, броят на акциите, емитирани под условие, включен в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, се определя въз основа на броя на акциите, които биха били емитирани, ако краят на периода беше същият като края на срока за емитиране под условие. Не се разрешава преизчисляване, ако условията не са изпълнени при изтичане на срока за емитиране под условие.
- 53 Ако като условие за емитиране на акциите е зададено постигането или поддържането на определен размер приходи (печалба) за периода и тези приходи са били постигнати към края на отчетния период, но трябва да бъдат поддържани за допълнителен срок, допълнителните обикновени акции се разглеждат като акции в обращение, ако имат ефект на намаляване на стойността, при изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност. В този случай при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност се взема броят на обикновените акции, които биха били емитирани, ако размерът на приходите в края на отчетния период бе равен на размера на приходите в края на срока за емитиране под условие. Тъй като нетната печалба би могла да се промени в бъдещ период, изчисляването на основната нетна печалба на акция не включва подобни емитирани под условие обикновени акции до изтичане на срока за тяхното емитиране под условие поради неудовлетворяване на всички условия.
- 54 Броят на емитируемите под условие акции може да е обвързан с бъдещата пазарна цена на обикновените акции. В този случай ако ефектът е на намаляване на стойността, изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност се основава на броя на обикновените акции, които биха били емитирани, ако пазарната цена в края на отчетния период бе пазарната цена в края на периода за емитиране под условие. При положение че зададеното условие за емитиране на акции се основава на тяхната усреднена пазарна цена за определен период от време, който се простира отвъд края на отчетния период, се използва усредненият брой за периода от време, който е изтекъл. Тъй като пазарната цена би могла да се промени в бъдещ период, изчисляването на основната нетна печалба на акция не включва подобни обикновени акции, емитирани под условие, до края на срока за тяхното емитиране под условие поради неудовлетворяване на всички условия.
- 55 Броят на емитируемите под условие акции може да зависи от бъдещата нетна печалба и бъдещите цени на обикновените акции. В подобни случаи броят на обикновените акции, включен в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, се основава и на двете условия (т.е. нетната печалба до тази дата и текущата пазарна цена в края на отчетния период). Емитируемите под условие акции не се включват в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, докато не бъдат изпълнени и двете условия.
- 56 В други случаи броят на емитируемите под условие обикновени акции зависи от условие, което е различно от нетната печалба или пазарната цена (например, откриване на определен брой магазини на дребно). В такива случаи и приемайки, че съществуващото състояние на това условие се запазва до края на срока за емитиране под условие, емитируемите под условие обикновени акции се включват в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност в зависимост от състоянието в края на отчетния период.

57 Потенциалните обикновени акции, емитирани под условие (различни от тези, включени в договор за емитиране на акции под условие, като емитирани под условие конвертируеми инструменти), се включват в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, както следва:

- а) предприятието определя дали потенциалните обикновени акции може да се приемат за емитирани въз основа на посочените условия за тяхното емитиране в съответствие с разпоредбите за емитиране на акции под условие, съдържащи се в параграфи 52–56; и
- б) ако тези потенциални обикновени акции трябва да бъдат отразени в нетната печалба на акция с намалена стойност, предприятието определя тяхното влияние върху изчислението на нетната печалба на акция, като следва разпоредбите за опциите и вариантите в параграфи 45–48, разпоредбите за конвертируемите инструменти в параграфи 49–51, разпоредбите за договорите, които може да се уреждат с обикновени акции или парични средства в параграфи 58–61, или други разпоредби, според случая.

За изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност обаче не се прави допускане за упражняването или конвертирането, освен ако е направено допускане за упражняването или конвертирането на сходни потенциални обикновени акции в обращение, които не са емитирани под условие.

Договори, които може да се уреждат с обикновени акции или парични средства

58 Когато предприятието е издало договор, който по избор на предприятието може да бъде уреден с обикновени акции или с парични средства, предприятието приема, че договорът ще бъде уреден с обикновени акции, а получените в резултат от това потенциални обикновени акции се включват в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, ако техният ефект е на намаляване на стойността.

59 Когато подобен договор се представя като актив или пасив за целите на осчетоводяването или съдържа капиталов и пасивен компонент, предприятието коригира числителя за отразяване на всяка промяна в нетната печалба или загуба, която би възникнала през периода, ако договорът бе класифициран изцяло като инструмент на собствения капитал. Тази корекция е подобна на корекциите, които се изискват от разпоредбите на параграф 33.

60 За договорите, които може да се уреждат с обикновени акции или парични средства по избор на притежателя, при изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност се използва вариантът на уреждане с по-голям ефект на намаляване на стойността.

61 Пример за договор, който може да бъде уреден с обикновени акции или парични средства, е дългов инструмент, който на падежа дава на предприятието неограничено право да уреди (изплати) главницата в парични средства или собствени обикновени акции. Друг пример е издадена опция за продажба, която дава на своя притежател право на избор за уреждане в обикновени акции или парични средства.

Закупени опции

62 Договорите като закупени опции за продажба и за покупка (т.е. опции, държани от предприятието за собствените му обикновени акции) не се включват в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, защото това би имало ефект срещу намаляването на стойността. Опцията за продажба би била упражнена само ако цената на упражняване бе по-висока от пазарната, а опцията за покупка би била упражнена само ако цената на упражняване бе по-ниска от пазарната.

Издадени опции за продажба

63 Договорите, с които от предприятието се изисква да купи обратно своите собствени акции, като издадени опции за продажба и форуърдни договори за покупка, се отразяват при изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, ако имат ефект на намаляване на стойността. Ако тези договори „са в пари“ през периода (т.е. цената на упражняване или уреждане на опцията надвишава средната пазарна цена за периода), потенциалният ефект на намаляване на нетната печалба на акция се изчислява по следния начин:

а) приема се, че в началото на периода ще бъдат емитирани достатъчно обикновени акции (по средната пазарна цена за периода), за да се генерират постъпления за изпълнение на договора;

б) приема се, че постъпленията от емисията ще бъдат използвани с цел изпълнение на договора (т.е. да бъдат купени обратно обикновени акции); и

- в) допълнителните обикновени акции (разликата между броя на хипотетично емитираните обикновени акции и броя на получените акции в резултат от изпълнението на договора) се включват при изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност.

ПРЕИЗЧИСЛЯВАНЕ С ОБРАТНА СИЛА

- 64 Ако броят на потенциалните обикновени акции в обращение се увеличава в резултат на капитализация или премийна емисия или разделяне на акции, или се намалява в резултат на възстановяване на разделени акции, основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност за всички представени отчетни периоди се преизчисляват с обратна сила. Ако тези промени възникнат след края на отчетния период, но преди датата, на която финансовите отчети са утвърдени за издаване, изчисляването на нетната печалба на акция в отчетите за периода и във всички финансови отчети за представените предходни периоди трябва да се основава на новия брой акции. Когато изчисленията на нетната печалба на акция отразяват такива изменения в броя на акциите, този факт се оповестява. Освен това основната нетна печалба на акция или нетната печалба на акция с намалена стойност за всички представени периоди трябва се преизчисляват за отразяване на ефектите от грешки и корекциите, които се налагат в резултат от промени в счетоводните политики, осчетоводени с обратна сила.
- 65 Предприятието не преизчислява нетната печалба на акция с намалена стойност за никой от представените предходни периоди поради промени в използваните предположения (допускания) или поради конвертирането на потенциални обикновени акции в обикновени акции.

ПРЕДСТАВЯНЕ

- 66 Предприятието представя основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност в отчета за всеобхватния доход по отношение на печалбата или загубата от продължаващи дейности, полагаща се на притежателите на обикновени акции в предприятието майка, и по отношение на печалбата или загубата от продължаващи дейности, полагаща се на притежателите на обикновени акции в предприятието майка през периода за всеки клас обикновени акции, който има различно право на дял от печалбата за периода. Предприятието представя основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност по еднакво виден начин за всички представени периоди.
- 67 Нетната печалба на акция се представя за всеки период, за който се представя отчет за всеобхватния доход. Ако нетната печалба на акция с намалена стойност се отчита най-малко за един период, тя се отчита за всички представени периоди дори ако е равна на основната нетна печалба на акция. В случай че основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност са равни, те може да бъдат представени в една статия (на един ред) в отчета за всеобхватния доход.
- 67А Ако предприятието представя компонентите на печалбата или загубата в отделен отчет, както е описано в параграф 10А от МСС 1 (изменен през 2011 г.), в този отделен отчет се представят основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност, както се изисква в параграфи 66 и 67.
- 68 Предприятие, което отчита преустановена дейност, оповестява основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност за преустановените дейности или в отчета за всеобхватния доход, или в пояснителните приложения.
- 68А Ако предприятието представя компонентите на печалбата или загубата в отделен отчет, както е описано в параграф 10А от МСС 1 (изменен през 2011 г.), то представя основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност от преустановените дейности, както се изисква в параграф 68, в в този отделен отчет или в пояснителните приложения.
- 69 Предприятието представя основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност дори ако размерът на тази печалба е отрицателен (т.е. загуба на акция).

ОПОВЕСТЯВАНЕ

70 Предприятието оповестява:

- а) сумите, използвани като числител при изчисляването на основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност, и равнение на тези суми спрямо печалбата или загубата, полагаща се на предприятието майка за периода. Равнението включва индивидуалния ефект от всеки клас инструменти върху нетната печалба на акция;

- б) среднопотегления брой на обикновените акции, използван като знаменател при изчисляването на основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност, и равнение на тези знаменатели помежду им. Равнението включва индивидуалния ефект от всеки клас инструменти върху нетната печалба на акция;
- в) инструментите (включително акциите, емитирани под условие), които биха могли да намалят основната нетна печалба на акция в бъдещето, но които не са били включени в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, тъй като за представения период или периоди имат ефект срещу намаляването на стойността;
- г) описание на сделките с обикновени акции или с потенциални обикновени акции, различни от осчетоводените в съответствие с параграф 64, които се извършват след края на отчетния период и които биха променили значително броя на обикновените или потенциалните обикновени акции в обращение в края на периода, ако бяха извършени преди края на отчетния период.

71 Примери за сделките, посочени в параграф 70, буква г):

- а) емитиране на акции срещу парични средства;
- б) емитиране на акции, когато постъпленията от емисията се използват за погасяване на дълг или привилегирани акции в обращение към края на отчетния период;
- в) обратно изкупуване на обикновени акции в обращение;
- г) конвертиране или упражняване на потенциални обикновени акции, които са в обращение към края на отчетния период, в обикновени акции;
- д) издаване на опции, варианти или конвертируеми инструменти; и
- е) постигане на условията, които биха довели до емитирането на акции, емитирани под условие.

Размерите на нетната печалба на акция не се коригират за отразяване на такива сделки, извършени след края на отчетния период, защото те не влияят върху размера на капитала, използван за създаване на печалбата или загубата за периода.

72 Финансовите инструменти и другите договори, в резултат на които възникват потенциалните обикновени акции, може да включват условия, които влияят върху оценяването на основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност. Тези условия може да определят дали потенциалните обикновени акции са с ефект на намаляване на стойността, или не, и ако са с такъв ефект – да определят ефекта върху среднопотегления брой на акциите в обращение и на всички последващи корекции на печалбата или загубата, полагаща се на притежателите на обикновени акции. Оповестяването на условията по такива финансови инструменти и други договори се поощрява, освен ако с изисква друго (вж. МСФО 7 *Финансови инструменти*): *оповестяване*.

73 Ако освен основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност предприятието оповестява суми на акция, като използва отчетен компонент на отчета за всеобхватния доход, различен от изисквания по силата на настоящия стандарт, тези суми се изчисляват, като се използва среднопотегления брой на обикновените акции, определен в съответствие с настоящия стандарт. Размерите на основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност се оповестяват по еднакво виден начин и се представят в пояснителните приложения. Предприятието посочва по какъв начин е определен числителят (числителите), включително дали размерите на нетната печалба са преди или след данъчно облагане. В случай че се използва компонент на отчета за всеобхватния доход, който не е отчетен като статия в отчета за всеобхватния доход, се представя равнение между използвания компонент и статия, представена в отчета за всеобхватния доход.

73А Параграф 73 се прилага също и за предприятие, което оповестява – освен основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност – суми на акция, като използва отчетен компонент на печалбата и загубата, различен от изисквания по силата на настоящия стандарт.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 74 Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на 1 януари 2005 г. или след тази дата. Насърчава се по-ранното му прилагане. Когато предприятието прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.
- 74А С МСС 1 (преработен през 2007 г.) бе изменена терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това бяха добавени параграфи 4А, 67А, 68А и 73А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.
- 74Б С МСФО 10 и МСФО 11 *Съвместни споразумения*, издадени през май 2011 г., бяха изменени параграфи 4, 40 и А11. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.
- 74В С МСФО 13, издаден през май 2011 г. бяха изменени параграфи 8, 47А и А2. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.
- 74Г С документа, озаглавен *Представяне на компонентите на другия всеобхватен доход* (изменения на МСС 1) и издаден през юни 2011 г., бяха изменени параграфи 4А, 67А, 68А и 73А. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 1 (изменен през юни 2011 г.).
- 74Д С МСФО 9 *Финансови инструменти*, издаден през юли 2014 г., бе изменен параграф 34. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 9.

ОТМЯНА НА ДРУГИ РЕШЕНИЯ

- 75 Настоящият стандарт заменя МСС 33 *Доходи на акция* (издаден през 1997 г.).
- 76 Настоящият стандарт заменя Разяснение 24 на ПКР *Доходи на акция – финансови инструменти и други договори, които могат да бъдат уреждани в акции*.

Допълнение А

НАСОКИ ЗА ПРИЛАГАНЕ

Настоящото допълнение представлява неразделна част от Стандарта.

Печалба или загуба, полагаща се на предприятието майка

- A1 За да се изчисли нетната печалба на акция въз основа на консолидираните финансови отчети, нетната печалба или загуба, полагаща се на предприятието майка, се отнася до печалбата или загубата на консолидираното предприятие след коригиране с оглед на неконтролиращите участия.

Емисии на права

- A2 Емитирането на обикновени акции към момента на упражняването или конвертирането на потенциалните обикновени акции обикновено не води до възникване на премиен елемент. Причината за това е, че потенциалните обикновени акции се емитират по справедлива стойност, което води до пропорционална промяна в ресурсите, притежавани от предприятието. При емисия на права обаче цената на упражняване обикновено е по-ниска от справедливата стойност на акциите. Следователно, както е посочено в параграф 27, буква б), подобна емисия на права включва премиен елемент. Ако емисията на права бъде предложена на всички съществуващи акционери, броят на обикновените акции, използвани при изчисляване на основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност за всички периоди преди емисията на права, е равен на броя на обикновените акции в обращение преди емисията, умножен по следния коефициент:

$$\frac{\text{Справедлива стойност на акция непосредствено преди упражняване на правата}}{\text{Теоретична справедлива стойност на акция без права}}$$

Теоретичната справедлива стойност на акция без права се изчислява, като общата справедлива стойност на акциите непосредствено преди упражняването на правата се добави към постъпленията от упражняването на правата, като сборът се разделя на броя на акциите в обращение след упражняване на правата. В случай че правата подлежат на публично търгуване отделно от акциите преди датата на упражняване на правата, справедливата стойност се оценява в края на последния ден, в който акциите се търгуват заедно с правата.

Контролно число

- A3 За да дадем пример за прилагането на понятието за контролно число, описано в параграфи 42 и 43, нека предположим, че предприятието има печалба от продължаващи дейности, полагаща се на предприятието майка, в размер на 4800 ПЕ⁽¹⁸⁾, загуба от преустановени дейности, полагаща се на предприятието майка, в размер на 7200 ПЕ, загуба, полагаща се на предприятието майка, в размер на 2400 ПЕ, както и 2000 обикновени акции и 400 потенциални обикновени акции в обращение. Основната нетна печалба на акция, реализирана от предприятието, е 2,40 ПЕ от продължаващи дейности, 3,60 ПЕ от преустановени дейности и 1,20 ПЕ загуба. Ако приемем, че горепосочените 400 потенциални обикновени акции не носят нито печалба, нито загуба, то те се включват при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност, тъй като получената нетна печалба на акция от продължаващи дейности в размер на 2,00 ПЕ е с ефект на намаляване на стойността. Тъй като печалбата от продължаващи дейности, полагаща се на предприятието майка, е контролното число, предприятието включва и тези 400 потенциални обикновени акции при изчисляване на размера на другата нетна печалба на акция, независимо че полученият размер на нетната печалба на акция има ефект срещу намаляването на стойността спрямо основната нетна печалба на акция, т.е. загубата на акция е по-малка [(3,00 ПЕ) на акция за загубата от преустановени дейности и (1,00 ПЕ) на акция за загубата.]

Средна пазарна цена на обикновените акции

- A4 За да се изчисли нетната печалба на акция с намалена стойност, средната пазарна цена на обикновените акции, чието емитиране се предполага, се определя въз основа на средната пазарна цена на обикновените акции, емитирани през периода. На теория всяка пазарна сделка с обикновените акции на предприятието би могла да се включи при определяне на средната пазарна цена. На практика обаче е целесъобразно да се използва непрегледена средна величина на седмична или месечна база.

⁽¹⁸⁾ В настоящите насоки паричните суми са деноминирани в „парични единици“ (ПЕ).

- A5 Обикновено при изчисляване на средната пазарна цена се използват пазарните цени в края на деня. Независимо от това, когато има значително колебание в цените, за представителна се взема средната величина между най-високата и най-ниската цена. Методът, използван за изчисляване на средната пазарна цена, се използва последователно, освен ако тази величина престане да бъде представителна поради променените условия. Например, когато предприятие, което в продължение на няколко години използва за изчисляване на средната пазарна цена пазарните цени в края на деня и тези цени са се характеризирали с относителна стабилност, при възникване на значителни колебания на цените, в резултат на които пазарните цени в края на деня вече не са представителни, предприятието може да премине към средната величина между най-високата и най-ниската цена.

Опции, варианти и еквивалентни инструменти

- A6 Допуска се, че опциите или вариантите за закупуване на конвертируеми инструменти може да се упражнят за закупуване на конвертируемия инструмент, при условие че средните цени както на конвертируемия инструмент, така и на обикновените акции, които може да бъдат получени при конвертирането, са по-високи от цената на упражняване на опциите или вариантите. Допускане за упражняване обаче се прави само ако се допуска и конвертиране на подобни конвертируеми инструменти в обращение.
- A7 Възможно е опциите или вариантите да разрешават или изискват обратно изкупуване на дълг или на други инструменти на предприятието (или неговото предприятие майка или дъщерно предприятие) за изплащане на пълната цена на упражняване или част от нея. При изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност тези опции или варианти имат ефект на намаляване на стойността, ако: а) средната пазарна цена на съответните обикновени акции за периода е по-висока от цената на упражняване, или б) продажната цена на инструмента, който ще бъде изкупен обратно, е по-ниска от тази, при която той може да бъде изкупен обратно, съгласно договора за опция или вариант, в резултат на което поради отбива ефективната цена на упражняване се оказва по-ниска от пазарната цена на обикновените акции, която може да бъде получена при упражняване. При изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност се допуска, че тези опции или варианти са упражнени, а дългът или другите инструменти са изкупени обратно. Ако за притежателя на опция или вариант е по-изгодно предлагане на парични средства и договорът допуска сделката да се осъществи по този начин, то тогава се допуска, че се предлагат парични средства. Лихвите (с приспаднати данъци) по дълг, за който се допуска, че е изкупен обратно, се добавят обратно към числителя като корективна сума.
- A8 Подобен подход се прилага спрямо привилегированите акции, които имат подобни условия, или спрямо другите инструменти, които имат опции за конвертиране, позволяващи на инвеститора да плати в парични средства за благоприятен курс на конвертиране.
- A9 Условията на определени опции или варианти включват изискването постъпленията от упражняването на тези инструменти да се използват за обратно изкупуване на дълга или на други инструменти на предприятието (или неговото предприятие майка или дъщерно предприятие). При изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност тези опции или варианти се приемат за упражнени, а постъпленията се приемат за използвани за покупка на дълга по неговата средна пазарна цена, а не за покупка на обикновени акции. Независимо от това сумите, получени при предполагаемото упражняване, които надвишават сумата, използвана за предполагаемата покупка на дълг, се вземат предвид (т.е. приема се, че се използват за обратно изкупуване на обикновени акции) при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност. Лихвите (с приспаднати данъци) по всеки дълг, който се купува, се добавят обратно към числителя като корективна сума.

Издадени опции за продажба

- A10 За да илюстрираме прилагането на параграф 63, приемаме, че предприятието има в обращение 120 издадени опции за продажба за своите обикновени акции с цена на упражняване 35 ПЕ. Средната пазарна цена на неговите обикновени акции за периода е 28 ПЕ. При изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност предприятието приема, че е емитирало 150 акции при цена 28 ПЕ на акция в началото на периода, за да покрие задълженията си по опцията за продажба в размер на 4200 ПЕ. Разликата между емитираните 150 обикновени акции и получените 120 обикновени акции при удовлетворяване на опцията за продажба (30 допълнителни обикновени акции) се добавя към знаменателя при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност.

Инструменти на дъщерни, съвместни или асоциирани предприятия

- A11 Потенциалните обикновени акции на дъщерно, съвместно или асоциирано предприятие, които могат да се конвертират в обикновени акции на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие, или в обикновени акции на предприятието майка или инвеститорите със съвместен контрол или значително влияние (отчитащото се предприятие) върху предприятието, в което е инвестирано, се включват при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност, както следва:
- а) инструментите, емитирани от дъщерно, съвместно или асоциирано предприятие, даващи възможност на притежателите им да придобият обикновени акции на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие, се включват в изчисляването на размера на нетната печалба на акция с намалена стойност на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие. Получената нетна печалба на акция се включва в изчисляването на нетната печалба на акция начитащото се предприятие въз основа на притежаваните отчитащото се предприятие инструменти, емитирани от дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие;

б) инструментите на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие, които са конвертируеми в обикновени акции на отчитащото се предприятие, се разглеждат като потенциални обикновени акции на отчитащото се предприятие за целите на изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност. По подобен начин опциите или вариантите, издадени от дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие с цел закупуване на обикновени акции на отчитащото се предприятие, се разглеждат като потенциални обикновени акции на отчитащото се предприятие при изчисляването на консолидираната нетна печалба на акция с намалена стойност.

A12 За да се определи какъв е ефектът върху нетната печалба на акция от инструментите, емитирани от отчитащото се предприятие и конвертируеми в обикновени акции на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие, се приема, че инструментите са конвертирани и числителят (печалбата или загубата, полагаща се на притежателите на обикновени акции в предприятието майка) е коригиран в съответствие с параграф 33. Освен тези корекции числителят се преизчислява за отразяване на всяка промяна в размера на печалбата или загубата, установена от отчитащото се предприятие (например приходи от дивиденди или приходи, произтичащи от прилагането на метода на собствения капитал), която се дължи на увеличени брой обикновени акции в обращение на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие, получени в резултат от предполагаемото конвертиране. Знаменателят при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност не се изменя, тъй като при предполагаемото конвертиране броят на обикновените акции в обращение на отчитащото се предприятие не би се променил.

Инструменти на собствения капитал, даващи право на участие в печалбата, и обикновени акции от два класа

A13 Собственият капитал на някои предприятия включва:

- а) инструменти, които участват при формиране на дивиденди от обикновени акции съгласно установена формула (например две за едно), като понякога съществува горна граница за размера на участието (например в рамките на, но не и над определена сума на акция);
- б) клас обикновени акции с дивидент, който се различава от дивидента по друг клас обикновени акции, но без предварително определени или привилегирани права.

A14 С цел изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност конвертиране се предполага за тези инструменти, посочени в параграф A13, които са конвертируеми в обикновени акции, ако имат ефект на намаляване на стойността. По отношение на инструментите, които не са конвертируеми в клас обикновени акции, печалбата или загубата за периода се разпределя по различните класове акции и инструменти на собствения капитал в съответствие с произтичащото право на дивидент или други права на участие в неразпределената печалба. С цел изчисляване на основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност:

- а) печалбата или загубата, полагаща се на притежателите на обикновени акции на предприятието майка, се коригира (печалбата се намалява, а загубата се увеличава) с размера на дивидентите, декларирани през периода за всеки клас акции, и с договорения размер на дивидентите (или лихвите върху облигациите, даващи право на участие в печалбата), които трябва да се платят за периода (например, натрупания размер на неизплатените дивиденди);
- б) оставащата печалба или загуба се разпределя към обикновените акции и инструментите, даващи право на участие в печалбата, доколкото всеки инструмент участва в печалбата, сякаш цялата печалба или загуба за периода е била разпределена. Общият размер на печалбата или загубата, разпределена към всеки клас инструменти на собствения капитал, се определя чрез събиране на сумата, предвидена за дивиденди, и сумата, предвидена за правото на участие в печалбата;
- в) общият размер на печалбата или загубата, разпределена към всеки клас инструменти на собствения капитал, се разделя на броя инструменти в обращение, към които е отнесена печалбата с цел определяне на нетната печалба на акция за съответния инструмент.

При изчисляването на нетната печалба на акции с намалена стойност всички потенциални обикновени акции, за които се приема, че са емитирани, се включват в акциите в обращение.

Частично изплатени акции

A15 Ако обикновените акции са емитирани, без да са изцяло изплатени, при изчисляването на основната нетна печалба на акция те се разглеждат като част от обикновена акция, доколкото доколкото дават право на участие при формиране на дивидентите през периода, отнасящ се за напълно изплатена обикновена акция.

A16 Доколкото частично изплатените акции не дават право на участие при формиране на дивидентите през периода, те се разглеждат като еквивалент на варианти или опции при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност. Приема се, че неизплатеното салдо представлява постъпления, използвани за покупка на обикновени акции. Броят на акциите, включени при изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност, е разликата между броя на записаните акции и броя на акциите, за които се приема, че са купени.

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 34***Междинно финансово отчитане*****ЦЕЛ**

Целта на настоящия стандарт е да се определи минималното съдържание на междинния финансов отчет и принципите за признаване и оценка при пълните или съкратените финансови отчети за междинен период. Навременното и надеждно междинно финансово отчитане подобрява възможността за инвеститорите, кредиторите и други лица да разберат способността на предприятието да генерира доход и парични потоци и неговото финансово състояние и ликвидност.

ОБХВАТ

- 1 Настоящият стандарт не постановява кои предприятия трябва да публикуват междинни финансови отчети, колко често или колко скоро след края на междинния период. Все пак правителствата, органите, регулиращи пазарите на ценни книжа, фондовите борси и счетоводните организации често изискват от предприятията, чиито дългови или капиталови ценни книжа се търгуват публично, да публикуват междинни финансови отчети. Настоящият стандарт се прилага, когато предприятието трябва или избира да публикува междинен финансов отчет в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО). Комитетът по Международните счетоводни стандарти⁽¹⁹⁾ насърчава публично търгуваните предприятия да представят междинни финансови отчети, които да са в съответствие с принципите за признаване, оценяване и оповестяване, изложени в настоящия стандарт. По-конкретно, публично търгуваните предприятия се насърчават:
 - а) да представят междинни финансови отчети най-малко към края на първото полугодие на своята финансова година; и
 - б) да правят достъпни своите междинни финансови отчети не по-късно от 60 дни след края на междинния период.
- 2 Всеки финансов отчет, годишен или междинен, се оценява самостоятелно за съответствие с МСФО. Фактът, че предприятието може да не е представило междинни финансови отчети през определена финансова година или да е представило междинни финансови отчети, които не съответстват на настоящия стандарт, не пречи годишните финансови отчети на предприятието да са в съответствие с МСФО, ако иначе отговарят на тях.
- 3 Ако междинният финансов отчет на предприятието се описва като съответстващ на МСФО, той трябва да отговаря на всички изисквания на настоящия стандарт. По силата на параграф 19 се изискват определени оповестявания в този смисъл.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ**4 В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:**

Междинен период е период на финансово отчитане, по-кратък от пълна финансова година.

Междинен финансов отчет е финансов отчет, съдържащ или пълен комплект финансови отчети (описани в МСС 1 *Представяне на финансови отчети*, преработен през 2007 г.), или комплект съкратени финансови отчети (описани в настоящия стандарт) за даден междинен период.

СЪДЪРЖАНИЕ НА МЕЖДИННИЯ ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

- 5 МСС 1 определя пълен комплект финансови отчети, които съдържат следните компоненти:
 - а) отчет за финансовото състояние към края на периода;
 - б) отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода;
 - в) отчет за промените в собствения капитал за периода;

⁽¹⁹⁾ Правоприемник на Комитета по Международните счетоводни стандарти стана Съветът по Международните счетоводни стандарти, който започна работа през 2001 г.

- г) отчет за паричните потоци за периода;
- д) пояснителни приложения, съдържащи съществена информация за счетоводната политика и друга пояснителна информация;
- да) сравнителна информация по отношение на предходния период, както е определено в параграфи 38 и 38А от МСС 1; и
- е) отчет за финансовото състояние към началото на предходния период, когато предприятието прилага счетоводна политика с обратна сила или прави преизчисление с обратна сила на статии в своите финансови отчети, или когато прекласифицира статии в своите финансови отчети в съответствие с параграфи 40А–40Г от МСС 1.

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

- 6 В интерес на навременността и предвид разходите, както и за да се избягва повторението на вече отчетена в предходен период информация, от предприятието може да се изисква или то може да избере да предоставя по-малко информация към датите на междинно отчитане в сравнение с годишните си финансови отчети. В настоящия стандарт минималното съдържание на междинния финансов отчет се определя като включващо съкратени финансови отчети и подобрени пояснителни приложения. Предназначението на междинния финансов отчет е да предоставя актуализация на последния пълен комплект годишни финансови отчети. Съответно вниманието в него е съсредоточено върху новите дейности, събития и обстоятелства и вече отчетената информация не се повтаря.
- 7 Нищо в настоящия стандарт не е предназначено да възпрепятства или разубеждава предприятието да публикува пълен комплект финансови отчети (описани в МСС 1) в своя междинен финансов отчет, вместо съкратени финансови отчети и подобрени пояснителни приложения. Също така стандартът не възпрепятства, нито разубеждава предприятието да включи в съкратените междинни финансови отчети по-голям от минималния брой статии или подобрени пояснителни приложения от посочените в стандарта. Насоките за признаване и оценяване в настоящия стандарт се прилагат също и за пълните финансови отчети за даден междинен период и такива отчети биха включвали всички оповестявани сведения, изисквани по силата на стандарта (особено подобрените оповестявани сведения в пояснителните приложения по параграф 16А), както и такива, изисквани от други МСФО.

Минимални компоненти на междинния финансов отчет

- 8 Междинният финансов отчет включва най-малко следните компоненти:**

- а) съкратен отчет за финансовото състояние;
- б) съкратен отчет (или отчети) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход;
- в) съкратен отчет за промените в собствения капитал;
- г) съкратен отчет за паричните потоци; и
- д) подобрени пояснителни бележки.

- 8А Ако предприятието представя компонентите на печалбата или загубата в отделен отчет, както е описано в параграф 10А от МСС 1 (изменен през 2011 г.), то представя междинна съкратена информация от този отделен отчет.**

Форма и съдържание на междинните финансови отчети

- 9 Ако предприятието публикува пълен комплект финансови отчети в своя междинен финансов отчет, формата и съдържанието на тези отчети трябва да отговарят на изискванията на МСС 1 за пълен комплект финансови отчети.**

- 10 Ако предприятието публикува комплект съкратени финансови отчети в своя междинен финансов отчет, тези съкратени отчети включват най-малко всеки от разделите и междинните сборове, които са били включени в последния му годишен финансов отчет и подобраните пояснителни приложения съгласно изискванията на настоящия стандарт. Допълнителни статии или пояснителни приложения се включват, ако тяхното невключване би направило съкратените междинни финансови отчети подвеждащи.
- 11 **В отчета, в който се представят компонентите на печалбата или загубата за междинен период, предприятието представя основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност за този период, когато предприятието е в обхвата на МСС 33 *Нетна печалба на акция* ⁽²⁰⁾.**
- 11A **Ако предприятието представя компонентите на печалбата или загубата в отделен отчет, както е описано в параграф 10А от МСС 1 (изменен през 2011 г.), в този отделен отчет се представят основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност.**
- 12 В МСС 1 (преработен през 2007 г.) се съдържат насоки за структурата на финансовите отчети. В насоките за въвеждане за МСС 1 се показват начините, по които може да бъдат представени отчетът за финансовото състояние, отчетът за всеобхватния доход и отчетът за промените в собствения капитал.
- 14 Междинният финансов отчет се изготвя на консолидирана основа, ако последните годишни финансови отчети на предприятието са били консолидирани отчети. Самостоятелните финансови отчети на предприятието майка не са съгласувани, нито сравними с консолидираните отчети в последния годишен финансов отчет. Ако годишният финансов отчет на предприятието е включвал – освен консолидираните финансови отчети – също и самостоятелните финансови отчети на предприятието майка, с настоящия стандарт нито се изисква, нито се забранява включването на самостоятелните отчети на предприятието майка в междинния финансов отчет на предприятието.

Значими събития и сделки

- 15 Предприятието включва в междинния финансов отчет обяснение на събитията и сделките, които са от значение за разбиране на промените във финансовото състояние и резултатите на предприятието след края на последния годишен отчетен период. С информацията, оповестена по отношение на тези събития и сделки, се актуализира съответната информация, представена в последния годишен финансов отчет.
- 15 А Ползвателят на междинния финансов отчет на предприятието ще има достъп до последния годишен финансов отчет на това предприятие. Поради това не е необходимо в пояснителните приложения към междинния финансов отчет да се извършва относително незначително актуализиране на информацията, която вече е била отчетена в пояснителните приложения към последния годишен финансов отчет.
- 15Б Следва списък на събития и сделки, за които се изисква оповестяване, ако са значими; списъкът не е изчерпателен.
- а) обезценката на материалните запаси до нетната им реализируема стойност и възстановяването на такава обезценка;
 - б) признаването на загуба от обезценката на финансови активи, имоти, машини и съоръжения, нематериални активи, активи, произтичащи от договори с клиенти, или други активи и възстановяване на такава загуба от обезценка;
 - в) обратното проявление на всякакви провизии за разходи за реструктуриране;
 - г) придобиването и освобождаването от отчетни обекти от категорията на имотите, машините и съоръженията;
 - д) поетите задължения за покупка на имоти, машини и съоръжения;
 - е) уреждането на съдебни спорове;
 - ж) поправките на грешки от предходни периоди;

⁽²⁰⁾ Този параграф бе изменен с документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през май 2008 г., за изясняване на обхвата на МСС 34.

- з) промените във фирмените или икономическите обстоятелства, които влияят на справедливата стойност на финансовите активи и пасиви на предприятието, независимо дали тези активи или пасиви са признати по справедлива стойности или амортизирана стойност;
- и) всяко неизпълнение по заем или нарушаване на заемно споразумение, което не е било отстранено в или преди края на отчетния период;
- й) сделките между свързани лица;
- к) прехвърлянията между равнищата на използваната йерархия на справедливата стойност при изчисляване на справедливата стойност на финансовите инструменти;
- л) промените в класификацията на финансовите активи в резултат на промяна в предназначението или използването на тези активи; и
- м) промените в условните пасиви или условните активи.

15В Отделните МСФО съдържат насоки за изискванията по отношение на оповестяванията за много от елементите, изброени в параграф 15Б. Когато събитие или сделка са от значение за разбирането на промените във финансовото състояние или резултатите на предприятието след края на последния годишен отчетен период, в междинния финансов отчет на предприятието трябва да се съдържат пояснение и актуализация на съответната информация, включена във финансовите отчети за последния годишен отчетен период.

16 [Заличен]

Други оповестявания

16А Освен оповестяването на значимите събития и сделки в съответствие с параграфи 15–15В, предприятието включва посочената по-долу информация в пояснителните приложения към междинните финансови отчети или другаде в междинния финансов отчет. Посочените по-долу сведения се оповестяват или чрез представяне в междинните финансови отчети, или чрез включване с препратка от междинните финансови отчети към друг отчет (например коментар на ръководството или доклад за риска), който е на разположение на ползвателите на финансовите отчети при същите условия и по същото време както междинните финансови отчети. Ако ползвателите на финансовите отчети не разполагат с достъп до информацията, включена чрез препратка при същите условия и по същото време, междинният финансов отчет е непълен. Информацията обикновено се отчита на базата на периода от началото на финансовата година до момента.

- а) изявление, че при междинните финансови отчети се следват същата счетоводна политика и методи на изчисление, както при последните годишни финансови отчети или, ако тази политика или методи са били променени, описание на естеството и ефекта от тази промяна;
- б) пояснителни коментари относно сезонността или цикличността на междинните операции;
- в) естеството и броя на елементите, засягащи активите, пасивите, собствения капитал, нетния доход или паричните потоци, които са необичайни поради своето естество, размер или честота на проявление;
- г) естество и размера на промените в приблизителните оценки на сумите, отчетени през предходните междинни периоди на текущата финансова година, или промените в приблизителните оценки на сумите, отчетени през предходните финансови години;
- д) емитирането, обратното изкупуване и погасяването на дългови и капиталови ценни книжа;
- е) платените дивиденди (общо или на акция) отделно за обикновените акции и другите акции;

- ж) следната информация по сегменти (оповестяване на информация по сегменти се изисква в междинните финансови отчети на предприятието само ако по силата на МСФО 8 *Оперативни сегменти* от предприятието се изисква да оповестява информация по сегменти в своите годишни финансови отчети):
- i) приходи от външни клиенти, ако са включени в оценката на печалбата или загубата на сегмента, преглеждана от ръководителя, вземащ главните оперативни решения, или са редовно съобщавани по друг начин на ръководителя, вземащ главните оперативни решения;
 - ii) приходи между сегментите, ако са включени в оценката на печалбата или загубата на сегмента, преглеждана от ръководителя, вземащ главните оперативни решения, или са редовно съобщавани по друг начин на ръководителя, вземащ главните оперативни решения;
 - iii) оценка на печалбата или загубата на сегмента;
 - iv) оценка на общия размер на активите и пасивите за определен отчетен сегмент, ако тези суми редовно се съобщават на ръководителя, вземащ главните оперативни решения, и ако е имало значителна промяна спрямо сумата, оповестена в последните годишни финансови отчети за този отчетен сегмент
 - v) описание на разликите спрямо последните годишни финансови отчети в принципа на сегментирането или в принципа на оценяване на печалбата или загубата на сегмента;
 - vi) равнение на общия размер на печалбата или загубата на отчетните сегменти с печалбата или загубата на предприятието преди разходи за данъци (приходи от данъци) и преустановените дейности. Все пак ако предприятието направи разпределение по отчетни сегменти на отчетни обекти от рода на разходи за данъци (приходи от данъци), предприятието може да направи равнение на общия размер на печалбата или загубата на сегментите с печалбата или загубата след отчитане на тези обекти. Съществените изравнителни (обясняващи разликите) обекти се установяват и описват поотделно в това равнение;
- з) събития след края на междинния период, които не са отразени във финансовите отчети за междинния период;
- и) ефекта от промените в състава на предприятието по време на междинния период, включително бизнес комбинациите, получения или загубен контрол върху дъщерни дружества и дългосрочните инвестиции, реструктуриранията и преустановените дейности. В случай на бизнес комбинации предприятието оповестява информацията, изисквана по силата на МСФО 3 *Бизнес комбинации*;
- й) за финансовите инструменти – оповестяване на справедливата стойност в съответствие с параграфи 91 и 92, параграф 93, буква з), параграфи 94–96, 98 и 99 от МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност* и параграфи 25, 26 и 28–30 от МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване*;
- к) за предприятията, които стават или престават да бъдат инвестиционни предприятия, както е определено в МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети* – информацията, изисквана по силата на параграф 9Б от МСФО 12 *Оповестяване на участията в други предприятия*;
- л) разпределението (разбивката) на приходите от договори с клиенти, изисквано по силата на параграфи 114–115 от МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*.

17–18 [Заличени]

Оповестяване на съответствието с МСФО

- 19 Ако междинният финансов отчет на предприятието е в съответствие с настоящия стандарт, този факт се оповестява. Междинният финансов отчет не се описва като съответстващ на МСФО, освен ако отговаря на всички изисквания на МСФО.

Периоди, за които се изисква представяне на междинни финансови отчети

- 20 Междинните отчети включват междинни финансови отчети (съкратени или пълни) за различните периоди, както следва:
- а) отчет за финансовото състояние към края на текущия междинен период и сравнителен отчет за финансовото състояние към края на непосредствено предхождащата финансова година;
 - б) отчети за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за текущия междинен период и с натрупване за текущата финансова година до настоящия момент, със сравнителни отчети за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за съответните сравними междинни периоди (текущ и от началото на годината до момента) на непосредствено предхождащата финансова година. Както се позволява от МСС 1 (изменен през 2011 г.), в междинния отчет може за всеки период да се представи отчет (отчети) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход.
 - в) отчет за промените в собствения капитал с натрупване за текущата финансова година до настоящия момент, със сравнителен отчет за съответния сравним период от началото на годината до момента на непосредствено предхождащата финансова година;
 - г) отчет за паричните потоци с натрупване за текущата финансова година до настоящия момент, със сравнителен отчет за съответния сравним период от началото на годината до момента на непосредствено предхождащата финансова година.
- 21 За предприятие, чиято дейност е предимно сезонна, може да бъдат полезни финансовата информация за 12-те месеца до края на междинния период и сравнителната информация за предходния 12-месечен период. Съответно предприятията, чиято дейност е предимно сезонна, се насърчават да разгледат отчитането на такава информация като допълнение към информацията, изисквана в предходния параграф.
- 22 В допълнение А от илюстративните примери към настоящия стандарт, са показани периодите, за които се изисква да бъдат представяни от предприятието, което се отчита на шестмесечие, и от предприятието, което се отчита на тримесечие.

Същественост

- 23 При решаването на въпроса как да се признае, оцени, класифицира или оповести даден отчетен обект за целите на междинното финансово отчитане, трябва да се оценява съществеността във връзка с финансовите данни за междинния период. Когато се прави преценка за същественост, следва да се признае, че междинните оценки може да разчитат на приблизителни оценки в по-голяма степен, отколкото оценките в годишните финансови данни.
- 24 Определението за съществена информация е дадена в МСС 1, като в него се изисква отделно оповестяване на съществените отчетни обекти, включително (например) преустановените дейности, а по силата на МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* се изисква оповестяване на промените в счетоводните приблизителни оценки, грешките и промените в счетоводната политика. Двата стандарта не съдържат количествено представени насоки относно съществеността.
- 25 Макар че винаги се изисква преценка при оценяването на съществеността, по силата на настоящия стандарт решенията за признаване и оповестяване се основават на данни за самия междинния период с цел числата в междинния отчет да бъдат разбираеми. Така например необичайни отчетни обекти, промени в счетоводната политика или приблизителните оценки и грешки се признават и оповестяват на базата на съществеността във връзка с данните за междинния период с цел да се избегнат подвеждащи заключения, които може да произтичат от неоповестяване. Главната цел е да се гарантира, че междинният финансов отчет включва цялата информация, която е от значение за разбирането на финансовото състояние и резултатите на предприятието през междинния период.

ОПОВЕСТЯВАНИЯ В ГОДИШНИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

- 26 Ако приблизителната оценка на отчетена сума през даден междинен период се промени значително през последния междинен период на финансовата година, а самостоятелен финансов отчет за този последен междинен период не се публикува, естеството и размерът на тази промяна в приблизителната оценка трябва да бъдат оповестени в пояснително приложение към годишните финансови отчети за тази финансова година.

- 27 МСС 8 изисква оповестяване на естеството и (ако е практически приложимо) на размера на промяната в приблизителната оценка, която или има съществено влияние през текущия период, или се очаква да има съществено влияние през следващите периоди. По силата на параграф 16А, буква г) от настоящия стандарт се изисква подобно оповестяване в междинен финансов отчет. Примери за това са промените в приблизителната оценка през последния междинен период, отнасящи се до намаление на отчетната стойност (обезценка) на материалните запаси, реструктуриране или загуби от обезценка, които са били отчетени през по-ранен междинен период на финансовата година. Оповестяването, изисквано по предходния параграф, е в съответствие с изискването на МСС 8 и е предвидено да бъде тясно по обхват – да се отнася единствено до промяната в приблизителната оценка. Не се изисква предприятието да включва в своите годишни финансови отчети допълнителна финансова информация от даден междинен период.

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

Еднаква счетоводна политика, както при годишните финансови отчети

- 28 **В междинните финансови отчети предприятието прилага същата счетоводна политика, каквато прилага и в годишните си финансови отчети, с изключение на промените в счетоводната политика, въведени след датата на последните годишни финансови отчети, които трябва да бъдат отразени в следващите годишни финансови отчети. Честотата на отчитане на предприятието (годишно, шестмесечно или тримесечно) обаче не трябва да се отразява на оценката на годишните му резултати. За да се постигне тази цел, оценките с цел междинно отчитане се правят на базата на периода от началото на годината до момента.**
- 29 Изискването предприятието да прилага същата счетоводна политика в своите междинни финансови отчети, каквато прилага и в своите годишни отчети, привидно подсказва, че оценките за междинния период се извършват така, сякаш всеки междинен период се взема сам по себе си като независим отчетен период. Като се постановява обаче, че честотата на отчитане на предприятието не засяга оценяването на неговите годишни резултати, с параграф 28 признава, че даден междинен период е част от по-продължителна финансова година. Оценките, изготвени на базата на периода от началото на годината до момента, може да включват промените в приблизителните оценки на суми, отчетени през предходни междинни периоди на текущата финансова година. Принципите за признаване на активите, пасивите, приходите и разходите за междинните периоди обаче са същите, както при годишните финансови отчети.
- 30 За илюстрация:
- а) принципите за признаване и оценяване на загубите от намаление на отчетната стойност на материалните запаси, реструктурирания или обезценки през даден междинен период са същите, както онези, които предприятието би следвало, ако изготвяше единствено годишни финансови отчети. Все пак, ако такива отчетни обекти се признават и оценяват през един междинен период, а приблизителната оценка се промени през следващ междинен период на същата финансова година, първоначалната приблизителна оценка се променя през следващия междинен период или чрез начисляване на допълнителна сума на загуба, или чрез сторниране на признатата преди сума;
 - б) разход, който не отговаря на определението за актив в края на даден междинен период, не се отсрочва в отчета за финансовото състояние или за да се изчака бъдеща информация за това, дали е отговорил на определението за актив, или за да се изравнят доходите за междинните периоди в рамките на финансовата година; и
 - в) разход за данък върху дохода се признава през всеки междинен период въз основа на най-надеждната приблизителна оценка на претеглената средногодишна ставка на данъка върху дохода, очаквана за цялата финансова година. Може да се наложи сумите, начислени за разходи за данъка върху дохода за един междинен период, да бъдат коригирани през следващ междинен период на същата финансова година, ако се промени приблизителната оценка на годишната ставка на данъка върху дохода.
- 31 Съгласно *Концептуалната рамка за финансовото отчитане* (наричана по-нататък *Концептуалната рамка*) признаването е процесът на обхващане – с цел включване в отчета за финансовото състояние или отчета (отчетите) за всеобхватния доход – на отчетен обект, който отговаря на определението за един от елементите на финансовите отчети. Определенията за активите, пасивите, приходите (доходите) и разходите са от основно значение за признаването в края както на годишния, така и на междинния период на финансово отчитане.
- 32 За активите се прилагат същите критерии за бъдещите икономически ползи към датите на междинно отчитане, както и в края на финансовата година на предприятието. Разходите, които заради своето естество не биха отговорили на изискванията за активи към края на финансовата година, няма да отговарят на тези изисквания и към междинните дати. По подобен начин даден пасив към края на междинния отчетен период трябва да представлява съществуващо задължение към тази дата, също както и към края на годишния отчетен период.

- 33 Основна характеристика на доходите (приходите) и разходите е, че свързаните с тях входящи и изходящи потоци на активи и пасиви вече са се състояли. Ако тези входящи или изходящи потоци са се състояли, свързаните с тях приходи и разходи се признават; в противен случай те не се признават. Съгласно *Концептуалната рамка* не се разрешава в отчета за финансовото състояние да се признават отчетни обекти, които не отговарят на определението за активи или пасиви.
- 34 При оценяването на активите, пасивите, приходите, разходите и паричните потоци, отчетени във финансовите отчети, предприятието, което се отчита единствено годишно, може да вземе предвид информацията, която е станала достъпна за него в течение на финансовата година. Неговите оценки всъщност се съставят за периода от началото на годината до момента.
- 35 Предприятие, отчиташо се на полугодие, използва информацията, с която разполага до средата на годината или скоро след това при извършване на оценките в своите финансови отчети за първия шестмесечен период, и информацията, която е на разположение до края на годината или скоро след това за 12-месечния период. 12-месечните оценки ще отразят възможните промени в приблизителните оценки на сумите, отчетени за първия шестмесечен период. Сумите, отчетени в междинния финансов отчет за първия шестмесечен период, не се коригират с обратна сила. По силата на параграф 16А, буква г) и параграф 26 обаче се изисква оповестяване на естеството и размера на всички значими промени в приблизителните оценки.
- 36 Предприятие, което се отчита по-често, отколкото на шестмесечие, оценява приходите и разходите за периода от началото на годината до момента за всеки междинен период, като използва информацията, която е на разположение при изготвянето на всеки комплект финансови отчети. Размерите на отчетените доходи и разходи за текущия междинен период ще отразяват всички промени в приблизителните оценки на сумите, отчетени през предходните междинни периоди на финансовата година. Сумите, отчетени през предходните междинни периоди, не се коригират с обратна сила. По силата на параграф 16А, буква г) и параграф 26 обаче се изисква оповестяване на естеството и размера на всички значими промени в приблизителните оценки.

Приходи, получавани сезонно, циклично или случайно

- 37 **Приходите, които се получават сезонно, циклично или случайно в рамките на финансовата година, не се отчитат предварително, нито се отсрочват (като приходи за бъдещи периоди) към междинна дата, ако предсрочното отчитане или отсрочването не би било целесъобразно към края на финансовата година на предприятието.**
- 38 Примерите за това включват приходите от дивиденди, възнагражденията за права и безвъзмездните средства, предоставени от правителството. Освен това някои предприятия редовно получават повече приходи през определени междинни периоди на финансовата година, отколкото през други междинни периоди, например сезонни приходи от продажба на дребно. Такива приходи се признават в момента на възникването им.

Разходи, извършвани неравномерно през финансовата година

- 39 **Разходите, които се извършват неравномерно през финансовата година на предприятието, се отчитат предварително или се отсрочват (като разходи за бъдещи периоди) за целите на междинното отчитане единствено ако е също така целесъобразно този вид разходи да се отчитат предварително или да се отсрочват към края на финансовата година.**

Прилагане на принципите на признаване и оценяване

- 40 В допълнение Б са представени илюстративни примери към настоящия стандарт за прилагането на общите принципи за признаване и оценяване, изложени в параграфи 28—39.

Използване на приблизителни оценки

- 41 **Процедурите за оценяване, които трябва да се следват при междинния финансов отчет, трябва да бъдат създадени така, че да осигуряват надеждност на произтичащата информация и целесъобразно оповестяване на цялата съществена финансова информация, която е от значение за разбирането на финансовото състояние или резултатите на предприятието. Оценките както в годишния, така и в междинния финансов отчет често се основават на разумни приблизителни оценки, а изготвянето на междинни финансови отчети най-общо ще изисква по-широко използване на методи за приблизително оценяване, отколкото биха изисквали годишните финансови отчети.**
- 42 В част В от илюстративните примери към настоящия стандарт са представени примери за използването на приблизителни оценки през междинните периоди.

ПРЕИЗЧИСЛЯВАНЕ НА ВЕЧЕ ОТЧЕТЕНИ МЕЖДИННИ ПЕРИОДИ

43 Промяна в счетоводната политика, различна от тази, за която преминаването е определено от нов МФСО, се отразява чрез:

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

б) **когато не е практически приложимо да се определи съвкупният ефект към началото на финансовата година от прилагането на нова счетоводна политика за всички предходни периоди – чрез коригиране на финансовите отчети за предходните междинни периоди на текущата финансова година, както и сравнимите междинни периоди на предходни финансови години, така че новата счетоводна политика да се прилага без обратна сила от най-ранната практически възможна дата.**

44 Една от целите на изложения по-горе принцип е да се гарантира, че за всяка група сделки се прилага еднаква счетоводна политика през цялата финансова година. Съгласно МСС 8 промяната в счетоводната политика се отразява чрез прилагане с обратна сила, с преизчисляване на финансовите данни от предходни периоди възможно най-назад във времето, колкото е практически приложимо. Все пак, ако не е практически приложимо да се определи съвкупният размер на корекцията, отнасяща се до предходни финансови години, тогава според МСС 8 новата политика се прилага без обратна сила, като се започва от най-близката възможна дата. Ефектът на принципа в параграф 43 е да изисква, в рамките на текущата финансова година, всяка промяна в счетоводната политика да бъде прилагана с обратна сила или ако това не е практически приложимо – без обратна сила, започвайки не по-късно от началото на финансовата година.

45 Ако се позволи отразяване на счетоводните промени към междинна дата в рамките на финансовата година, това би позволило прилагането на две различни счетоводни политики към определена група сделки в рамките на една финансова година. Резултатът би бил трудности в разпределението за отчетния период, прикриване на резултатите от дейността и усложняване на анализването и разбирането на информацията за междинния период.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

46 Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети, които обхващат периодите, започващи на 1 януари 1999 г. или след тази дата. Насърчава се по-ранното му прилагане.

47 С МСС 1 (преработен през 2007 г.) бе изменена терминологията, използвана във всички МФСО. Освен това бяха изменени параграфи 4, 5, 8, 11, 12 и 20, бе заличен параграф 13 и бяха добавени параграфи 8А и 11А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.

48 С МФСО 3 (преработен през 2008 г.) бе изменен параграф 16, буква и). Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 юли 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МФСО 3 (преработен през 2008 г.) за по-ранен период, това изменение се прилага и за съответния по-ранен период.

49 С документа, озаглавен *Подобрения на МФСО* и издаден през май 2010 г., бяха изменени параграфи 15, 27, 35 и 36, бяха добавени параграфи 15А–15В и 16А и бяха заличени параграфи 16–18. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2011 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

50 С МФСО 13, издаден през май 2011 г., бе добавен параграф 16А, буква й). Предприятието прилага това изменение, когато прилага МФСО 13.

51 С документа, озаглавен *Представяне на компонентите на другия всеобхватен доход* (изменения на МСС 1) и издаден през юни 2011 г., бяха изменени параграфи 8, 8А, 11А и 20. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСС 1 (изменен през юни 2011 г.).

- 52 С документа, озаглавен *Цикъл на годишни подобрения 2009–2011 г.* и издаден през май 2012 г., бе изменен параграф 5 вследствие на изменението на МСС 1 *Представяне на финансови отчети*. Предприятието прилага това изменение с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 53 С документа, озаглавен *Цикъл на годишни подобрения 2009–2011 г.* и издаден през май 2012 г., бе изменен параграф 16А. Предприятието прилага това изменение с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 54 С документа, озаглавен *Инвестиционни предприятия (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27)* и издаден през октомври 2012 г., бе изменен параграф 16А. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2014 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранно прилагане на документа *Инвестиционни предприятия*. Ако предприятието приложи тези изменения по-рано, то прилага едновременно всички изменения, включени в документа *Инвестиционни предприятия*.
- 55 С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., бяха изменени параграфи 15Б и 16А. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.
- 56 С документа, озаглавен *Цикъл на годишни подобрения 2012–2014 г.* и издаден през май 2014 г., бе изменен параграф 16А. Предприятието прилага това изменение с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на 1 януари 2016 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 57 С издадения през януари 2014 г. документ, озаглавен *Инициатива във връзка с оповестяванията* (изменения на МСС 1), бе добавен параграф 5. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2016 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранно прилагане.
- 58 С документа, озаглавен *Изменения на препратките в МСФО към Концептуалната рамка* и издаден през 2018 г., бяха изменени параграфи 31 и 33. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2020 г. или след тази дата. По-ранното прилагане се разрешава, ако в същото време предприятието прилага и всички други изменения, направени чрез документа *Изменения на препратките в МСФО към Концептуалната рамка*. Предприятието прилага изменението на МСС 34 с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*. Въпреки това, ако предприятието реши, че такова прилагане с обратна сила би било практически невъзможно или би довело до излишни разходи или усилия, то прилага измененията на МСС 34 въз основа на параграфи 43 – 45 от настоящия стандарт и параграфи 23 – 28, 50 – 53 и 54Е от МСС 8.
- 59 С документа, озаглавен *Определение за същественост* (изменения на МСС 1 и МСС 8) и издаден през октомври 2018 г., бе изменен параграф 24. Предприятието прилага тези изменения без обратна сила за годишните периоди, започващи на 1 януари 2020 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага измененията на определението за същественост в параграф 7 от МСС 1 и параграфи 5 и 6 от МСС 8.
- 60 С документа, озаглавен *Оповестяване на счетоводната политика* и издаден през февруари 2021 г., с който се изменят МСС 1 и Втората насока за практическото прилагане на МСФО *Извършване на преценка на съществеността*, бе изменен параграф 5. Предприятието прилага това изменение за годишните отчетни периоди, започващи на 1 януари 2023 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 36

Обезценка на активи

ЦЕЛ

- 1 Целта на настоящия стандарт е да се препоръчат процедури, които едно предприятие да прилага, за да се увери, че активите му се отчитат по стойност, ненадвишаваща тяхната възстановима стойност. Даден актив се отчита по стойност, по-висока от възстановимата му стойност, ако балансовата му стойност надвишава стойността, която може да бъде възстановена при използване или при продажба на актива. В такъв случай активът се счита за обезценен и стандартът изисква предприятието да признае загуба от обезценка. Стандартът също така посочва кога едно предприятие възстановява обратно загуби от обезценка и препоръчва определени оповестявания за обезценени активи.

ОБХВАТ

- 2 **Настоящият стандарт следва да се прилага при отчитането на обезценката на всички активи, освен:**

- а) материалните запаси (вж. МСС 2 *Материални запаси*);
- б) активите по договор и активите, възникващи от разходи за получаване или изпълнение на договор, които са признати в съответствие с МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*;
- в) отсрочените данъчни активи (вж. МСС 12 *Данъци върху дохода*);
- г) активите, възникващи от доходите на наетите лица (вж. МСС 19 *Доходи на наетите лица*);
- д) финансовите активи, включени в обхвата на МСФО 9 *Финансови инструменти*;
- е) инвестиционните имоти, оценени по справедлива стойност (вж. МСС 40 *Инвестиционни имоти*);
- ж) биологичните активи, които са свързани със земеделска дейност от обхвата на МСС 41 *Земеделие*, и които са оценени по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба;
- з) договорите от обхвата на МСФО 17 *Застрахователни договори*, които са активи, и всякакви активи за парични потоци за придобиване на застраховки съгласно определението по МСФО 17; и
- и) нетекущите активи (или групи за освобождаване), класифицирани като държани за продажба съгласно МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*.

- 3 Стандартът не се прилага за материалните запаси, активите, възникващи от договори за строителство, отсрочените данъчни активи, активите, произтичащи от доходите на наетите лица, или активите, класифицирани като държани за продажба (или включени в група за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба), защото действащите МСФО, които се прилагат за тези активи, съдържат изисквания за признаването и оценяването на тези активи.

- 4 Настоящият стандарт се прилага за финансовите активи, класифицирани като:

- а) дъщерни предприятия съгласно определението по МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*;
- б) асоциирани предприятия съгласно определението по МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия*; и
- в) съвместни предприятия съгласно определението по МСФО 11 *Съвместни споразумения*.

За обезценката на други финансови активи се прилага МСФО 9.

- 5 Настоящият стандарт не се прилага за финансовите активи от обхвата на МСФО 9, за оценяваните по справедлива стойност инвестиционни имоти от обхвата на МСС 40, нито за оценяваните по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба, биологични активи, отнасящи се до земеделска дейност от обхвата на МСС 41. Настоящият стандарт обаче се прилага за активите, които се отчитат по преоценена стойност (т.е. справедливата стойност към датата на преоценката минус цялата натрупана впоследствие амортизация, както и натрупаните впоследствие загуби от обезценка) в съответствие с други МСФО, например с преоценъчния модел по МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* и МСС 38 *Нематериални активи*. Единствената разлика между справедливата стойност на актива и справедливата му стойност, намалена с разходите за освобождаване от него, са преките допълнителни разходи, относими към освобождаването от актива.
- а) i) Ако разходите за освобождаване от актива са несъществени, възстановимата стойност на преоценения актив ще бъде близка до преоценената му стойност или по-висока от нея. В този случай, след прилагане на изискванията за преценка, не е вероятно преоцененият актив да е обезценен и няма нужда да се прави приблизителна оценка на неговата възстановима стойност.
- ii) [заличен]
- б) [заличен]
- в) Ако разходите по освобождаване от актива не са несъществени, справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаване, на преоценения актив ще бъде по-ниска от справедливата му стойност. Следователно, ако стойността в употреба на преоценения актив е по-ниска от преоценената му стойност, то той е обезценен. В този случай, след прилагане на изискванията за преценка, предприятието прилага настоящия стандарт, за да определи дали активът може да е обезценен.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Балансова стойност е стойността, с която един актив се признава след приспадане на натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка по него.

Единица, генерираща парични потоци, е най-малката разграничима група активи, генерираща парични потоци, които са в значителна степен независими от входящите парични потоци от други активи или групи от активи.

Активи за спомагателни и общи дейности (корпоративни активи) са активи, различни от репутацията, които допринасят за генерирането на бъдещи парични потоци както от разглежданите единици, генериращи парични потоци, така и от други единици, генериращи парични потоци.

Разходи по освобождаване са допълнителните разходи, които са пряко относими към освобождаването (изваждането от употреба) от даден актив или единица, генерираща парични потоци, с изключение на финансовите разходи и разходите за данъци върху дохода.

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

Амортизация е систематичното разпределение на амортизируемата стойност на даден актив през полезния му живот ⁽²¹⁾.

Справедлива стойност е цената, която би била получена при продажбата на актив или платена при прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (Вж. МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*.)

Загуба от обезценка е сумата, с която балансовата стойност на актив или единица, генерираща парични потоци, надвишава неговата възстановима стойност.

⁽²¹⁾ При нематериалните активи обикновено се използва терминът „amortisation“ вместо „depreciation“; на български език при необходимост се уточнява: „амортизация на нематериалните активи“ или съответно „амортизация на материалните активи“. Двата термина имат едно и също значение.

Възстановима стойност на актив или единица, генерираща парични потоци, е по-високата стойност измежду справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаване, и неговата/нейната стойност в употреба.

Полезен живот е едно от двете:

- a) **периодът от време, през който се очаква активът да бъде ползван от предприятието; или**
- b) **количеството на единиците продукция или подобни единици, които се очаква предприятието да получи от актива.**

Стойност в употреба е настоящата стойност на бъдещите парични потоци, които се очаква да бъдат получени от актив или единица, генерираща парични потоци.

УСТАНОВЯВАНЕ НА АКТИВ, КОЙТО МОЖЕ ДА Е ОБЕЗЦЕНЕН

- 7 В параграфи 8–17 се посочва кога се определя възстановимата стойност. В тези изисквания се използва терминът „актив“, но те се прилагат в еднаква степен за отделните активи и за единиците, генериращи парични потоци. Останалата част от настоящия стандарт е структурирана, както следва:
 - a) в параграфи 18–57 се определят изискванията за оценяване на възстановимата стойност. В тези изисквания също се използва термина „актив“, но те се прилагат в еднаква степен за отделните активи и за единиците, генериращи парични потоци;
 - b) в параграфи 58–108 се определят изискванията за признаване и оценяване на загубите от обезценка. Признаването и оценяването на загубите от обезценка за отделните активи, различни от репутация, се разглеждат в параграфи 58–64. В параграфи 65–108 се разглеждат признаването и оценяването на загубите от обезценка на единици, генериращи парични потоци, и репутация;
 - в) в параграфи 109–116 се определят изискванията за възстановяване на загубите от обезценка, признати през предходните периоди за актив или единица, генерираща парични потоци. И отново, в тези изисквания се използва терминът „актив“, но те се прилагат в еднаква степен за отделните активи и за единиците, генериращи парични потоци. Допълнителни изисквания за отделните (индивидуалните) активи са изложени в параграфи 117–121, за единиците, генериращи парични потоци – в параграфи 122 и 123, а за репутацията – в параграфи 124 и 125;
 - г) в параграфи 126–133 се посочва информацията, която се оповестява относно загубите от обезценка и възстановяването на загубите от обезценка за активите и единиците, генериращи парични потоци. В параграфи 134–137 се определят допълнителни изисквания за оповестяване за единиците, генериращи парични потоци, към които са разпределени репутация или активи с неопределен полезен живот за целите на проверката за обезценка.
- 8 Един актив е обезценен, когато балансовата му стойност надвишава възстановимата му стойност. В параграфи 12–14 се описват някои от признаците, че може да е настъпила обезценка на актив: ако някой от тези признаци е налице, предприятието прави формална приблизителна оценка на възстановимата стойност. С изключение на описаното в параграф 10, в случай че няма налице признаци за загуба от обезценка, по силата на настоящия стандарт от предприятието не се изисква да извърши формална оценка на възстановимата стойност.
- 9 **Предприятието оценява към края на всеки отчетен период дали съществуват признаци, че даден актив е обезценен. Ако има такива признаци, предприятието прави приблизителна оценка на възстановимата стойност на актива.**
- 10 **Независимо дали има признаци за обезценка, предприятието също така:**
 - a) **проверява нематериален актив с неопределен полезен живот или нематериален актив, който все още не е на разположение за употреба, за обезценка ежегодно, като сравнява неговата балансова стойност с възстановимата му стойност. Тази проверка за обезценка може да се извършва по всяко време през годишния период, при условие че всяка година се извършва по едно и също време. Различните нематериални активи може да се проверяват за обезценка по различно време. Ако обаче такъв нематериален актив е бил първоначално признат през текущия годишен период, този нематериален актив се проверява за обезценка преди края на текущия годишен период;**

б) проверява репутацията, придобита в бизнес комбинация, за обезценка ежегодно в съответствие с параграфи 80—99.

- 11 Способността на даден нематериален актив да генерира достатъчно бъдещи икономически ползи, за да възстанови балансовата си стойност, обикновено е предмет на по-голяма несигурност, преди активът да е на разположение за употреба, отколкото след като той е на разположение за употреба. Затова по силата на настоящия стандарт се изисква предприятието да проверява за обезценка поне веднъж годишно балансовата стойност на даден нематериален актив, който все още не е на разположение за употреба.
- 12 **При преценката дали съществуват признаци, че даден актив може да е обезценен, предприятието взема предвид най-малко следните признаци:**

Външни източници на информация

- а) има видими признаци, че стойността на актива е намаляла през периода значително повече, отколкото би могло да се очаква като резултат от изминалото време или обичайната употреба;
- б) през периода са настъпили или в близко бъдеще ще настъпят значителни промени с отрицателен ефект върху предприятието, свързани с технологичната, пазарната, икономическата или правната среда, в която извършва дейност предприятието, или с пазара, за който е предназначен активът;
- в) пазарните лихвени проценти или други пазарни норми на възвръщаемост на инвестициите са нараснали през отчетния период и е вероятно тези увеличения да окажат влияние върху дисконтовия процент, използван при изчисляване на стойността в употреба на актива и да намалят значително възстановимата стойност на актива;
- г) балансовата стойност на нетните активи на отчитащото се предприятие е по-висока от неговата пазарна капитализация.

Вътрешни източници на информация

- д) има данни за негодност поради остаряване или физическо увреждане на актива;
- е) през отчетния период са настъпили или в близко бъдеще се очаква да настъпят значителни промени с отрицателен ефект върху предприятието, в степента или начина на настоящото или бъдещото използване на актива. Тези промени включват неизползване на актива, планове за преустановяване или реструктуриране на дейността, за която се използва активът, или освобождаване от актива преди очаквания по-рано срок, преоценка на полезния живот на актива като определен вместо като неопределен ⁽²²⁾;
- ж) има данни от вътрешнофирмената отчетност, които показват, че икономическите резултати от ползването на актива са или се очаква да бъдат по-ниски от очакваните.

Дивиденди от дъщерно предприятие, съвместно предприятие или асоциирано предприятие

- з) за инвестиция в дъщерно предприятие, съвместно предприятие или асоциирано предприятие инвеститорът признава дивидент от инвестицията и налице са доказателства, че:
- и) балансовата стойност на инвестицията в самостоятелните финансови отчети надвишава балансовите стойности в консолидираните финансови отчети на нетните активи на предприятието, в което е инвестирано, включително съответната репутация; или

⁽²²⁾ След като активът започне да отговаря на критериите, за да бъде класифициран като държан за продажба (или да бъде включен в група за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба), той се изключва от обхвата на настоящия стандарт и се отчита в съответствие с МСФО 5 *Неттекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*.

ii) дивидентът надвишава общия размер на всеобхватния доход на дъщерното предприятие, съвместното предприятие или асоциираното предприятие през периода, през който е обявен.

- 13 Списъкът в параграф 12 не е изчерпателен. Предприятието може да установи и други признаци, че активът може да е обезценен, което налага предприятието да определи възстановимата стойност на актива или в случая с репутацията да извърши проверка за обезценка в съответствие с параграфи 80–99.
- 14 Данните от вътрешнофирмената отчетност, които показват, че даден актив може да е обезценен, включват наличието на:
- а) парични потоци за придобиване на актив или последваща нужда от парични средства за експлоатация или поддръжка на актива, значително надвишаващи предварително планираните;
 - б) фактически нетни парични потоци или оперативна печалба или загуба, произтичащи от актива, които са значително по-лоши от планираните;
 - в) значително намаление на планираните нетни парични потоци или оперативната печалба или значително увеличение на планираната загуба, произтичащи от актива; или
 - г) оперативни загуби или нетни изходящи парични потоци, когато сумите за текущия период се съберат с планираните бъдещи суми.
- 15 Както е посочено в параграф 10, по силата на настоящия стандарт се изисква нематериален актив, който има неопределен полезен живот или който все още не е на разположение за употреба, и репутацията да се подлагат на проверка за обезценка най-малко веднъж годишно. В допълнение към случаите, когато се прилагат изискванията на параграф 10, при оценяване на необходимостта за определяне на възстановимата стойност на актив се прилага принципът на същественост. Например ако предходни изчисления показват, че възстановимата стойност на актива е значително по-висока от балансовата му стойност, няма нужда предприятието да оценява отново възстановимата стойност на актива, ако не са настъпили събития, които да премахнат тази разлика. Аналогично, предходен анализ може да е показал, че възстановимата стойност на актива не е чувствителна към един (или повече) от признаците, изброени в параграф 12.
- 16 Като илюстрация на параграф 15, ако пазарните лихвени проценти или други пазарни проценти на възвръщаемост на инвестициите са се увеличили през отчетния период, не е нужно предприятието да извършва формална оценка на възстановимата стойност на актива в следните случаи:
- а) ако не е вероятно дисконтовият процент, използван при изчисляване на стойността в употреба на актива, да бъде повлиян от увеличение на пазарните лихвени нива. Например увеличения в краткосрочните лихвени проценти може да не оказват съществен ефект върху дисконтовия процент, използван за актив с дълъг остатъчен полезен живот; или
 - б) ако е вероятно дисконтовият процент, използван при изчисляване на стойността в употреба на актива, да бъде повлиян от увеличение на пазарните лихвени нива, но предходен анализ на чувствителността на възстановимата стойност на актива показва, че:
 - i) не е вероятно да настъпи значително намаление във възстановимата стойност на актива, тъй като има вероятност бъдещите парични потоци също да се увеличат. Например в някои случаи предприятието може да е в състояние да покаже, че то променя приходите си с цел компенсиране на възможно увеличение на пазарните лихвени нива; или
 - ii) не е вероятно намалението във възстановимата стойност на актива да доведе до съществено намаление на стойността му.
- 17 Ако съществуват признаци за обезценка на актива, това може да показва, че оставащият полезен живот на актива, методът на амортизация или остатъчната стойност на актива се преразглеждат и коригират в съответствие със стандарта, приложим за актива, дори в случай че за актива не е призната загуба от обезценка.

ОЦЕНЯВАНЕ НА ВЪЗСТАНОВИМАТА СТОЙНОСТ

- 18 Настоящият стандарт определя възстановимата стойност като по-високата измежду справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване на актива или на единицата, генерираща парични потоци, и стойността им в употреба. В параграфи 19–57 се определят изискванията за оценяване на възстановимата стойност. В тези изисквания се използва терминът „актив“, но те се прилагат в еднаква степен за отделните активи и за единиците, генериращи парични потоци.
- 19 Невинаги е необходимо да се определят и справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаване от актива, и стойността му в употреба. Например ако някоя от тези стойности надвишава балансовата стойност на актива, то активът не е обезценен и не е необходимо да се прави приблизителна оценка на другата стойност.
- 20 Справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаване от актива, би могла да се оцени, дори ако не съществува обявена цена на активен пазар за идентичен актив. В някои случаи обаче може да не е възможно да се определи справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаване от актива, тъй като няма основа за надеждна оценка на цената на обичайна сделка за продажба на актива между пазарни участници при актуални към датата на оценяване пазарни условия. В този случай предприятието може да използва стойността в употреба на актива за негова възстановима стойност.
- 21 Ако няма причина да се смята, че стойността в употреба на актива значително надхвърля справедливата му стойност, намалена с разходите по освобождаване, възстановимата стойност на актива, намалена с разходите по освобождаване, може да бъде приета за негова справедлива стойност. Най-често такъв е случаят за активи, които се държат с цел освобождаване. Това се получава, тъй като стойността в употреба на актив, държан с цел освобождаване, се състои главно от чистите постъпления от освобождаването, защото бъдещите парични потоци от използване на актива до освобождаването от него е вероятно да бъдат пренебрежими.
- 22 Възстановимата стойност се определя за отделен актив, освен ако при използването на актива не се генерират парични потоци, които да са в значителна степен независими от паричните потоци, генерирани от други активи или групи от активи. Ако това е така, възстановимата стойност се определя за единицата, генерираща парични потоци, към която активът принадлежи (вж. параграфи 65–103), освен ако:
- справедливата стойност на актива, намалена с разходите по освобождаване от него, е по-висока от балансовата му стойност; или
 - стойността в употреба на актива може да бъде оценена приблизително като близка до справедливата му стойност, намалена с разходите по освобождаване от него, а справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаване от него, може да бъде оценена.
- 23 В някои случаи приблизителни оценки, средни величини и кратки изчисления може да осигуряват разумно приближение до подробните изчисления, представени в настоящия стандарт за определяне на справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаване или стойността в употреба.

Оценяване на възстановимата стойност на нематериален актив с неопределен полезен живот

- 24 Параграф 10 изисква нематериален актив с неопределен полезен живот да бъде проверяван за обезценка ежегодно, като се сравнява балансовата му стойност с възстановимата му стойност, независимо дали има признаци, че може да е обезценен. Последното подробно изчисление на възстановимата стойност на такъв актив обаче, направено през предходен период, може да бъде използвано в проверката за обезценка за този актив през текущия период, при условия че са спазени всички долу посочени условия:
- ако нематериалният актив не генерира входящи парични потоци от продължавашата му употреба, които са до голяма степен независими от тези от други активи или групи активи и следователно се проверява за обезценка като част от единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи, активите и пасивите, съставляващи тази единица, не са се променили значително от последното изчисление на възстановимата стойност;
 - последното изчисление на възстановимата стойност е довело до сума, която надвишава значително балансовата стойност на актива; и
 - въз основа на анализ на събитията, които са настъпили, и обстоятелствата, които са се променили от времето на последното изчисление на възстановимата стойност, вероятността при текущо определяне възстановимата стойност тя да бъде по-ниска от балансовата стойност на актива е много малка.

Справедлива стойност, намалена с разходите по освобождаване

25-27 [Заличени]

- 28 Разходите по освобождаване от актива, с изключение на тези, които вече са били признати като пасиви, се приспадат при определянето на справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаване от него. Такива разходи са разходите за правни услуги, държавни такси и други подобни данъци и такси по сделката, разходи по отстраняване на актива и преки допълнителни разходи за приважане на актива в състояние за продажба. Въпреки това доходите при напускане на наети лица (съгласно определението по МСС 19) и разходите, свързани с ограничаване или реорганизация на дейността след освобождаването от актива, не са преки допълнителни разходи по освобождаване от актива.
- 29 В някои случаи освобождаването от актив може да породи изискване за купувача да поеме пасив и в този случай съществува само една справедлива стойност, намалена с разходите по освобождаване, за актива и за пасива. В параграф 78 се разяснява как се действа в такива случаи.

Стойност в употреба**30 При определянето на стойността в употреба на актив се вземат предвид следните елементи:**

- а) приблизителната оценка на бъдещите парични потоци, които предприятието очаква да получи от актива;**
- б) очакванията за възможните промени в размера или разпределението във времето на тези бъдещи парични потоци;**
- в) стойността на парите във времето, представена от текущия пазарен безрисков лихвен процент;**
- г) цената за поемане на несигурността, присъща на актива; и**
- д) други фактори, като неликвидност, които участниците на пазара биха взели предвид при определяне на цената на бъдещите парични потоци, които предприятието очаква да получи от актива.**

31 Приблизителното оценяване на стойността в употреба включва следните стъпки:

- а) приблизително оценяване на бъдещите входящи и изходящи парични потоци, които ще се получат от продължаващата употреба на актива и от освобождаването в крайна сметка от него; и
- б) прилагането на подходящ дисконтов процент към тези бъдещи парични потоци.

32 Елементите, посочени в параграф 30, букви б), г) и д), може да бъдат отразени или като корекции на бъдещите парични потоци, или като корекции на дисконтовия процент. Който и подход да приеме предприятието, за да отрази очакванията за възможните промени в размера или разпределението във времето на бъдещите парични потоци, резултатът трябва да отразява очакваната настояща стойност на бъдещите парични потоци, т.е. средно-претеглената величина от всички възможни резултати. В допълнение А са дадени допълнителни насоки за използването на метода на настоящата стойност при оценяването на стойността в употреба на актива.

*Принципи за приблизително оценяване на бъдещите парични потоци***33 При определяне на стойността в употреба предприятието:**

- а) съставя прогнозите за паричните потоци въз основа на разумни и аргументирани предположения, които представляват най-надеждната приблизителна оценка на ръководството на предприятието за икономическите условия, които се очаква да съществуват през оставащия полезен живот на актива. По-голямо значение се отдава на данните от външни източници;**
- б) съставя прогнозните парични потоци въз основа на последните финансови бюджети (планове) или прогнози, одобрени от ръководството, но изключва всякакви прогнозни бъдещи входящи или изходящи парични потоци, които се очаква да възникнат от реструктуриране или от подобряване или повишаване резултатите от експлоатацията на актива. Прогнозите, основани на такива бюджети/прогнози, покриват период, не по-дълъг от пет години, освен ако има основание за избиране на по-дълъг период;**

в) прави приблизителна оценка на паричните потоци за периоди, следващи периода, обхванат от последните бюджети/прогнози чрез екстраполация на прогнозите, основани на бюджетите/прогнозите, използвайки постоянен или намаляващ темп на растеж за следващите години, освен ако е оправдано използването на по-висок темп. Този темп на растеж не бива да надхвърля дългосрочния среден темп на растеж за продуктите, отраслите, държавата или държавите, в които извършва дейност предприятието, или за пазара, на който се използва активът, освен ако е оправдано използването на по-висок темп.

- 34 Ръководството оценява разумността на предположенията, на които се основават настоящите му прогнози за паричните потоци, като разглежда причините за различията между миналите прогнози за паричните потоци и действителните парични потоци. Ръководството осигурява съответствие на предположенията, на които се основават настоящите прогнози на паричните потоци, с миналите действителни резултати, при условие че ефектите от последващи събития или обстоятелства, които не са съществували, когато са били генерирани тези действителни парични потоци, правят това целесъобразно.
- 35 Подробни, изрични и надеждни финансови бюджети/прогнози на бъдещите парични потоци за периоди над пет години по принцип не съществуват. Поради тази причина предвижданията на ръководството за бъдещите парични потоци се основават на последните бюджети/прогнози за най-много пет години. Ръководството може да използва прогнози за паричните потоци, основани на финансовите бюджети/прогнози за период над пет години, ако е уверено, че тези прогнози са надеждни и може да покаже своята способност, въз основа на миналия си опит, да прогнозира точно паричните потоци за такъв по-дълъг период.
- 36 Прогнозите за паричните потоци до края на полезния живот на актива се правят чрез екстраполиране на очакваните парични потоци, основани на финансови бюджети/прогнози, използвайки темп на растеж за следващите години. Този темп е постоянен или намаляващ, освен ако има обективна информация относно жизнения цикъл на даден продукт или отрасъл, която да свидетелства за увеличение на темпа. Ако е целесъобразно, темпът на растеж е нулев или отрицателен.
- 37 Когато условията са особено благоприятни, конкурентни дружества може да навлязат на пазара и да ограничат растежа. Следователно предприятията ще срещнат затруднения да превишат средния исторически темп на растеж в дългосрочен план (примерно 20 години) за продуктите, отраслите, държавата или държавите, в които извършва дейност предприятието, или за пазара, на който се използва активът.
- 38 При използване на информация от финансови бюджети/прогнози предприятието взема предвид дали информацията отразява разумни и доказуеми предположения и представлява най-надеждната оценка на ръководството за икономическите условия, които се очаква да съществуват през оставащия полезен живот на актива.

Компоненти на приблизителните оценки за бъдещи парични потоци

39 Приблизителните оценки на бъдещите парични потоци включват:

а) прогнози за входящите парични потоци от продължаващото използване на актива;

б) прогнози за изходящите парични потоци, които непременно възникват при генерирането на входящите парични потоци при продължаващото използване на актива (включително парични разходи по привеждането на актива в състояние, годно за употреба) и които може да бъдат пряко отнесени или разпределени въз основа на разумни и последователни принципи към актива; и

в) нетни парични потоци, в случай че такива съществуват, които се очаква да се получат (или изплатят) по повод освобождаване от актива в края на полезния му живот.

- 40 Приблизителните оценки на бъдещите парични потоци и дисконтовият процент отразяват последователни предположения за увеличенията на цените, които може да бъдат отдадени на общата инфлация. Затова, ако дисконтовият процент включва ефекта от увеличенията на цените в резултат на общата инфлация, бъдещите парични потоци се оценяват приблизително като номинална величина. Ако дисконтовият процент изключва ефекта от увеличенията на цените в резултат на общата инфлация, бъдещите парични потоци се оценяват приблизително като реална величина (но включват специфични бъдещи увеличения или намаления на цените).
- 41 Прогнозите за изходящите парични потоци включват разходите за ежедневно обслужване на актива, както и бъдещите общи разходи, които може да бъдат отнесени пряко или разпределени по разумен и последователен начин към употребата на актива.
- 42 Когато балансовата стойност на актива все още не включва всички изходящи парични потоци, които ще възникнат, преди активът да е готов за употреба или продажба, приблизителната оценка на бъдещите изходящи парични потоци включва приблизителна оценка на всички по-нататъшни изходящи парични потоци, които се очаква да възникнат, преди активът да е готов за употреба или продажба. Например такъв е случаят със сграда в процес на строеж или развоен проект, който все още не е приключил.

- 43 За да се избегне двойното оценяване, оценката на бъдещите парични потоци не включва:
- а) входящите парични потоци от активи, генериращи парични потоци, които са в значителна степен независими от входящите парични потоци от разглеждания актив (например финансови активи като вземания); и
 - б) изходящите парични потоци, свързани със задължения, които вече са признати като пасиви (например задължения за плащане, пенсии или провизии).
- 44 **Бъдещите парични потоци се оценяват приблизително за актива в текущото му състояние. Приблизителните оценки на бъдещите парични потоци не включват бъдещите входящи или изходящи парични потоци по приблизителна оценка, които се очаква да възникнат от:**
- а) **бъдещо реструктуриране, за което предприятието все още не е поело задължение; или**
 - б) **подобряване или повишаване резултатите от експлоатацията на актива.**
- 45 Тъй като бъдещите парични потоци се оценяват приблизително в текущото състояние на актива, стойността в употреба не отразява:
- а) бъдещите изходящи парични потоци или съответните икономии на разходи (например намаление в разходите за персонала) или ползи, които се очаква да възникнат от бъдещо реструктуриране, за което предприятието все още не е поело задължение; или
 - б) бъдещите изходящи парични потоци, които ще подобрят или ще повишат резултатите от актива, или съответните входящи парични потоци, които се очаква да възникнат от тези изходящи потоци.
- 46 Реструктуриране е програма, която е планирана и контролирана от ръководството и която съществено изменя обхвата на дейност на предприятието или начина на осъществяване на дейността. В МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи* се съдържат насоки, уточняващи кога предприятието е поело задължение за реструктуриране.
- 47 Когато предприятието е поело задължение за реструктуриране, съществува вероятност някои активи да бъдат повлияни от това реструктуриране. След като предприятието е поело задължение за реструктурирането:
- а) при определяне на стойността в употреба приблизителната оценка на входящите и изходящите бъдещи парични потоци отразява икономии на разходи и другите ползи от реструктурирането (въз основа на последните финансови бюджети/прогнози, които са одобрени от ръководството); и
 - б) приблизителните оценки на бъдещите изходящи парични потоци, свързани с реструктурирането, се включват в провизия за реструктуриране съгласно МСС 37.
- Пример 5 илюстрира ефекта от бъдещото реструктуриране върху изчисляването на стойността в употреба.
- 48 Докато предприятието извършва изходящи парични потоци, които подобряват или повишават резултатите от актива, приблизителната оценка на бъдещите парични потоци не включва очакваните бъдещите входящи парични потоци по приблизителна оценка, които се очаква да възникнат в резултат от повишението на икономическите ползи, свързани с изходящия паричен поток (вж. пример 6).
- 49 Приблизителната оценка на бъдещите парични потоци включва бъдещите изходящи парични потоци, необходими за поддържане нивото на икономическите ползи, които се очаква да възникнат от даден актив в текущото му състояние. Когато единица, генерираща парични потоци, се състои от активи с различен приблизително оценен полезен живот, всички от които са от съществено значение за продължаващото функциониране на единицата, замената на активи с по-кратък живот се счита за част от ежедневното обслужване на единицата, когато се оценяват приблизително бъдещите парични потоци, свързани в единицата. Аналогично, когато даден актив се състои от компоненти с различен приблизително оценен полезен живот, подмяната на компоненти с по-кратък полезен живот се счита за част от ежедневното обслужване на актива при приблизителното оценяване на бъдещите парични потоци, генерирани от този актив.

50 Приблизителните оценки на бъдещите парични потоци не включват:

- а) входящите и изходящите парични потоци от финансова дейност; или**
- б) постъпленията от или плащанията на данък върху дохода.**

51 Приблизително оценените бъдещи парични потоци отразяват предположения, които са в съответствие с начина на определяне на дисконтовия процент. В противен случай ефектът от някои предположения ще бъде отчетен два пъти или няма да бъде взет под внимание. Тъй като при дисконтирането на приблизително оценените бъдещи парични потоци се взема предвид стойността на парите във времето, в тези парични потоци не се включват входящите и изходящите парични потоци от финансова дейност. Аналогично, тъй като дисконтовият процент се определя преди данъчно облагане, бъдещите парични потоци също се оценяват приблизително преди данъчно облагане.

52 Приблизителната оценка на нетните парични потоци, които се очаква да бъдат получени (или платени) от освобождаването от актива в края на полезния му живот, е сумата, която предприятието очаква да получи от освобождаването от актива в сделка между несвързани, информирани и желаещи лица при справедливи пазарни условия, след приспадане на приблизително оценените разходи за изваждането му от употреба.

53 Приблизителната оценка на нетните парични потоци, които се очаква да бъдат получени (или платени) от освобождаването от актива в края на полезния му живот, се определя по начин, подобен на определянето на справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаване, с изключение на това, че при приблизителното оценяване на тези нетни парични потоци:

- а) предприятието използва преобладаващите цени към датата на приблизително оценяване на подобни активи, които са достигнали края на полезния си живот и са били експлоатирани при условия, подобни на тези, в които ще бъде използван активът;
- б) предприятието коригира тези цени за отразяване на ефекта от бъдещите увеличения на цените в резултат на обща инфлация и специфични бъдещи увеличения или намаления на цените. Ако обаче приблизителните оценки на бъдещите парични потоци от продължаващата употреба на актива и дисконтовият процент не включват ефекта от общата инфлация, този ефект не се включва и в приблизителната оценка на нетните парични потоци при освобождаване.

53A Справедливата стойност се различава от стойността в употреба. Справедливата стойност отразява предположенията на пазарните участници при определянето на цената на актива. Обратно, стойността в употреба отразява въздействието на фактори, които може да са специфични за предприятието, но не са приложими за предприятията по принцип. Например справедливата стойност не отразява нито един от следните фактори, доколкото те не биха били общодостъпни за пазарните участници:

- а) допълнителна стойност в резултат на групирането на активи (като създаването на портфейл от инвестиционни имоти с различни местонахождения);
- б) полезни взаимодействия между оценявания актив и други активи;
- в) права или ограничения от правно естество, които са специфични само за настоящия собственик на актива; и
- г) данъчни облекчения или тежести, които са специфични за настоящия собственик на актива.

Бъдещи парични потоци в чуждестранна валута

54 Бъдещите парични потоци се оценяват приблизително във валутата, в която ще бъдат генерирани, и после се дисконтират с дисконтовия процент, подходящ за тази валута. Предприятието превалутира получената настояща стойност по обменния спот курс към датата на изчисляване на стойността в употреба.

Дисконтов процент

55 Дисконтовият процент или проценти се определят преди данъчно облагане и отразяват текущата пазарна оценка на:

- а) стойността на парите във времето; и**
- б) специфичните за актива рискове, спрямо които не са коригирани приблизителните оценки на бъдещите парични потоци.**

- 56 Възвръщаемостта, която инвеститорите ще изискват при избор на инвестиция, която да генерира парични потоци в размер, разпределение във времето и с рисков профил, равностойни на тези, които предприятието очаква да получи от актива, представлява процент, който отразява текущата пазарна оценка на стойността на парите във времето и специфичните за актива рискове. Този процент се оценява приблизително с помощта на процента, използван в текущи пазарни сделки за подобни активи, или чрез средната претеглена цена на капитала на предприятие, чиито ценни книжа са допуснати до търговия (наричано също „предприятие, регистрирано на фондовата борса“) с единствен актив (или портфейл от активи) с капацитет и рискове, които са подобни на тези на разглеждания актив. Дисконтовият процент или проценти обаче, които се използват за оценяване на стойността в употреба на актива, не отразяват рисковете, за чието отразяване са коригирани приблизителните оценки на бъдещите парични потоци. В противен случай ефектът на някои предположения ще бъде взет предвид два пъти.
- 57 Когато няма специфичен за актива процент, който да може пряко да се получи от пазара, предприятието използва заместители за приблизително оценяване на дисконтовия процент. В допълнение А са дадени допълнителни насоки за приблизителното оценяване на дисконтовия процент при такива обстоятелства.

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА ЗАГУБИТЕ ОТ ОБЕЗЦЕНКА НА АКТИВИ

- 58 В параграфи 59–64 се определят изискванията за признаване и оценяване на загубите от обезценка на отделен актив, различен от репутация. Признаването и оценката на загубите от обезценка на единица, генерираща парични потоци, и репутация са разгледани в параграфи 65–108.
- 59 **Единствено ако възстановимата стойност на даден актив е по-ниска от балансовата му стойност, балансовата стойност на актива се намалява до размера на възстановимата му стойност. Това намаление се явява загуба от обезценка.**
- 60 **Загубата от обезценка на актив се признава като разход в печалбата или загубата веднага, освен ако активът се отчита по преоценена стойност съгласно друг стандарт (например съгласно преоценъчния модел по МСС 16). Всяка загуба от обезценка на преоценен актив се разглежда като намаление от преоценка съгласно съответния друг стандарт.**
- 61 Загубата от обезценка на непреоценен актив се признава в печалбата или загубата. Загубата от обезценка на преоценен актив обаче се признава в другия всеобхватен доход, доколкото загубата от обезценка не надвишава размера на преоценъчния излишък за същия актив. Такава загуба от обезценка на преоценен актив намалява преоценъчния излишък за този актив.
- 62 **Когато размерът на приблизително оценената загуба от обезценка е по-висок от балансовата стойност на актива, за който се отнася тази загуба, предприятието признава пасив единствено единствено ако това се изисква по силата на друг стандарт.**
- 63 **След признаване на загубата от обезценка на актива амортизационната норма на актива се коригира за бъдещите периоди, така че новата балансова стойност на актива да може да се разпредели на систематична основа през остатъка от полезния му живот, след приспадане на остатъчната стойност на актива (ако има такава).**
- 64 При признаване на загуба от обезценка всички съответни отсрочени данъчни активи или пасиви се определят съгласно МСС 12 чрез съпоставяне на новата балансова стойност на актива с данъчната му основа (вж. пример 3).

ЕДИНИЦИ, ГЕНЕРИРАЩИ ПАРИЧНИ ПОТОЦИ

- 65 В параграфи 66–108 и допълнение В се определят изискванията за установяване на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи активът, и за определяне на балансовата стойност и признаване на загубата от обезценка на единиците, генериращи парични потоци, и репутацията.

Установяване на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи активът

- 66 **Когато съществуват признаци, че един актив може да е обезценен, се прави приблизителна оценка на възстановимата стойност на отделния актив. Ако не е възможно да се оцени приблизително възстановимата стойност на отделния актив, предприятието определя възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи активът (генериращата парични потоци единица на актива).**

- 67 Възстановимата стойност на отделен актив не може да бъде определена, ако:
- стойността в употреба на актива не може да бъде приблизително оценена като близка до справедливата му стойност, намалена с разходите по освобождаване (например когато бъдещите парични потоци от продължаващата употреба на актива не може да бъдат приблизително оценени като пренебрежими); и
 - активът не генерира входящи парични потоци, които да са в значителна степен независими от потоците от други активи.

В такива случаи стойността в употреба и следователно възстановимата стойност може да се определят само за генериращата парични потоци единица на актива.

Пример

Минно предприятие притежава частна железопътна линия за обслужване на дейността си. Частната железопътна линия може да бъде продадена само като вторични суровини (скрап) и тя не генерира входящи парични потоци, които да са в значителна степен независими от паричните потоци, генерирани от останалите активи на мината.

Не е възможно да се оцени приблизително възстановимата стойност на частната железопътна линия, тъй като стойността в употреба не може да бъде определена, а ила вероятност тя да е различна от стойността на вторичните суровини. Следователно предприятието оценява приблизително възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи частната железопътна линия, т.е. мината като цяло.

- 68 Както е посочено в параграф 6, генериращата парични потоци единица на актива е най-малката група от активи, която включва актива и генерира входящи парични потоци при използването му, които са в значителна степен независими от паричните потоци от други активи или групи от активи. Установяването на генериращата парични потоци единица на актива предполага преценка. 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

Автобусно дружество предоставя услуги по договор с община, според който се изисква минимално обслужване по всеки един от пет отделни маршрута. Активите, използвани по всеки маршрут, и паричните потоци, генерирани от всеки маршрут, може да бъдат установени поотделно. По един от маршрутите предприятието работи на значителна загуба.

Тъй като предприятието не разполага с възможност да закрие някоя от автобусните линии, най-ниското ниво на разграничени парични потоци, които са в значителна степен независими от потоците от други активи или групи от активи, са потоците, генерирани от петте линии заедно. Генериращата парични потоци единица за всяка линия е автобусното дружество като цяло.

- 69 Входящите парични потоци са входящите потоци на парични средства и парични еквиваленти, получавани от контрагенти извън предприятието. При определяне дали входящите паричните потоци от даден актив (или група от активи) са в значителна степен независими от потоците от други активи (или групи от активи), предприятието взема под внимание различни фактори, включително как ръководството следи дейността на предприятието (например по производствени линии, дейности, отделни местоположения, райони или регионални зони) или как ръководството взема решения относно продължаване на използването на активите или дейността на предприятието или за освобождаване от тях. Примери за установяване на единици, генериращи парични потоци, са посочени в пример 1.

- 70 Ако за произведеното от един актив или група активи съществува действащ (активен) пазар, то този актив или тази група от активи се установява като единица, генерираща парични потоци дори ако част от произведеното или пък произведеното в своята цялост се използва за вътрешни нужди. Ако входящите парични потоци, генерирани от който и да е актив или единица, генерираща парични потоци, са повлияни от вътрешно трансферно ценообразуване, най-надеждната приблизителна оценка на ръководството за бъдещите пазарни цени, които би могло да бъдат постигнати в сделка между несвързани лица при справедливи пазарни условия, се използва за:

- приблизително оценяване на бъдещите парични потоци, използвани за определяне на стойността в употреба на актива или единицата, генерираща парични потоци; и

б) приблизително оценяване на бъдещите парични потоци, използвани за определяне на стойността в употреба на всеки друг актив или единица, генерираща парични потоци, които са повлияни от вътрешно трансферно ценообразуване.

71 Дори ако част от произведеното или цялото произведено от един актив или група активи се използва от други звена (единици) на предприятието (напр. продукти в междинен етап от производствения процес), този актив или група от активи формират отделна единица, генерираща парични потоци, ако предприятието би могло да продаде произведеното на действащ пазар. Това е така поради факта, че този актив или тази група от активи биха могли да генерират парични потоци независимо от входящите парични потоци от други активи или групи от активи. При използване на информация, основаваща се на финансови бюджети/прогнози и свързана с такава единица, генерираща парични потоци, или с който и да е друг актив или друга единица, генерираща парични потоци, повлияни от вътрешно трансферно ценообразуване, предприятието коригира тази информация, ако вътрешнофирмените трансферни цени не представляват най-надеждната приблизителна оценка на ръководството за бъдещите пазарни цени, които би могло да бъдат постигнати при сделки между несвързани лица при справедливи пазарни условия.

72 **Единиците, генериращи парични потоци, се установяват като такива последователно през различните отчетни периоди за всеки актив или група от активи, освен ако е оправдана промяна.**

73 Ако предприятието установи, че даден актив спада към различна спрямо предходния период единица, генерираща парични потоци, или че са променени видовете активи, участващи в генериращата парични потоци единица на актива, по силата на параграф 130 се изисква оповестяване на определени сведения за единицата, генерираща парични потоци, ако е призната или възстановена загуба от обезценка за единицата, генерираща парични потоци.

Възстановима стойност и балансова стойност на единица, генерираща парични потоци

74 Възстановимата стойност на единица, генерираща парични потоци, е по-високата измежду следните стойности: нейната справедлива стойност, намалена с разходите по освобождаване, и нейната стойност в употреба. При определяне на възстановимата стойност на единица, генерираща парични потоци, терминът „актив“ в параграфи 19–57 следва да се разбира като „единица, генерираща парични потоци“.

75 **Балансовата стойност на единица, генерираща парични потоци, се определя по начин, съответстващ на определянето на възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци.**

76 Балансовата стойност на единица, генерираща парични потоци:

а) включва балансовата стойност само на онези активи, които може да бъдат пряко отнесени или да бъдат разпределени по разумен и последователен начин към единицата, генерираща парични потоци, и които ще генерират бъдещите парични потоци, използвани при определянето на стойността в употреба на единицата, генерираща парични потоци; и

б) не включва балансовата стойност на никакъв признат пасив, освен ако възстановимата стойност на генериращата парични потоци единица не може да бъде определена, без да се вземе предвид този пасив;

Това е така, защото справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаване, и стойността в употреба на единицата, генерираща парични потоци, се определят като се изключат паричните потоци, свързани с активи, които не са част от единицата, генерираща парични потоци, и пасиви, които вече са били признати (вж. параграфи 28 и 43).

77 Когато активите са групирани за оценяване на възстановимостта, е важно в единицата, генерираща парични потоци, да бъдат включени всички активи, които генерират или се използват за генериране на съответните входящи парични потоци. В противен случай единицата, генерираща парични потоци, може да изглежда напълно възстановима, докато всъщност е настъпила загуба от обезценката ѝ. В някои случаи, въпреки че определени активи допринасят за приблизително оценените бъдещи парични потоци от единицата, генерираща парични потоци, те не може да бъдат разпределени по разумен и последователен начин към единицата, генерираща парични потоци. Такива може да бъдат репутацията или активите за спомагателни и общи дейности, например активите на главното управление на дружеството. В параграфи 80–103 се пояснява как да бъдат разглеждани такива активи при проверка на единицата, генерираща парични потоци, за обезценка.

78 За определянето на възстановимата стойност на единица, генерираща парични потоци, може да се наложи вземането предвид на някои признати пасиви. Това може да се случи, ако при освобождаването от единица, генерираща парични потоци, се изисква новият купувач да поеме даден пасив. В този случай справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаване (или очакваният паричен поток от окончателното освобождаване) от единицата, генерираща парични потоци, е продажната цена на активите на единицата, генерираща парични потоци, заедно с пасива, намалена с разходите по освобождаване. За да се осъществи смислено сравнение между балансовата стойност на единицата, генерираща парични потоци, и нейната възстановима стойност, балансовата стойност на пасива се приспада при определянето както на стойността в употреба на единицата, генерираща парични потоци, така и на балансовата ѝ стойност.

Пример

Дружество експлоатира мина в държава, в която законодателството изисква при приключване на добивната дейност собственикът да възстанови терена в първоначалното му състояние. Разходите по възстановяването включват връщане на почвения пласт над мината, който се отстранява, преди да започне добива, на старото му място. Още при отстраняването на почвения пласт над мината във финансовите отчети са включени провизии за разходите по връщане на почвения пласт на старото му място. Размерът на провизиите е отчетен като част от цената на придобиване на мината и се амортизира през полезния живот на мината. Балансовата стойност на провизията за тези разходи по възстановяването е 500 ПЕ ^(а), което е равно на настоящата стойност на разходите по възстановяването.

Дружеството извършва проверка за обезценка на мината. Единицата, генерираща парични потоци, за мината, е самата мина като цяло. Предприятието е получило различни предложения за покупка на мината на цена около 800 ПЕ; в тази цена се взема предвид фактът, че купувачът ще поеме задължението за връщане на почвения пласт. Разходите по освобождаване са пренебрежими. Стойността в употреба на мината е приблизително 1200 ПЕ, без разходите по възстановяването. Балансовата стойност на мината е 1000 ПЕ.

Справедливата стойност на единицата, генерираща парични потоци, намалена с разходите по освобождаване, е 800 ПЕ. 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 ПЕ (1200 - 500 ПЕ). Балансовата стойност на единицата, генерираща парични потоци, е 500 ПЕ, т.е. балансовата стойност на мината (1000 ПЕ) минус балансовата стойност на провизията за разходите по възстановяването (500 ПЕ). Следователно възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, надвишава нейната балансова стойност.

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

- 79 От практически съображения възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, понякога се определя, като се вземат предвид активи, които не са част от единицата, генерираща парични потоци (напр. вземания или други финансови активи), или пасиви, които вече са признати (напр. задължения, пенсии и други провизии). В такива случаи балансовата стойност на единицата, генерираща парични потоци, се увеличава с балансовата стойност на тези активи и се намалява с балансовата стойност на съответните пасиви.

Репутация

Разпределяне на репутацията към единиците, генериращи парични потоци

- 80 **За да се направи проверка за обезценка, репутацията, придобита при бизнес комбинация, се разпределя от датата на придобиване към всяка от единиците на придобиващото предприятие, генериращи парични потоци, или групи от единици, генериращи парични потоци, които се очаква да извлекат полза от взаимодействието от бизнес комбинацията, независимо дали към тези единици или групи от единици се отнасят други активи или пасиви на придобиваното предприятие. Всяка единица или група от единици, към които по този начин е разпределена репутацията, трябва да:**

а) представлява най-ниското ниво в рамките на предприятието, на което се следи репутацията за вътрешно управленски цели; и

б) не надвишава по размер оперативен сегмент, съгласно определението по параграф 5 от МСФО 8 *Оперативни сегменти*, преди агрегирането.

- 81 Репутацията, призната в бизнес комбинация, е актив, представляващ бъдещите икономически ползи, произтичащи от други активи, придобити в бизнес комбинация, които не са индивидуално установени и отделно признати. Репутацията не генерира парични потоци независимо от другите активи или групи активи и често допринася към паричните потоци на множество единици, генериращи парични потоци. Понякога репутацията не може да се разпределя произволно към отделни единици, генериращи парични потоци, а само към групи единици, генериращи парични потоци. В резултат на това най-ниското ниво в предприятието, на което репутацията се следи за вътрешноуправленски цели, понякога обхваща няколко единици, генериращи парични потоци, с които е свързана репутацията, но към които тя не може да бъде разпределена. Когато в параграфи 83–99 и допълнение В се споменава единица, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, това трябва да се разбира също като група единици, генериращи парични потоци, към които е разпределена репутация.

- 82 Прилагането на изискванията по параграф 80 води до проверка за обезценка на репутацията на ниво, което отразява начина, по който предприятието ръководи своята дейност, и с което естествено се свързва репутацията. Следователно разработването на допълнителни отчетни системи обикновено не е необходимо.
- 83 Единица, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, за целите на проверката за обезценка не може да съвпада с нивото, на което се разпределя репутацията в съответствие с МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* за оценяването на положителните и отрицателните курсови разлики. Например ако едно предприятие е длъжно по МСС 21 да разпредели репутацията към относително ниски нива за целите на оценяване на положителните и отрицателните курсови разлики, то не е длъжно да проверява репутацията за обезценка на същото ниво, освен ако я следи на това ниво за вътрешноуправленски цели.
- 84 Ако първоначалното разпределение на репутацията, придобита в бизнес комбинация, не може да бъде завършено преди края на годишния отчетен период, през който е извършена бизнес комбинацията, това първоначално разпределение се завършва преди края на първия годишен отчетен период, започващ след датата на придобиването.**
- 85 В съответствие с МСФО 3 *Бизнес комбинации*, ако първоначалното отчитане на бизнес комбинация може да се определи само провизорно (предварително) до края на отчетния период, през който е извършена комбинацията, придобиващото предприятие трябва да:
- отчете комбинацията, като използва тези провизорни (предварителни) стойности; и
 - признае всякакви корекции на тези провизорни стойности в резултат от завършване на първоначалното отчитане в рамките на периода на оценяване, който няма да надвишава дванадесет месеца от датата на придобиване.
- При тези обстоятелства е възможно предприятието да не може също да завърши първоначалното разпределение на репутацията, призната в комбинацията, преди края на годишния отчетен период, през който е извършена комбинацията. В такъв случай предприятието оповестява информацията, изисквана от параграф 133.
- 86 Ако репутацията е разпределена към единица, генерираща парични потоци, и предприятието се освободи от дейност в рамките на тези единица, репутацията, свързана с тази дейност, се:
- включва в балансовата стойност на дейността, когато се определя печалбата или загубата от освобождаването от нея; и**
 - оценява въз основа на относителните стойности на дейността, от която се е освободило предприятието, и запазената част от единицата, генерираща парични потоци, освен ако предприятието може да докаже, че друг метод отразява по-добре репутацията, свързана с тази дейност.

Пример

Предприятие продава за 100 ПЕ дейност, която представлява част от единица, генерираща парични потоци, към която е била разпределена репутация. Репутацията, разпределена към единицата, не може да се установи или свърже с група активи на ниво, по-ниско от това на единицата, освен произволно. Възстановимата стойност на задържаната част от единицата, генерираща парични потоци, е 300 ПЕ.

Тъй като репутацията, разпределена към единицата, генерираща парични потоци, не може да бъде произволно установена или свързана с група активи на ниво, по-ниско от това на единицата, репутацията, свързана с дейността, от която се освобождава предприятието, се оценява на базата на относителните стойности на дейността и задържаната част от единицата. Следователно 25 % от репутацията, разпределена към единицата, генерираща парични потоци, се включват в балансовата стойност на дейността, която се продава.

- 87 Ако предприятието признае своята отчетна структура по начин, който променя състава на една или повече единици, генериращи парични потоци, към които е разпределена репутация, репутацията се преразпределя към засегнатите единици. Това преразпределение се извършва, като се използва подходът на относителните стойности, аналогичен на този, използван, когато предприятие се освобождава от дейност в рамките на единица, генерираща парични потоци, освен ако предприятието може да докаже, че друг метод отразява по-добре репутацията, свързана с реорганизираните единици.

Пример

Репутацията е била разпределена към единица А, генерираща парични потоци. Репутацията, разпределена към А, не може да се установи или свърже с група активи на ниво, по-ниско от А, освен произволно. А се разделя и включва в три други единици, генериращи парични потоци – Б, В и Г.

Тъй като репутацията, разпределена към А, не може да бъде произволно установена или свързана с група активи на ниво, по-ниско от А, тя се преразпределя към единици Б, В и Г на базата на трите части от А, преди тези части да бъдат обединени с Б, В и Г.

Проверка на единиците, генериращи парични потоци, с репутация за обезценка

- 88 Когато, както е описано в параграф 81, репутацията е свързана с единица, генерираща парични потоци, но не е била разпределена към тази единица, единицата се проверява за обезценка винаги когато има признаци, че единицата може да е обезценена, като се сравни балансовата стойност на единицата, изключвайки всякаква репутация, с нейната възстановима стойност. Всяка загуба от обезценка се признава в съответствие с параграф 104.

- 89 Ако единицата, генерираща парични потоци, описана в параграф 88, включва в своята балансова стойност нематериален актив, който има неопределен полезен живот или още не е на разположение за употреба, и този актив може да бъде проверен за обезценка само като част от единицата, генерираща парични потоци, по силата на параграф 10 се изисква единицата също да бъде проверявана за обезценка ежегодно.

- 90 Единица, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, се проверява за обезценка ежегодно и винаги, когато има признаци, че единицата може да е обезценена, като се сравнява балансовата стойност на единицата, включително репутацията, с възстановимата стойност на единицата. Ако възстановимата стойност на единицата е по-висока от нейната балансова стойност, единицата и репутацията, разпределена към тази единица, се считат за необезценени. Ако балансовата стойност на единицата е по-висока от нейната възстановима стойност, предприятието признава загуба от обезценка в съответствие с параграф 104.

91-95 [Заличени]

Момент за извършване на проверка за обезценка

- 96 Годишната проверка за обезценка на единица, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, може да се извършва по всяко време през годишния отчетен период, при условие че проверката се извършва по едно и също време всяка година. Различните единици, генериращи парични потоци, може да бъдат проверявани за обезценка по различно време. Ако обаче част или цялата репутация, разпределена към единицата, генерираща парични потоци, е била придобита при бизнес комбинация през текущия годишен отчетен период, тази единица се проверява за обезценка преди края на текущия годишен отчетен период.

- 97 Ако активите, съставляващи единицата, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, се проверяват за обезценка по същото време, по което и единицата, съдържаща репутацията, те се проверяват за обезценка преди единицата, съдържаща репутацията. Аналогично, ако единиците, генериращи парични потоци, съставляващи група единици, генериращи парични потоци, към която е разпределена репутация, се проверяват за обезценка по същото време, както групата единици, съдържаща репутацията, отделните единици се проверяват за обезценка преди групата единици, съдържащи репутацията.

- 98 Към момента на проверката за обезценка на единица, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, може да има признаци за обезценка на актив в рамките на единицата, съдържаща репутацията. При тези обстоятелства предприятието проверява за обезценка първо актива и признава всяка загуба от обезценка на този актив преди проверката за обезценка на единицата, генерираща парични потоци, съдържаща репутацията. Аналогично, може да има признаци за обезценка на единица, генерираща парични потоци, в рамките на групата единици, съдържащи репутацията. При тези обстоятелства предприятието проверява за обезценка първо единицата, генерираща парични потоци, и признава всяка загуба от обезценка на тази единица преди проверката за обезценка на групата единици, към които е разпределена репутацията.
- 99 **Последното подробно изчисление, извършено през предходния период, на възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, може да се използва в проверката за обезценка на тази единица през текущия период, при условие че са спазени всички долупосочени критерии:**
- а) активите и пасивите, съставляващи единицата, не са се променили значително от последното изчисляване на възстановимата стойност;
 - б) последното изчисляване на възстановимата стойност е довело до сума, която е значително по-висока от балансовата стойност на единицата; и
 - в) на базата на анализ на събитията, които са настъпили, и на обстоятелствата, които са се променили от последното изчисляване на възстановимата стойност, вероятността при текущото определяне възстановимата стойност да бъде по-ниска от текущата балансова стойност на единицата е малка.

Активи за спомагателни и общи дейности

- 100 Активите за спомагателни и общи дейности включват активи на групата или на нейно подразделение, например сградата на главното управление или на подразделение на предприятието, съоръжения за електронна обработка на данни или център за развойна дейност. Структурата на всяко предприятие определя дали даден актив отговаря на определението по настоящия стандарт за актив за спомагателни и общи дейности по отношение на определена единица, генерираща парични потоци. Отличителни характеристики на активите за спомагателни и общи дейности са, че те не генерират входящи парични потоци независимо от други активи или групи от активи и балансовата им стойност не може да бъде изцяло отнесена към разглежданата единица, генерираща парични потоци.
- 101 Тъй като активите за спомагателни и общи дейности не генерират самостоятелно парични потоци, възстановимата стойност на отделен актив за спомагателни и общи дейности не може да бъде определена, освен ако предприятието е решило да се освободи от него. Следователно, ако има признаци, че актив за спомагателни и общи дейности може да е обезценен, се определя възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи активът, и се сравнява с балансовата стойност на тази единица или група единици, генериращи парични потоци. Всяка загуба от обезценка се признава в съответствие с параграф 104.
- 102 **При проверка за обезценка на единица, генерираща парични потоци, предприятието установява всички активи за спомагателни и общи дейности, които са свързани с разглежданата единица, генерираща парични потоци. Ако част от балансовата стойност на актив за спомагателни и общи дейности:**
- а) може да се разпредели по разумен и последователен начин към разглежданата единица, генерираща парични потоци, предприятието сравнява балансовата стойност на единицата, включително частта от балансовата стойност на актива за спомагателни и общи дейности, разпределена към единицата, с възстановимата ѝ стойност. Всяка загуба от обезценка се признава в съответствие с параграф 104;
 - б) не може да се разпредели по разумен и последователен начин към разглежданата единица, генерираща парични потоци, предприятието:
 - i) сравнява балансовата стойност на единицата, без актива за спомагателни и общи дейности, с възстановимата ѝ стойност и признава всяка загуба от обезценка в съответствие с параграф 104;
 - ii) установява най-малката група единици, генериращи парични потоци, която включва разглежданата единица, генерираща парични потоци, и към която по разумен и последователен начин може да се разпредели част от балансовата стойност на актива за спомагателни и общи дейности;
- и

iii) сравнява балансовата стойност на тази група единици, генериращи парични потоци, включително частта от балансовата стойност на актива за спомагателни и общи дейности, разпределена към тази група единици, с възстановимата стойност на групата единици. Всяка загуба от обезценка се признава в съответствие с параграф 104.

103 Пример 8 илюстрира прилагането на тези изисквания към активите за спомагателни и общи дейности.

Загуба от обезценка за единица, генерираща парични потоци

104 Загуба от обезценка се признава за дадена единица, генерираща парични потоци (най-малката група единици, генериращи парични потоци, към която е разпределена репутация или актив за спомагателни и общи дейности) единствено ако възстановимата стойност на единицата (групата единици) е по-ниска от балансовата стойност на единицата (групата единици). Загубата от обезценка се разпределя в намаление на балансовата стойност на активите, принадлежащи към единицата (групата единици), генериращи парични потоци, в следния ред:

- a) първо, за намаление на балансовата стойност на репутацията, разпределена към единицата (групата единици), генерираща парични потоци; и
- б) след това, за намаление на балансовата стойност на останалите активи от единицата (групата единици), генерираща парични потоци, пропорционално на балансовата стойност на всеки актив в единицата (групата единици).

Тези намаления на балансовите стойности се разглеждат като загуби от обезценка по отделните активи и се признават в съответствие с параграф 60.

105 При разпределянето на загубата от обезценка в съответствие с параграф 104, предприятието не намалява балансовата стойност на даден актив под най-високата от следните стойности:

- a) справедливата му стойност, намалена с разходите по освобождаването (ако са оценими);
- б) стойността му в употреба (ако е определима); и
- в) нула.

Размерът на загубата от обезценка, която в противен случай би била разпределена към актива, се разпределя пропорционално към останалите активи от единицата (групата единици), генерираща парични потоци.

106 Ако практически не е възможно да се оцени приблизително възстановимата стойност на всеки отделен актив от единицата, генерираща парични потоци, по силата на настоящия стандарт се изисква произволно разпределяне на загубата от обезценка между активите на тази единица, с изключение на репутацията, тъй като всички активи от единицата, генерираща парични потоци, действат съвкупно.

107 Ако не е възможно да се определи възстановимата стойност на даден актив (вж. параграф 67):

- a) признава се загуба от обезценка на актива, ако балансовата му стойност е по-голяма от по-високата измежду следните стойности: справедливата му стойност, намалена с разходите по освобождаване, и резултатите от разпределението, описано в параграфи 104 и 105; и
- б) не се признава загуба от обезценка на актива, ако свързаната с него единица, генерираща парични потоци, не е обезценена. Това важи дори когато справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаване, е по-ниска от балансовата му стойност.

Пример

Машина е била физически повредена, но все още работи, макар и не така добре, както по-рано. Справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаване, е по-ниска от балансовата ѝ стойност. Машината не генерира независими парични потоци. Най-малката разграничима група активи, която включва машината и генерира входящи парични потоци, които са до голяма степен независими от потоците, генерирани от други активи, е производствената линия, към която спада машината. Възстановимата стойност на производствената линия показва, че тя като цяло не е обезценена.

Предположение 1: бюджетите/прогнозите, одобрени от ръководството, не отразяват намерение на ръководството да смени машината.

Възстановимата стойност на самата машина не може да бъде оценена приблизително, тъй като нейната стойност в употреба:

- а) може да се различава от справедливата ѝ стойност, намалена с разходите по освобождаване; и*
- б) може да бъде определена само за единицата, генерираща парични потоци, към която машината принадлежи (производствената линия).*

Производствената линия не е обезценена. Следователно 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 живот на машината или начина, по който предприятието черпи икономически ползи.

Предположение 2: бюджетите/прогнозите, одобрени от ръководството, отразяват намерение на ръководството да смени машината и да я продаде в близко бъдеще. Паричните потоци от пропължавашото използване на машината до освобождаването от нея се оценяват като незначителни.

Може да се направи приблизителна оценка, че стойността в употреба на машината е близка до справедливата ѝ стойност, намалена с разходите по освобождаване. Поради това възстановимата стойност на машината може да бъде определена и не се обръща внимание на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи машината (производствената линия). Тъй като справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаване, е по-ниска от балансовата ѝ стойност, за машината се признава загуба от обезценка.

- 108** След прилагане на изискванията по параграфи 104 и 105 се признава пасив в размер на остатъка от загубата от обезценка на единицата, генерираща парични потоци, единствено ако това се изисква от по силата на друг МСФО.

ВЪЗСТАНОВЯВАНЕ НА ЗАГУБА ОТ ОБЕЗЦЕНКА

- 109 В параграфи 110–116 се представят изискванията за възстановяване на загуба от обезценка, призната през предходни периоди за даден актив или единица, генерираща парични потоци. В тези изисквания се използва терминът „актив“, но те се прилагат в еднаква степен за отделните активи и за единиците, генериращи парични потоци. Поставени са допълнителни изисквания: за отделните активи – в параграфи 117–121, за единиците, генериращи парични потоци – в параграфи 122–123, за репутацията – в параграфи 124 и 125.

- 110** Предприятието преценява към края на всеки отчетен период дали съществуват признаци, че загуба от обезценка на актив, различен от репутация, призната през предходни периоди, може вече да не съществува или пък да е намаляла. Ако съществуват подобни признаци, предприятието оценява приблизително възстановимата стойност на съответния актив.

- 111** При преценката дали съществуват признаци, че загубата от обезценка, призната през предходни периоди, за актив, различен от репутация, може вече да не съществува или пък да е намаляла, предприятието взема предвид най-малко следните признаци:

Външни източници на информация

- а) наблюдаеми признаци, че стойността 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, икономическата или правната среда, в които работи предприятието, или на пазара, за който е предназначен активът;
- в) пазарните лихвени проценти или други пазарни норми на възвръщаемост на инвестициите са се понижали през периода и това понижение вероятно ще окаже влияние върху дисконтовия процент, използван при изчисляване на стойността в употреба на актива, и ще повиши съществено 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 разходите, извършени през периода с цел подобряване или повишаване на резултатите от актива или с цел реструктуриране на дейността, към която принадлежи активът;

д) налице са сведения от вътрешнофирмената отчетност, че резултатите от актива са или ще бъдат по-високи от очакваното.

112 Признаците за потенциално намаление на загубата от обезценка, посочени в параграф 111, като цяло са обратни на признаците за потенциална загуба от обезценка, посочени в параграф 12.

113 Ако са налице признаци, че загуба от обезценка, призната за актив, различен от репутация, може вече да не съществува или да е намалела, това може да означава, че може да е необходимо оставащият полезен живот, методът за амортизация или остатъчната стойност да бъдат преразгледани и коригирани в съответствие с приложимия за този актив МСФО, дори ако за този актив не се възстановява загубата от обезценка.

114 **Загубата от обезценка на актив, различен от репутация, се възстановява единствено ако в приблизителните оценки, използвани за определяне на възстановимата стойност на актива, е настъпила промяна след признаването на последната загуба от обезценка. В този случай балансовата стойност на актива се повишава до неговата възстановима стойност, освен в случаите, описани в параграф 117. Това увеличение представлява възстановяване на загубата от обезценка.**

115 Възстановяването на загуба от обезценка отразява повишаване на очаквания капацитет на актива в резултат на неговото използване или продажба, настъпило след последното признаване на загуба от обезценка на този актив. По силата на параграф 130 от предприятието се изисква да установи промяната в приблизителните оценки, която води до повишаване на очаквания капацитет на актива. Примери за промени в приблизителните оценки:

а) промяна в начина на определяне на възстановимата стойност (т.е. дали възстановимата стойност се основава на справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаването, или на стойността в употреба);

б) ако възстановимата стойност се е основавала на стойността в употреба: промяна в размера или разпределението във времето на приблизително оценените бъдещи парични потоци или в дисконтовия процент; или

в) ако възстановимата стойност се е основавала на справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаването: промяна в приблизителната оценка на компонентите на справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаването.

116 Възможно е стойността в употреба на даден актив да надвиши балансовата му стойност просто защото настоящата стойност на бъдещите входящи парични потоци се повишава с приближаването им във времето. Но очакваният капацитет на актива не е нараснал. Затова загубата от обезценка не се възстановява само поради изминаването на времето (което понякога се нарича „развивка“ на дисконтирането) дори когато възстановимата стойност на актива надвиши балансовата му стойност.

Възстановяване на загуба от обезценка на отделен актив

117 **Увеличението на балансова стойност на актив, различен от репутация, което може да бъде отдадено на възстановяване на загуба от обезценка, не превишава балансовата стойност, която би била определена (след приспадане на амортизацията), ако през предходните години не бе признавана загуба от обезценка за съответния актив.**

- 118 Всяко увеличение на балансовата стойност на актив, различен от репутация, в превишение над балансовата стойност, която би била определена (след приспадане на амортизацията), ако през предходните години не бе признавана загуба от обезценката му, представлява положителна преоценка. При отчитането на подобна положителна преоценка предприятието прилага този МСФО, който е приложим за актива.
- 119 Възстановяването на загуба от обезценка на актив, различен от репутация, се признава незабавно в печалбата или загубата, освен ако активът се отчита по преоценена стойност съгласно друг МСФО (напр. съгласно преоценъчния модел по МСС 16). Всяко възстановяване на загуба от обезценка на преоценен актив се разглежда като увеличение от преоценка съгласно съответния друг МСФО.
- 120 Възстановяването на загуба от обезценка на преоценен актив се признава в другия всеобхватен доход и намалява преоценъчния излишък за този актив. Доколкото обаче загубата от обезценка на преоценения актив е била призната по-рано в печалбата или загубата, възстановяването на тази загуба от обезценка също се признава в печалбата или загубата.
- 121 След признаването на възстановяване на загуба от обезценка амортизационната квота за актива се коригира през бъдещите периоди, така че новата балансова стойност на актива, намалена с евентуалната остатъчна стойност, да се разпределя систематично за остатъчния полезен живот на актива.

Възстановяване на загуба от обезценка на единица, генерираща парични потоци

- 122 Възстановяването на загуба от обезценка на единица, генерираща парични потоци, се разпределя към активите на единицата, с изключение на репутацията, пропорционално на балансовата стойност на тези активи. Тези увеличения на балансовите стойности се разглеждат като възстановяване на загубите от обезценка за отделни активи и се признават в съответствие с параграф 119.
- 123 При разпределянето на възстановяване на загуба от обезценка за единица, генерираща парични потоци, в съответствие с параграф 122, балансовата стойност на даден актив не може да се увеличава в превишение на по-ниската от следните стойности:

а) възстановимата му стойност (ако е определима); и

б) балансовата стойност, която би била определена (след приспадане на амортизацията), ако през предходните години не бе признавана загуба от обезценка на актива.

Размерът на възстановяването на загуба от обезценка, която в противен случай би била разпределена към актива, се разпределя пропорционално между останалите активи от единицата, с изключение на репутацията.

Възстановяване на загуба от обезценка на репутацията

- 124 Загуба от обезценка, призната по отношение на репутацията, не се възстановява в последващ период.
- 125 По силата на МСС 38 *Нематериални активи* се забранява признаването на вътрешно създадена репутация. Всяко увеличение на възстановимата стойност на репутацията през периоди след признаването на загуба от обезценка на тази репутация вероятно ще доведе до увеличение на вътрешно създадената репутация, а не до възстановяване на загубата от обезценка, призната за придобитата репутация.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

- 126 За всеки клас активи предприятието оповестява:

а) размера на загубите от обезценка, признати в печалбата или загубата през периода, и статията или статиите в отчета за всеобхватния доход, в които са включени тези загуби от обезценка;

- б) размера на възстановяванията на загуби от обезценка, признати в печалбата или загубата през периода, и статията или статиите в отчета за всеобхватния доход, в които са включени тези загуби от обезценка;
- в) размера на загубите от обезценка по преоценени активи, признати през периода в отчета за другия всеобхватен доход;
- г) размера на възстановяванията на загуби от обезценка по преоценени активи, признати през периода в другия всеобхватен доход.
- 127 Клас (вид) активи е група от активи със сходно естество и употреба в дейността на предприятието.
- 128 Информацията, изисквана по параграф 126, може да бъде оповестена заедно с друга информация за съответния клас активи. Например тази информация може да бъде включена в равнение на балансовата стойност на имотите, машините и съоръженията в началото и края на периода, както се изисква по силата на МСС 16.
- 129 **Предприятие, което отчита информация по сегменти съгласно МСФО 8, оповестява следното за всеки отчетен сегмент:**
- а) размера на загубите от обезценка, признати в печалбата или загубата и в другия всеобхватен доход през периода;
- б) размера на възстановяванията на загуби от обезценка, признати в печалбата или загубата и в другия всеобхватен доход през периода.
- 130 **Предприятието оповестява следната информация за отделен актив (включително репутация) или за единица, генерираща парични потоци, за които през периода е била призната или възстановена загуба от обезценка:**
- а) събитията и обстоятелствата, довели до признаването или възстановяването на загубата от обезценка;
- б) размера на признатата или възстановената загуба от обезценка;
- в) за отделен актив:
- i) естеството на актива; и
- ii) сегмента, към който принадлежи активът, ако предприятието отчита информация по сегменти съгласно МСФО 8;
- г) за единица, генерираща парични потоци:
- i) описание на единицата, генерираща парични потоци (напр. дали е производствена линия, фабрика, стопанска дейност, географска област или отчетен сегмент съгласно МСФО 8);
- ii) размера на признатата или възстановената загуба от обезценка по класове активи и – ако предприятието отчита информация по сегменти съгласно МСФО 8 – по сегменти; и
- iii) ако групирането на активи с цел установяване на единицата, генерираща парични потоци, е променено след последната приблизителна оценка на възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци (ако има такава) – описание на текущия и предишния начин на групиране на активите, както и причините за промяна на начина, по който се установява единицата, генерираща парични потоци;

д) възстановимата стойност на актива (единицата, генерираща парични потоци) и дали възстановимата стойност на актива (единицата, генерираща парични потоци) е равна на справедливата му стойност, намалена с разходите по освобождаването, или на стойността му в употреба;

е) ако възстановимата стойност е равна на справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаването, предприятието оповестява следната информация:

i) нивото в йерархията на справедливите стойности (вж. МСФО 13), в рамките на което е категоризирана оценката на справедливата стойност на актива (единицата, генерираща парични потоци) в цялостния ѝ обхват (като не се взема предвид дали „разходите по освобождаването“ са наблюдаеми);

ii) за оценките на справедливата стойност, категоризирани в ниво 2 и ниво 3 от йерархията на справедливите стойности – описание на способите за остойностяване, използвани за оценяване на справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаването. Ако е имало промяна в способа за остойностяване, предприятието оповестява тази промяна и причината или причините за нея; и

iii) за оценките на справедливата стойност, категоризирани в ниво 2 и ниво 3 от йерархията на справедливите стойности – всяко ключово предположение, въз основа на което ръководството е определило справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаването. Ключови предположения (допускания) са тези, към които възстановимата стойност на актива (единицата, генерираща парични потоци) е най-чувствителна. Предприятието оповестява и дисконтовия процент или проценти, използвани при текущото и предходното оценяване, ако справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаването, се оценява по метода на настоящата стойност.

ж) ако възстановимата стойност е равна на стойността в употреба – дисконтовия процент или проценти, използвани при изготвяне на текущата и предишната приблизителна оценка (ако има такава) на стойността в употреба.

131. Предприятието оповестява следната информация за съвкупните признати загуби от обезценка и съвкупните възстановявания на загуби от обезценка през периода, за които не е оповестена информация в съответствие с параграф 130:

а) основните класове активи, засегнати от загуби от обезценка, и основните класове активи, засегнати от възстановяването на загубите от обезценка;

б) основните събития и обстоятелства, довели до признаването на тези загуби от обезценка и възстановявания на загубите от обезценка.

132. Насърчава се оповестяването от страна на предприятието на предположенията, използвани за определяне на възстановимата стойност на активите (единиците, генериращи парични потоци), в течение на отчетния период. По силата на параграф 134 обаче от предприятието се изисква да оповестява информация за приблизителните оценки, използвани за измерване на възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, когато в балансовата стойност на тази единица е включена репутация или нематериален актив с неопределен полезен живот.

133. Ако в съответствие с параграф 84 част от репутацията, придобита в бизнес комбинация през периода, не е била разпределена към единица, генерираща парични потоци (група единици), към края на отчетния период, стойността на неразпределената репутация се оповестява заедно с причините, поради които тази стойност е останала неразпределена.

Приблизителни оценки, използвани за оценяване на възстановимите стойности на единици, генериращи парични потоци, съдържащи репутация или нематериални активи с неопределен полезен живот

134 Предприятието оповестява информацията, изисквана по букви а)–е), за всяка единица (или група единици), генерираща парични потоци, за която балансовата стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределени към тази единица (или група единици), е значителна в сравнение с общата балансова стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот на предприятието:

- а) балансовата стойност на репутацията, разпределена към единицата (групата единици);
 - б) балансовата стойност на нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределена към единицата (групата единици);
 - в) начинът, по който е определена възстановимата стойност на единицата (групата единици) (т.е. стойността в употреба или справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаването);
- г) Ако възстановимата стойност на единицата (или групата единици) се основава на стойността в употреба:
- i) всяко ключово предположение, въз основа на което ръководството е съставило своите прогнози за паричните потоци за периода, обхванат от последните бюджети/прогнози. Ключови предположения са тези, към които възстановимата стойност на единицата (или групата единици) е най-чувствителна;
 - ii) описание на подхода на ръководството към определяне на стойността или стойностите, зададени във всяко ключово предположение, дали тези стойности отразяват минал опит или, ако е целесъобразно, дали са в съответствие с външни източници на информация, и ако не – защо и как се различават от миналия опит или от външните източници на информация;
 - iii) периода, за който ръководството е прогнозирано паричните потоци въз основа на финансовите бюджети/прогнози, одобрени от ръководството, и – когато за единица, генерираща парични потоци (група единици) е използван период над пет години – пояснение за обосновка на такъв по-дълъг период;
 - iv) темпа на растеж, използван за екстраполиране на прогнозните парични потоци отвъд периода, обхванат от последните бюджети/прогнози, и обосновка за използването на темп на растеж, който надвишава дългосрочния темп на растеж за продуктите, отраслите или държавата или държавите, в които работи предприятието, или за пазара, за който е предназначена единицата (групата единици);
 - v) процента или процентите на дисконтиране, приложени към прогнозите на паричните потоци;
- д) ако възстановимата стойност на единицата (или групата единици) се основава на справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаването – способа (или способите) за остойностяване, използвани за оценяване на справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаването. Предприятието не е длъжно да извърши оповестяванията, изисквани по силата на МСФО 13. Ако справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаването, не е оценена чрез обявена цена на идентична единица (или група единици), предприятието оповестява следната информация:
- i) всяко ключово предположение, въз основа на което ръководството е определило справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаването. Ключови предположения са тези, към които възстановимата стойност на единицата (или групата единици) е най-чувствителна;
 - ii) описание на подхода на ръководството към определянето на стойността (стойностите), зададени във всяко ключово предположение, дали тази стойност отразява минал опит или, ако е целесъобразно, дали е в съответствие с външни източници на информация, и ако не – защо и как тези стойности се различават от миналия опит или от външните източници на информация;

iiA) нивото в йерархията на справедливите стойности (вж. МСФО 13), в рамките на което е категоризирана оценката на справедливата стойност в нейната цялост (без да се отчита наблюдаемостта на „разходите по освобождаването“);

iiB) Ако е имало промяна в способа за остойностяване – промяната и причините за нея.

Ако справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаването, се оценява чрез използването на дисконтирани прогнози за паричните потоци, предприятието оповестява следната информация:

iii) периода, за който ръководството е направило прогнози за паричните потоци;

iv) темпа на растеж, използван за екстраполиране на прогнозите за паричните потоци;

v) процента или процентите на дисконтиране, приложени към прогнозите за паричните потоци;

e) ако възможна при разумно допускане промяна на ключово предположение, въз основа на което ръководството е определило възстановимата стойност на единицата (групата единици), би довела до превишение на балансовата стойност на единицата (групата единици) над възстановимата ѝ стойност;

i) сумата, с която възстановимата стойност на единицата (групата единици) надвишава балансовата ѝ стойност;

ii) стойността, зададена във всяко ключово предположение;

iii) сумата, с която стойността, зададена в ключовото предположение, се променя след включване на всякакви последващи ефекти от тази промяна върху другите променливи, използване за измерване на възстановимата стойност, за да бъде възстановимата стойност на единицата (групата единици) равна на балансовата ѝ сума.

135 Ако част или цялата балансова стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот е разпределена сред множество единици, генериращи парични потоци (групи единици) и така разпределената сума на всяка единица (група единици) е незначителна в сравнение с общата балансова стойност на репутацията и нематериалните активи с неопределен полезен живот на предприятието, този факт се оповестява заедно със съвкупната балансова стойност на репутацията и нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределени към тези единици (групи единици). Освен това ако възстановимата стойност на всяка от тези единици (групи единици) се основава на едни и същи ключови предположения и съвкупната балансова стойност на репутацията и нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределена към тях, е значителна в сравнение с общата балансова стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот на предприятието, предприятието оповестява този факт заедно със:

a) съвкупната балансова стойност на репутацията, разпределена към тези единици (групи единици);

b) съвкупната балансова стойност на нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределена към тези единици (групи единици);

в) описание на ключовите предположения;

г) описание на подхода на ръководството към определяне на стойността или стойностите, зададени във всяко ключово предположение, дали тези стойности отразяват минал опит или, ако е целесъобразно, дали са в съответствие с външни източници на информация, и ако не – защо и как тези стойности се различават от миналия опит или от външните източници на информация.

д) ако възможно при разумно допускане промяна на ключово предположение би довело до превишение на съвкупния размер на балансовите стойности на единиците (групите единици) над съвкупния размер на възстановимите им стойности:

i) сумата, с която съвкупният размер на възстановимите стойности на единиците (групите единици) превишава съвкупния размер на балансовите им стойности;

ii) стойността или стойностите, зададени във всяко ключово предположение;

iii) сумата, с която трябва да се променят стойността или стойностите, зададени в ключовото предположение, след включване на всякакви последващи ефекти от тази промяна върху другите променливи, използвани за оценяване на възстановимата стойност, така че съвкупният размер на възстановимите стойности на единиците (групите единици) да бъде равен на съвкупния размер на балансовите им стойности.

136 Последното подробно изчисление на възстановимата стойност на единица, генерираща парични потоци (група единици), направено през предходен период, може в съответствие с параграф 24 или 29 да бъде пренесено напред и използвано в проверката за обезценка на тази единица (група единици) през текущия период, при условие че са спазени определени критерии. В такъв случай информацията за тази единица (група единици), която е включена в оповестяванията, изисквани по параграфи 134 и 135, се отнася до пренесеното напред изчисление на възстановимата стойност.

137 Пример 9 илюстрира оповестяванията, изисквани по параграфи 134 и 135.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ И ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

138 [Заличен]

139 Предприятието прилага този стандарт:

а) за репутацията и нематериалните активи, придобити в бизнес комбинация, за които договорната дата е на 31 март 2004 г. или след тази дата; и

б) за всички други активи без обратна сила от началото на първия годишен период, започващ на 31 март 2004 г. или след тази дата.

140 Предприятията, за които се прилага параграф 139, се насърчават да прилагат изискванията на настоящия стандарт преди датите на влизане в сила, определени в параграф 139. Ако обаче предприятието прилага настоящия стандарт преди тези дати на влизане в сила, то трябва да прилага едновременно и МСФО 3 и МСС 38 (преработен през 2004 г.).

140 А С МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (преработен през 2007 г.) бе изменена терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това с него бяха изменени и параграфи 61, 120, 126 и 129. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.

140 Б С МСФО 3 (преработен през 2008 г.) бяха изменени параграфи 65, 81, 85 и 139, бяха заличени параграфи 91–95 и 138 и бе добавено допълнение В. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 юли 2009 година или след тази дата. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен през 2008 г.) за по-ранен период, тези изменения също се прилагат за този по-ранен период.

140 В Параграф 134, буква д) бе изменен с документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през май 2008 г. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

- 140Г С документа, озаглавен *Цена на придобиване на инвестиция в дъщерно предприятие, съвместно контролирано предприятие или асоциирано предприятие* (изменения на МСФО 1 *Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане* и МСС 27), издаден през май 2008 г., бе добавен параграф 12, буква з). Предприятието прилага тези изменения без обратна сила за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага съответните изменения в параграфи 4 и 38А от МСС 27 за по-ранен период, то прилага същевременно и изменението в параграф 12, буква з).
- 140Д С документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през април 2009 г., бе изменен параграф 80, буква б). Предприятието прилага това изменение без обратна сила за годишните периоди, започващи на 1 януари 2010 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 140Е [Заличен]
- 140Ж [Заличен]
- 140З С МСФО 10 и МСФО 11, издадени през май 2011 г., бяха изменени параграф 4, заглавието над параграф 12, буква з) и параграф 12, буква з). Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.
- 140И С МСФО 13, издаден през май 2011 г. бяха изменени параграфи 5, 6, 12, 20, 22, 28, 78, 105, 111, 130 и 134, бяха заличени параграфи 25–27 и бе добавен параграф 53А. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.
- 140Й През май 2013 г. бяха изменени параграфи 130 и 134, както и заглавието над параграф 138. Предприятието прилага тези изменения с обратна сила за годишните периоди, започващи на 1 януари 2014 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Предприятието не може да прилага тези изменения през периодите (включително сравнителните периоди), през които не прилага същевременно и МСФО 13.
- 140К [Заличен]
- 140Л С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., беше изменен параграф 2. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 15.
- 140М С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., бяха изменени параграфи 2, 4 и 5 и бяха заличени параграфи 140Е, 140Ж и 140К. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.
- 140Н С МСФО 17, издаден през май 2017 г., бе изменен параграф 2. С документа, озаглавен *Изменения на МСФО 17* и издаден през юни 2020 г., бе изменен допълнително параграф 2. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 17.
- ОТМЯНА НА МСС 36 (ИЗДАДЕН ПРЕЗ 1998 Г.)
- 141 Настоящият стандарт заменя МСС 36 *Обезценка на активи* (издаден през 1998 г.)

Допълнение А

ИЗПОЛЗВАНЕ НА МЕТОДИТЕ НА НАСТОЯЩАТА СТОЙНОСТ ЗА ОЦЕНЯВАНЕ НА СТОЙНОСТТА В УПОТРЕБА

Настоящото допълнение представлява неразделна част от Стандарта. В него се предоставят насоки за използването на методите на настоящата стойност при оценяването на стойността в употреба. Въпреки че в насоките е използван терминът „актив“, той се прилага в същата степен и по отношение на група активи, които формират единица, генерираща парични потоци.

Компонентите на оценката на настоящата стойност

- A1 Следните елементи, разглеждани заедно, обхващат икономическите разлики между активите:
- приблизителната оценка на бъдещия паричен поток или – при по-сложни случаи – поредица от бъдещи парични потоци, които предприятието очаква да получи от актива;
 - очакванията относно възможните колебания в сумата и времето на възникване на тези парични потоци;
 - стойността на парите във времето, представена от текущия пазарен безрисков лихвен процент;
 - цената за поемане на несигурността, присъща на актива; и
 - други, понякога неопределими, фактори (като неликвидност), които участниците на пазара биха отразили в цената на бъдещите парични потоци, които предприятието очаква да получи от актива.
- A2 В настоящото допълнение се прави съпоставка между два подхода за изчисляване на настоящата стойност, всеки от които може да бъде използван, за да се оцени приблизително стойността в употреба на актива, в зависимост от обстоятелствата. Съгласно „традиционния“ подход корекциите за фактори б)–д), описани в параграф A1, са включени в дисконтовия процент. Съгласно подхода на „очаквания паричен поток“ фактори б), г) и д) водят до корекции при достигането до очакваните парични потоци, коригирани спрямо риска. Независимо кой подход ще възприеме предприятието, за да отрази очакванията за възможните колебания на размера или разпределението във времето на паричните потоци, резултатът следва да бъде отразяване на очакваната настояща стойност на бъдещите парични потоци, т.е. претеглената средна на всички възможни резултати.

Общи принципи

- A3 Методът, използван за приблизително оценяване на бъдещите парични потоци и лихвени проценти, ще се различава в различните ситуации в зависимост от обстоятелствата, свързани с въпросния актив. Следните общи принципи обаче трябва да ръководят всяко прилагане на методите на настоящата стойност при оценяването на активите:
- лихвените проценти, използвани за дисконтиране на паричните потоци, трябва да отразяват предположенията, които съответстват на тези, присъщи на приблизително оценените парични потоци. В противен случай ефектът от някои предположения ще бъде отчетен два пъти или няма да бъде отчетен изобщо. Например дисконтов процент от 12 % може да се приложи по отношение на договорните парични потоци на вземания по заем. Този процент отразява очакванията относно бъдещите неизпълнения по заеми с конкретни характеристики. Същата тази 12-процентна норма не трябва да бъде използвана за дисконтиране на очакваните парични потоци, тъй като тези парични потоци вече отразяват предположенията за бъдещите неизпълнения;
 - приблизителните оценки за паричните потоци и дисконтовите проценти трябва да бъдат непредубедени и неповлияни от фактори, които не са свързани с въпросния актив. Например умишленото подценяване на очакваните нетни парични потоци за увеличаване на привидната бъдеща доходност на актив въвежда предубеждение в оценката;
 - приблизително оценените парични потоци или дисконтови проценти трябва да отразяват диапазона от възможни резултати, а не единична най-вероятна минимална или максимална възможна сума.

Традиционен подход и подход на очаквания паричен подход към настоящата стойност*Традиционен подход*

- A4 Счетоводните приложения на настоящата стойност използват традиционно един набор от приблизително оценени парични потоци и един дисконтов процент, често описвани като „процент, съответстващ на риска“. В действителност при традиционния подход се приема, че правилото за използване на един дисконтов процент може да включва всички очакванията относно бъдещите парични потоци и съответната рискова премия. Следователно при традиционния подход по-голям акцент се поставя върху избора на дисконтов процент.

- A5 При някои обстоятелства, например тези, при които съпоставими активи може да бъдат наблюдавани в пазарното пространство, традиционният подход е относително лесен за прилагане. За активите с договорни парични потоци той е съобразен с начина, по който участниците в пазарното пространство описват активите като в „12-процентна облигация“.
- A6 При традиционния подход обаче е възможно за някои сложни проблеми на оценяването, например оценяването на нефинансови активи, за които не съществува пазар за отчетния обект или за съпоставим обект, да няма подходящо решение. Подходящото търсене на „процента, съответстващ на риска“ изисква анализ на минимум два отчетни обекта – на актив, който съществува в пазарното пространство и има наблюдаван лихвен процент, и на актива, който се оценява. Подходящият дисконтов процент за паричните потоци, които се оценяват, се определя от наблюдаемите лихвени проценти по съответния друг актив. За да се достигне до това заключение, характеристиките на паричните потоци на другия актив трябва да бъдат сходни с тези на актива, който се оценява. Следователно оценяващият трябва да направи следното:
- да определи съвкупността от парични потоци, които ще бъдат дисконтирани;
 - да определи друг актив в пазарното пространство, който изглежда, че притежава сходни характеристики на паричния поток;
 - да съпостави съвкупностите от парични потоци от двата обекта, за да гарантира, че те са сходни (например дали и двете съвкупности се състоят от договорни парични потоци, или в едната потоците са договорни, а в другата са по приблизителна оценка);
 - да прецени дали съществува елемент в единия обект, който не е представен в другия (например дали единият е по-малко ликвиден от другия); и
 - да прецени дали има вероятност двете съвкупности от парични потоци е вероятно да се държат (т.е. променят) по сходен начин при промяна на икономическите условия.

Подход на очаквания паричен поток

- A7 Подходът на очаквания паричен подход в някои ситуации е по-ефективно средство за оценяване в сравнение с традиционния подход. При разработването на оценката, подходът на очаквания паричен поток използва всички очаквания за възможните парични потоци вместо един най-вероятен паричен поток. Например паричният подход би могъл да бъде 100, 200 или 300 ПЕ с вероятности съответно от 10, 60 и 30 %. Очакваният паричен поток е 220 ПЕ. По този начин подходът на очаквания паричен поток се различава от традиционния подход, като се съсредоточава върху прекия анализ на въпросните парични потоци и върху по-ясно формулирани изложения на предположенията, които се използват в оценката.
- A8 Подходът на очаквания паричен поток позволява използването на методите на настоящата стойност и когато разпределението във времето на паричните потоци не е сигурно. Например за една година, две години или три години може да се получи паричен поток от 1000 ПЕ с вероятности съответно от 10, 60 и 30 %. В примера по-долу е показано изчислението на очакваната настояща стойност в тази ситуация.

Настояща стойност 1000 ПЕ след 1 година при 5 %	952,38 ПЕ	
Вероятност	10,00 %	95,24 ПЕ
<hr/>		
Настояща стойност 1000 ПЕ след 2 години при 5,25 %	902,73 ПЕ	
Вероятност	60,00 %	541,64 ПЕ
<hr/>		
Настояща стойност 1000 ПЕ след 3 година при 5,50 %	851,61 ПЕ	
Вероятност	30,00 %	255,48 ПЕ
<hr/>		
Очаквана настояща стойност		892,36 ПЕ

- A9 Очакваната настояща стойност от 892,36 ПЕ се различава от традиционното понятие за най-надеждна приблизителна оценка от 902,73 ПЕ (60 % вероятност). Традиционното изчисление на настоящата стойност, прилагано към този пример, изисква решение за това, кое от възможните разпределения на паричните потоци във времето да бъде използвано и съответно не би отразило вероятностите на другите разпределения във времето. Това е така, защото дисконтовият процент при традиционното изчисление на настоящата стойност не може да отрази несигурностите за разпределението във времето.
- A10 Използването на вероятности е съществен елемент от подхода на очаквания паричен поток. Някои поставят въпроса дали прилагането на вероятности към силно субективни приблизителни оценки предполага по-голяма точност от тази, която съществува в действителност. Правилното прилагане обаче на традиционния подход (както е описан в параграф А6) изисква същите приблизителни оценки и субективност, без да осигурява прозрачността на изчисленията на подхода на очаквания паричен поток.
- A11 Много приблизителни оценки, разработени в настоящата практика, вече включват неофициално елементи от очакваните парични потоци. Освен това счетоводителите често се изправят пред необходимостта да оценят актив, като използват ограничена информация относно вероятностите на възможните парични потоци. Например един счетоводител би могъл да се окаже в следните ситуации:
- сумата по приблизителна оценка попада някъде между 50 и 250 ПЕ, но никоя от сумите в този диапазон не е по-вероятна от коя да е друга сума. Въз основа на тази ограничена информация очакваният паричен поток по приблизителна оценка е $150 \text{ ПЕ } [(50 + 250)/2]$;
 - сумата по приблизителна оценка попада някъде между 50 и 250 ПЕ, като най-вероятната сума е 100 ПЕ. Вероятностите обаче, свързани с всяка сума, са неизвестни. Въз основа на тази ограничена информация очакваният паричен поток по приблизителна оценка е $133,33 \text{ ПЕ } [(50 + 100 + 250)/3]$;
 - сумата по приблизителна оценка ще бъде 50 ПЕ (10 % вероятност), 250 ПЕ (30 % вероятност) или 100 ПЕ (60 % вероятност). Въз основа на тази ограничена информация очакваният паричен поток по приблизителна оценка е $140 \text{ ПЕ } [(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.
- В този случай очакваният паричен поток по приблизителна оценка е вероятно да представлява по-добра приблизителна оценка на стойността в употреба отколкото минималната, най-вероятната или максималната сума, взети поотделно.
- A12 Прилагането на подхода на очаквания паричен поток е обект на ограничения, свързани с разходите и ползите. В някои случаи предприятието може да има достъп до обширни данни и може да бъде в състояние да разработи много варианти на паричните потоци. В други случаи предприятието може да не е в състояние да разработи нещо повече от общи сценарии за променливостта на паричните потоци, без това да е свързано със значителни разходи. Предприятието трябва да намери равновесие между разходите за получаване на допълнителна информация и допълнителната надеждност, която тази информация ще внесе при оценяването.
- A13 Някои поддържат мнението, че методите на очакваните парични потоци не са подходящи за оценяване на един отчетен обект или на отчетен обект с ограничен брой възможни резултати. Те предлагат пример на актив с два възможни резултата: 90-процентна вероятност паричният поток да бъде 10 ПЕ и 10-процентна вероятност паричният поток да бъде 1000 ПЕ. Те посочват, че очакваният паричен поток в този пример е 109 ПЕ и критикуват, че резултатът не е представителен за никоя от сумите, които в крайна сметка може да бъдат платени.
- A14 Твърдения като това отразяват основното несъгласие за целта на оценяването. Ако целта е натрупване на разходи, които да бъдат направени, очакваните парични потоци може да не доведат до представително достоверна приблизителна оценка на очаквания разход. Настоящият стандарт обаче се занимава с оценяването на възстановимата стойност на даден актив. Възстановимата стойност на актива в този пример не е вероятно да бъде 10 ПЕ, въпреки че това е най-вероятният паричен поток. Това е така, защото оценката от 10 ПЕ не включва несигурността на паричния поток в оценката на актива. Вместо това несигурният паричен поток е представен така, сякаш е сигурен паричен поток. Никое разумно действащо предприятие не би продало актив с тези характеристики за 10 ПЕ.

Дисконтов процент

- A15 Независимо кой подход ще възприеме предприятието за оценяването на стойността на актива в употреба, лихвените проценти, използвани за дисконтиране на паричните потоци, следва да не отразяват рисковете, за които са били коригирани приблизително оценените парични потоци. В противен случай ефектът на някои предположения ще бъде отчетен два пъти.

- A16 Когато няма специфичен за актива процент, който да може пряко да се получи от пазара, предприятието използва заместители за приблизително оценяване на дисконтовия процент. Целта е да се изготви приблизителна оценка, доколкото е възможно, на пазарната оценка на:
- стойността на парите във времето за периодите до края на полезния живот на актива; и
 - фактори б), г) и д), описани в параграф A1, доколкото тези фактори не са довели до корекция при достигането до приблизително оценените парични потоци.
- A17 Като отправна точка при изготвянето на такава приблизителна оценка предприятието би могло да вземе под внимание следните проценти:
- средната претеглена цена на капитала на предприятието, определена чрез използването на такива методи като модела за оценка на капиталови активи;
 - диференциалния лихвен процент по заеми на предприятието; и
 - други пазарни лихвени проценти по заеми.
- A18 Тези проценти обаче трябва да се коригират:
- за да отразят начина, по който пазарът би оценил специфичните рискове, свързани с приблизително оценените парични потоци от актива; и
 - за да изключат рисковете, които не са от значение за приблизително оценените парични потоци от актива или за отразяване на които тези потоци са били коригирани.
- Трябва да се обърне внимание на такива рискове като риска на държавата, валутния риск и ценовия риск.
- A19 Дисконтовият процент е независим от капиталовата структура на предприятието и начина, по който предприятието финансира покупката на актив, тъй като бъдещите парични потоци, които се очаква да бъдат получени от актива, не зависят от начина, по който предприятието финансира покупката на актива.
- A20 По силата на параграф 55 се изисква използваният дисконтов процент да бъде процент преди данъчно облагане. Следователно когато базата, използвана за приблизително оценяване на дисконтовия процент, е след данъчно облагане, тази база се коригира, за да отрази процента преди данъчно облагане.
- A21 Обичайно предприятието използва само един дисконтов процент, за да изготви приблизителна оценка на стойността на актива в употреба. Предприятието обаче използва отделни дисконтови проценти за различни бъдещи периоди, когато стойността в употреба е чувствителна към разликата в рисковете за различните периоди или към срочната структура на лихвените проценти.

Приложение В

ПРОВЕРКИ ЗА ОБЕЗЦЕНКА НА ЕДИНИЦИ, ГЕНЕРИРАЩИ ПАРИЧНИ ПОТОЦИ, С РЕПУТАЦИЯ И НЕКОНТРОЛИРАЩИ УЧАСТИЯ

Настоящото допълнение представлява неразделна част от Стандарта.

В1 В съответствие с МСФО 3 (преработен през 2008 г.) придобиващото предприятие оценява и признава репутацията към датата на придобиване като превишението на (а) над (б) по-долу:

а) сбора на:

- i) прехвърленото възнаграждение, оценено в съответствие с МСФО 3, което по принцип изисква справедлива стойност към датата на придобиване;
- ii) размера на всяко неконтролиращо участие в придобиваното предприятие, оценено в съответствие с МСФО 3;
и
- iii) в бизнес комбинация, постигната на етапи – справедливата стойност към датата на придобиване на притежаваното преди участие в собствения капитал в придобиваното предприятие от страна на на придобиващото предприятие;

б) нетния размер към датата на придобиване на размерите на разграничимите придобити активи и поети пасиви, оценени в съответствие с МСФО 3.

Разпределение на репутацията

В2 По силата на параграф 80 от настоящия стандарт се изисква репутацията, придобита в бизнес комбинация, да се разпределя към всяка от единиците или групи единици, генериращи парични потоци, на придобиващото предприятие, които се очаква да извлекат полза от взаимодействието от комбинацията, независимо дали други активи или пасиви на придобиваното предприятие са отнесени към тези единици или групи единици. Възможно е някои от взаимодействията, произтичащи от бизнес комбинацията, да бъдат разпределени към единица, генерираща парични потоци, в която неконтролиращото участие няма участие.

Проверка за обезценка

В3 Проверката за обезценка включва сравняване на възстановимата стойност на единица, генерираща парични потоци, с балансовата стойност на тази единица.

В4 Ако предприятието оценява неконтролиращите участия като свое пропорционално участие в нетните разграничими активи на дъщерното предприятие към датата на придобиване, а не по справедлива стойност, репутацията, относима към неконтролиращите участия, се включва във възстановимата стойност на съответната единица, генерираща парични потоци, но не се признава в консолидираните финансови отчети на предприятието майка. Като последица от това предприятието увеличава балансовата стойност на репутацията, разпределена към единицата, за да включи репутацията, относима към неконтролиращото участие. Тази коригирана балансова стойност след това се сравнява с възстановимата стойност на единицата, за да се определи дали единицата, генерираща парични потоци, е обезценена.

Разпределяне на загуба от обезценка

В5 По силата на параграф 104 се изисква всякаква установена загуба от обезценка да се разпредели първо за намаляване на балансовата стойност на репутацията, разпределена към единицата, и след това към другите активи на единицата пропорционално на основата на балансовата стойност на всеки актив в единицата.

В6 Ако дъщерно предприятие или част от дъщерно предприятие с неконтролиращо участие само по себе си е единица, генерираща парични потоци, загубата от обезценка се разпределя между предприятието майка и неконтролиращото участие на същата основа, на която се разпределя печалба или загуба.

- В7 Ако дъщерно предприятие или част от дъщерно предприятие с неконтролиращо участие е част от единица, генерираща парични потоци, загубите от обезценка на репутацията се разпределят към частите на единицата, генерираща парични потоци, които имат неконтролиращо участие, и частите, които нямат такава. Загубите от обезценка следва да се разпределят към частите на единицата, генерираща парични потоци, въз основа на:
- а) доколкото обезценката е свързана с репутацията в единицата, генерираща парични потоци – относителните балансови стойности на репутацията на частите преди обезценката; и
 - б) доколкото обезценката е свързана с разграничимите активи в единицата, генерираща парични потоци – относителните балансови стойности на нетните разграничими активи на частите преди обезценката. Всяка такава загуба се разпределя към активите на частите на всяка единица пропорционално на основата на балансовата стойност на всеки актив в частта.
- В онези части, които имат неконтролиращо участие, загубата от обезценка се разпределя между предприятието майка и неконтролиращото участие на същата основа, на която се разпределя печалба или загуба.
- В8 Ако загуба от обезценка, относима към неконтролиращо участие, е свързана с репутация, която не е призната в консолидираните финансови отчети на предприятието майка (вж. параграф В4), тази обезценка не се признава като загуба от обезценка на репутация. В такива случаи като загуба от обезценка на репутация се признава само загубата от обезценка, свързана с репутацията, която е разпределена към предприятието майка.
- В9 Пример 7 илюстрира проверката за обезценка на единица, генерираща парични потоци, която не е изцяло притежавана, с репутация.

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 37**Провизии, условни пасиви и условни активи****ЦЕЛ**

Целта на настоящия стандарт е да осигури подходящи критерии за признаване и бази за оценяване, които да се прилагат към провизиите, условните пасиви и условните активи, както и да осигури оповестяването на достатъчна информация в поясненията към счетоводния отчет, за да се даде възможност на потребителите му да разберат техния характер, разположение във времето и сума.

ОБХВАТ

- 1 Настоящият стандарт се прилага от всички предприятия при отчитането на провизии, условни пасиви и условни активи, с изключение на:**
 - а) такива, които произтичат от подлежащи на изпълнение договори, освен ако договорите са обременяващи; и**
 - б) [заличен]**
 - в) такива, покрити от друг стандарт.**
- 2 Настоящият стандарт не се прилага за финансови инструменти (включително гаранции), които са в обхвата на МСФО 9 *Финансови инструменти*.
- 3 Подлежащи на изпълнение договори са такива договори, по които никоя от страните не е изпълнила нито едно от своите задължения или и двете страни са изпълнили своите задължения частично в еднаква степен. Настоящият стандарт не се отнася до подлежащи на изпълнение договори, освен ако не са обременяващи.
- 4 [Заличен]
- 5 В случаите, когато определени провизии, условни пасиви или условни активи се разглеждат от друг стандарт, предприятието прилага съответния стандарт вместо настоящия стандарт. Например някои видове провизии се разглеждат в стандартите за:
 - а) [заличен]
 - б) данъци върху доходите (вж. МСС 12 *Данъци върху дохода*);
 - в) лизинги (вж. МСФО 16 *Лизинг*). Настоящият стандарт обаче се прилага по отношение на всеки лизингов договор, който става обременяващ преди началната дата на лизинга, както е определено в МСФО 16. Настоящият стандарт се прилага и по отношение на краткосрочните лизингови договори и лизинговите договори, базовият актив по които е с ниска стойност, които се отчитат в съответствие с параграф 6 от МСФО 16 и които са станали обременяващи;
 - г) приходи на наетите лица (виж МСС 19 *Доходи на наетите лица*);
 - д) застрахователни договори и други договори в обхвата на МСФО 17 *Застрахователни договори*;
 - е) възнаграждение под условие на придобиващо предприятие в бизнес комбинация (вж. МСФО 3 *Бизнес комбинации*); и
 - ж) приходи от договори с клиенти (вж. МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*). Тъй като, понеже МСФО 15 не съдържа специфични изисквания относно договори с клиенти, които са или са станали обременяващи, в такива случаи се прилага настоящият стандарт.

- 6 [Заличен]
- 7 Настоящият стандарт определя провизиите като задължение с неопределена срочност (разпределение във времето) или размер. В някои страни терминът „провизия“ се използва също и в контекста на такива статии като амортизация, обезценка на активи и съмнителни вземания: това са корекции на балансовите стойности на активите и настоящият стандарт не се отнася до тях.
- 8 Други МСС определят дали разходването на средства да се третира като придобиване на активи или като разходи. Тези проблеми не се разглеждат 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 МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Провизия е пасив (задължение) с неопределена срочност или размер.

Пасив ⁽²³⁾ е **настоящо задължение на предприятието, произтичащо от минали събития, чието уреждане се очаква да породи изходящ поток от ресурси на предприятието, съдържаш икономически ползи.**

Задължаващо събитие е събитие, което поражда правно или конструктивно задължение и в резултат на което предприятието няма реална друга възможност освен да уреди задължението.

Правно задължение е задължение, което произтича от:

- а) договор (според неговите изрични клаузи и по подразбиране);**
- б) законодателство; или**
- в) друго действие на закона.**

Конструктивно задължение е задължение, което произтича от действията на предприятието, когато:

- а) на базата на установена тенденция на предходна практика, публикувани политики или достатъчно специфично текущо твърдение предприятието е показало на други страни, че е готово да приеме определени отговорности; и**
- б) в резултат на това предприятието поражда у другите страни основателно очакване, че ще изпълни тези отговорности.**

Условен пасив е:

- а) възможно задължение, което възниква от минали събития и чието съществуване може да се потвърди само от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не са изцяло под контрола на предприятието; или**

⁽²³⁾ Определението за пасив в настоящия стандарт не е изменено вследствие на изменението на определението за пасив в Концептуалната рамка за финансовото отчитане, издадена през 2018 г.

б) настоящо задължение, произтичащо от минали събития, което не е било признато поради това, че:

- i) не е вероятно да се появи необходимост от изходящ поток от ресурси, съдържащи икономически ползи, за уреждане на задължението; или**
- ii) размерът на задължението не подлежи на оценяване с необходимата надеждност.**

Условен актив е възможен актив, който възниква от минали събития и чието съществуване може да се потвърди от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не са изцяло под контрола на предприятието.

Обременяващ договор е такъв договор, по силата на който разходите, които не може да бъдат избегнати при изпълнение на задълженията съгласно договора, превишават икономическите ползи, които се очаква да бъдат получени по договора.

Преструктуриране е програма, която е планирана и контролирана от ръководството на предприятието и която променя съществено:

- а) обхвата на дейността на предприятието; или**
- б) начина на осъществяване на дейността на предприятието.**

Провизии и други пасиви

11 Провизиите могат да бъдат разграничени от другите пасиви, като например търговски задължения и начислени разходи, тъй като съществува несигурност относно разположението във времето и сумата на бъдещите разходи, които ще бъдат необходими за уреждането му. Прави се следното разграничение:

- а) търговските задължения представляват задължения да се заплати за получени стоки или услуги, които са били фактурирани или са били предмет на формално споразумение с доставчика; и
- б) начислените разходи представляват задължения да се заплати за получени стоки или услуги, които все още не са платени, фактурирани или са предмет на формално споразумение с доставчика, включително суми, дължими на служители (например начислени суми за отпуски, дължими на служители); въпреки че понякога е необходимо да се направи преценка на сумите или на времето, за което се отнасят, степента на несигурност при начислените разходи обикновено е по-малка от тази, за която се изисква да се направи провизия.

Начислените разходи обикновено се отчитат като част от търговските и другите задължения, докато провизиите се отчитат отделно.

Взаимовръзка между провизии и условни пасиви

12 В общия смисъл всички провизии са условни, тъй като те са неопределени като време на проявление и сума. Независимо от това в рамките на настоящия стандарт терминът „условен“ се използва за пасиви или активи, които не са признати, защото тяхното наличие може да се потвърди само от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не могат да бъдат изцяло контролирани от предприятието. В допълнение терминът „условни пасиви“ се използва за пасиви, които не отговарят на критериите за признаване.

13 Настоящият стандарт прави разграничение между:

- а) провизии — които се признават като пасиви (като се вземе предвид надеждността на оценката, която може да им бъде направена), тъй като те са настоящи задължения и е вероятно за тяхното погасяване да бъде необходим изходящ поток, съдържащ икономически ползи; и
- б) условни пасиви — които не се признават като пасиви, защото са:
 - i) възможни задължения, тъй като все още не е потвърдено дали предприятието има налично задължение, което би могло да доведе до необходимост от поток ресурси, съдържащи икономически ползи; или

- ii) настоящи задължения, които не отговарят на критериите за признаване, определени в настоящия стандарт (тъй като или не е вероятно да се появи необходимост от поток ресурси, съдържащи икономически ползи за погасяване на задължението, или не може да бъде направена достатъчно надеждна оценка на сумата на задължението).

ПРИЗНАВАНЕ

Провизии**14 Провизия се признава тогава, когато:**

- а) предприятието има настоящо задължение (правно или конструктивно) като резултат от минали събития;**
- б) има вероятност за погасяване на задължението да бъде необходим поток ресурси, съдържащ икономически ползи; и**
- в) може да бъде направена надеждна оценка на стойността на задължението.**

Ако тези условия не са изпълнени, провизия не се признава.

Настоящо задължение

- 15 В редки случаи може да не е ясно дали съществува настоящо задължение. В такива случаи се предполага, че миналото събитие е породило настоящо задължение, ако предвид всички налични обстоятелства е по-вероятно такова настоящо задължение да съществува към края на отчетния период.**
- 16 Почти във всички случаи обикновено е ясно дали определено минало събитие има за последствие настоящо задължение. В редки случаи, например при съдебен процес, може да се спори дали определени събития са настъпили, или дали тези събития ще имат за резултат настоящо задължение. В такъв случай предприятието определя дали настоящото задължение съществува към края на отчетния период, като се вземат предвид всички налични обстоятелства, включително например мнението на специалисти. Взетите предвид обстоятелства включват всички допълнителни обстоятелства, предоставени от събитията след края на отчетния период. На базата на тези обстоятелства:
- а) когато е по-вероятно настоящото задължение да съществува към края на отчетния период, предприятието признава провизия (ако са изпълнени критериите за признаване); и
- б) когато е по-вероятно настоящото задължение да не съществува към края на отчетния период, предприятието оповестява условно задължение, освен ако възможността за изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи, за погасяването на задължението е отдалечена във времето (вж. параграф 86).

Минало събитие

- 17 Минало събитие, което води до настоящо задължение, се нарича задължавашо събитие. За да бъде едно събитие задължавашо, е необходимо предприятието да няма реална друга възможност за уреждане на задължението, произлизащо от същото събитие. Такива са случаите, когато:
- а) уреждането на задължението е наложено от закона; или
- б) когато съществува конструктивно задължение, при което породилото го събитие (което може да бъде действие на предприятието) създава основателно очакване у други страни, че предприятието ще се освободи от това задължение.
- 18 Финансовите отчети се отнасят до финансовото състояние на предприятието към края на отчетния период, а не към неговото възможно състояние в бъдещето. Поради тази причина не се признават провизии за бъдещи разходи за дейността. Единствените задължения, които се признават в отчета за финансовото състояние на предприятието, са онези, които съществуват към края на отчетния период.

- 19 Като провизии се признават само онези задължения, които произлизат от минали събития, съществуващи независимо от бъдещите действия на предприятието (т.е. бъдещото осъществяване на дейността). Примери за такива задължения са наказателните лихви или разходите за възстановяване на незаконно нанесени щети на околната среда, като и в двата случая се налага използването на изходящ поток от ресурси, съдържащ икономически ползи, за погасяване на задължението, независимо от бъдещите действия на предприятието. По същия начин едно предприятие признава провизия за разходите за демантиране на нефтени инсталации или атомна електроцентрала до степента, до която предприятието е задължено да възстанови щетите, нанесени на околната среда. И обратно, поради търговски натиск или законови изисквания предприятието може да реши да отчете разходи за специфични бъдещи дейности (например за поставяне на филтри на заводските комини при определени видове предприятия). Тъй като предприятието може да избегне бъдещите разходи посредством бъдещи действия, например като промени начина си на работа, то няма да има настоящо задължение за извършване на тези бъдещи разходи и не признава провизия.
- 20 Задължението винаги включва друга страна, на която предприятието е задължено. Не е необходимо обаче да се знае идентичността на тази друга страна — всъщност задължението би могло да бъде към обществеността като цяло. Тъй като задължението винаги включва обвързване с друга страна, от това следва, че решението на ръководството или съвета на директорите не поражда конструктивно задължение към края на отчетния период, освен ако решението е било съобщено преди края на отчетния период на онези, които са засегнати от него, по достатъчно точен начин, така шото да породи у засегнатите основателно очакване, че предприятието ще изпълни своите задължения.
- 21 Събитие, което не поражда задължение в момента на настъпването му, може да породи задължение с по-късна дата поради промени в законодателството или поради определено действие на предприятието, което поражда конструктивно задължение (например достатъчно специфично публично изявление). Например когато е нанесена вреда на околната среда, може да няма задължение за възстановяване на щетите. Независимо от това причиняването на вреда може да стане задължаващо събитие, когато влезе в сила нов закон, който да изисква възстановяване на вече нанесени щети, или когато предприятието направи публично изявление, че поема отговорността за възстановяване на щетите по начин, който създава конструктивно задължение.
- 22 Когато подробностите на предложен нов закон все още не са уточнени, задължението възниква само когато е почти сигурно, че законът ще бъде приет във вида, в който е предложен като проект. 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 приемането на закона почти сигурно. В много случаи е невъзможно приемането на закона да е почти сигурно, преди той да бъде приет.

Вероятен изходящ поток ресурси, съдържащи икономически ползи

- 23 За да може един пасив да се квалифицира за признаване, е необходимо да има не само настоящо задължение, но също и вероятност за погасяването му да бъде необходим изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи. За целите на настоящия стандарт ⁽²⁴⁾ изходящ поток от ресурси или друго събитие се считат за вероятни, ако има по-голяма вероятност да настъпят, отколкото да не настъпят. Когато няма вероятност да се появи настоящо задължение, предприятието оповестява условни пасиви, освен ако възможността за изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи, за погасяване на задължението е отдалечена във времето (вж. параграф 86).
- 24 Когато съществуват редица подобни задължения (например продуктови гаранции или подобни договори), вероятната необходимост от изходящ поток за погасяване на задължението се определя, като се отчете класът на задълженията като цяло. Въпреки че вероятно необходимият изходящ поток за всяка отделна статия може да бъде малък, може също така да има вероятност някои изходящи потоци от ресурси да бъдат необходими за уреждане на целия клас задължения. В този случай се признава провизия (ако са изпълнени всички други критерии за признаване).

Надеждна приблизителна оценка на задължението

- 25 Използването на приблизителни оценки е съществена част от изготвянето на финансовите отчети и не намалява тяхната надеждност. Това важи специално при провизиите, които по своята същност са по-несигурни от повечето статии в отчета за финансовото състояние. Освен в изключително редки случаи, предприятието е в състояние да определи обхвата на възможните резултати и поради това да направи приблизителна оценка на задължението, която да е достатъчно надеждна при признаване на провизия.
- 26 В изключително редки случаи, когато не може да бъде направена надеждна оценка, съществува задължение, което не може да бъде признато. Това задължение се оповестява като условно задължение (вж. параграф 86).

⁽²⁴⁾ Интерпретацията на „вероятен“ в настоящия стандарт като „по-вероятно е да настъпи, отколкото да не настъпи“ не се прилага задължително в други МСС.

Условни пасиви

- 27 **Предприятието не признава условни пасиви.**
- 28 Условно задължение се оповестява според изискванията на параграф 86, освен ако вероятната необходимост от изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи, за погасяване на задължението е отдалечена във времето.
- 29 Когато предприятието е отговорно заедно и поотделно за дадено задължение, частта от задължението, която се покрива от другите страни, се третира като условно задължение. Предприятието признава провизия за частта от задължението, за която съществува вероятна необходимост от изходящ поток ресурси, съдържащи икономически ползи, освен в изключително редките случаи, когато не може да бъде направена надеждна оценка.
- 30 Условните пасиви могат да се развият по неочакван начин. Поради това те се оценяват текущо, за да се определи дали се е появила вероятна необходимост от изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи. Ако се е появила такава вероятна необходимост за статия, която преди е била третирана като условно задължение, провизията се признава във финансовите отчети за периода, през който е настъпила промяната (освен в изключително редките случаи, когато не може да бъде направена надеждна оценка).

Условни активи

- 31 **Предприятието не признава условните активи.**
- 32 Условните активи обикновено възникват от непланирани или други неочаквани събития, които поражда възможност в предприятието да постъпи входящ поток икономически ползи. Например иск, предявен от предприятието посредством съдебен процес, изходът от който е несигурен.
- 33 Условните активи не се признават във финансовите отчети, тъй като това може да има за резултат признаването на доход, който може никога да не бъде реализиран. Независимо от това в случаите, когато реализацията на доходи е почти сигурна, свързаните с нея активи не са условни активи и се признават.
- 34 Условен актив се оповестява според изискванията на параграф 89, когато постъпването на входящ поток икономически ползи е вероятно.
- 35 Условните активи се оценяват текущо, за да се осигури правилно представяне на тяхното развитие във финансовите отчети. Ако постъпването на потока икономически ползи е станало почти сигурно, тогава активът и свързаните с него приходи се признават във финансовия отчет за периода, през който е настъпила промяната. Ако постъпването на поток икономически ползи е станало вероятно, предприятието го оповестява като условен актив (вж. параграф 89).

ОЦЕНЯВАНЕ**Най-надеждна приблизителна оценка**

- 36 **Сумата, призната като провизия, е най-надеждната приблизителна оценка на разходите, необходими за уреждане на настоящото задължение към края на отчетния период.**
- 37 Най-надеждната приблизителна оценка на разходите, необходими за уреждане на настоящо задължение, е сумата, която предприятието би платило при разумно допускане за уреждане на задължението към края на отчетния период или за да го прехвърли към трета страна по същото време. Често обаче е невъзможно или неоправдано скъпо да се уреди или прехвърли задължение към края на отчетния период. Въпреки това приблизителната оценка на сумата, която предприятието би платило при разумно допускане, за да уреди или прехвърли задължението, представлява най-надеждната приблизителна оценка на разходите, които биха били необходими за уреждане на настоящото задължение към края на отчетния период.
- 38 Оценките на резултата и финансовия ефект се определят по преценка на ръководството на предприятието, като се вземат предвид и миналият опит с подобни операции, и в някои случаи — докладите на независими експерти. Взетите предвид обстоятелства включват всички допълнителни обстоятелства, предоставени от събитията след края на отчетния период.

- 39 Несигурността по отношение на сумата, която трябва да бъде призната като провизия, се третира по различни начини в зависимост от обстоятелствата. Когато оценяваната провизия включва голям брой отделни позиции, задължението се оценява посредством претегляне на всички възможни последици заедно със свързаните с тях вероятности. Този статистически метод за оценка се нарича „очаквана стойност“. Поради това провизията ще бъде с различна стойност в зависимост от това, дали вероятността от загуба на определена сума е например 60 или 90 %. Когато съществува поредица от възможни резултати в някакъв обхват и всяка точка от този обхват има същата вероятност като останалите точки, се взема средната точка от обхвата.

Пример

Едно предприятие продава стоки с гаранция, по силата на която потребителите получават възстановяване на разходите, направени за ремонт на производствени дефекти, проявили се през първите 6 месеца от покупката на изделията. Ако във всички продадени изделия се проявят минимални дефекти, разходите за ремонт биха възлезли на 1 милион. Ако във всички продадени изделия се проявят сериозни дефекти, разходите за ремонт биха възлезли на 4 милиона. На базата на минал опит и бъдещи очаквания предприятието може да предвиди, че 75 % от продадените изделия ще бъдат без дефекти, 20 % от продадените изделия ще проявят минимални дефекти и 5 % от продадените изделия ще проявят сериозни дефекти. В съответствие с параграф 24 предприятието оценява вероятната сума на разходи за покриване на гаранции като цяло.

Очакваната стойност на разходите за ремонт е:

$$(75 \% \text{ от нула}) + (20 \% \text{ от } 1 \text{ милион}) + (5 \% \text{ от } 4 \text{ милиона}) = 400\,000$$

- 40 Когато се оценява единично задължение, индивидуалният най-вероятен резултат може да представлява най-надеждната приблизителна оценка на задължението. Въпреки това дори и в такъв случай предприятието взема предвид и други възможни резултати. Когато другите възможни резултати са или много по-високи, или много по-ниски от най-вероятния резултат, най-надеждната приблизителна оценка ще бъде по-голяма или по-малка стойност. Например ако предприятието трябва да извърши ремонт на сериозна повреда в основно производство, което е установило за даден купувач, индивидуалният най-вероятен резултат може да бъде успешен ремонт още при първия опит, струващ 1 000 единици, но следва да се направи провизия в по-голяма сума тогава, когато има съществена вероятност да са необходими по-нататъшни усилия за успешното извършване на ремонта.
- 41 Провизията се оценява преди облагане с данъци, като последициите от облагането с данъци и промените в провизията се третират в МСС 12 Данъци върху дохода.

Рискове и несигурности

- 42 **Рисковете и несигурностите, които неизбежно съпътстват много събития и обстоятелства, се вземат предвид при постигането на най-надеждната приблизителна оценка на провизията.**
- 43 Рискът представлява разнообразие на последициите. Преизчислението за риск може да увеличи стойността на първоначалната оценка на задължението. Необходимо е повишено внимание при преценката на несигурни обстоятелства, с цел да се избегне преувеличеното отчитане на приходите или активите и подценяването на разходите или задълженията. Независимо от всичко обаче несигурността не е достатъчно основание за създаването на свръхпровизии или преднамереното свръхотчитане на пасиви. Например ако предвидените разходи за определен неблагоприятен резултат са оценени на една благоразумна база, този резултат не бива нарочно да се третира като по-вероятен, отколкото е всъщност. Необходимо е повишено внимание, за да се избегне дублирането на преизчисленията за риск и несигурност с последващото преувеличено отчитане на провизията.
- 44 Оповестяването на несигурностите по отношение на сумата на разходите се осъществява в съответствие с изискванията по параграф 85, буква б).

Настояща стойност

- 45 **Когато ефектът от стойността на парите във времето е съществен, размерът на провизията представлява настоящата стойност на плащанията, които се очаква да бъдат направени за уреждане на задължението.**
- 46 Поради стойността на парите във времето провизиите, които се отнасят до изходящи парични потоци, възникващи скоро след края на отчетния период, са по-обременяващи от онези, които се отнасят до парични потоци със същия размер, възникващи по-късно. Поради тази причина провизиите се дисконтират, когато ефектът е съществен.

- 47 **Дисконтовият процент е процентът преди облагане с данъци, който отразява текущата пазарна оценка на времевите разлики в стойността на парите и специфичните за задължението рискове. Дисконтовият процент не отразява рисковете, за които бъдещите парични потоци са вече преизчислени.**

Бъдещи събития

- 48 **Бъдещи събития, които могат да повлияят на сумата, необходима за погасяване на задължението, се отразяват в сумата на провизията тогава, когато има достатъчно обективни доказателства, че тези събития ще настъпят.**
- 49 Очаквани бъдещи събития могат определено да бъдат важни при оценката на провизиите. Например предприятието може да смята, че цената на почистването на определен район в края на полезното му използване ще бъде намалена от бъдещи технологични промени. Признатата стойност отразява едно разумно очакване на технически квалифицирани обективни наблюдатели, които взимат предвид всички налични доказателства, отнасящи се до технологията, която ще бъде на разположение по времето на почистването. В такъв случай е правилно да се отрази например очакваното намаление на разходите, свързано с нарасналия опит в използването на съществуващите технологии, или очакваната цена за прилагането на съществуващи технологии към по-големи или по-комплексни от изпълнените до момента операции за почистване. Въпреки това предприятието не очаква разработването на напълно нова технология за почистване, освен ако не съществуват достатъчно обективни доказателства за това.
- 50 Ефектът от възможен нов закон се взема предвид при оценяването на настоящото задължение, когато съществуват достатъчно обективни доказателства, че приемането на новия закон е почти сигурно. Разнообразието от обстоятелства, възникващи в практиката, прави невъзможно да се определи единствено събитие, което би предоставило достатъчно обективни доказателства за всеки конкретен случай. Доказателства са необходими както за това какво ще се изисква по силата на новия закон, така и за това дали е почти сигурно, че приемането и изпълнението му ще се осъществят в очаквания срок. В много случаи не съществуват достатъчно обективни доказателства, докато новото законодателството не бъде прието в действителност.

Очаквано освобождаване от активи

- 51 **Печалбите от очаквано освобождаване от активи не се вземат предвид при оценката на провизиите.**
- 52 Печалбите от очаквано освобождаване от активи не се вземат предвид при оценката на провизиите дори когато очакваното освобождаване е тясно свързано със събитието, от което произтича провизията. Вместо това предприятието признава печалби от очаквани освобождавания от активи във времето, определено в други МСС, които се занимават с активите.

ВЪЗСТАНОВЯВАНИЯ

- 53 **Когато се очаква, че някои или всички необходими за уреждането на провизия разходи ще бъдат възстановени, възстановяването се признава единствено когато е почти сигурно, че възстановените средства ще бъдат получени, ако предприятието уреди задължението си. Възвърнатите средства се третираат като отделен актив. Признатата сума на възвърнатите средства не надвишава размера на провизията.**
- 54 **В отчета за всеобхватния доход разходите, отнасящи се за провизии, може да бъдат представени след приспадане на размера на възстановените разходи.**
- 55 Понякога предприятието може да очаква друга страна да заплати част или всички разходи, необходими за уреждането на провизия (например посредством застрахователни договори, клаузи за обезщетение или гаранции на доставчиците). Другата страна може или да възстанови разходите, платени от предприятието, или да плати сумите директно.
- 56 В повечето случаи предприятието ще остане задължено за цялата въпросна сума, така че ако третата страна по някаква причина не извърши плащането, предприятието ще трябва да заплати пълната сума за уреждане на задължението. В такъв случай се признават провизия за пълния размер на пасива и отделен актив за средствата, които се очаква да бъдат възстановени, когато е почти сигурно, че възстановените средства ще бъдат получени, ако предприятието уреди пасива си.
- 57 В някои случаи предприятието не е задължено за въпросните разходи, ако третата страна не извърши плащането. В такъв случай предприятието няма задължение за тези разходи и те не се включват в провизията.
- 58 Както е посочено в параграф 29, задължение, за което предприятието е отговорно заедно и поотделно, е условно задължение до степента, до която се очаква, че задължението ще бъде уредено от други страни.

ПРОМЕНИ В ПРОВИЗИИТЕ

- 59 Провизиите се преглеждат в края на всеки отчетен период и се коригират с цел да се отрази най-надеждната текуща приблизителна оценка. Ако повече не съществува необходимост от изходящи потоци, съдържащи икономически ползи, за уреждането на задължението, провизията се отменя.**
- 60 Когато се използва дисконтиране, балансовата стойност на провизията се увеличава през всеки период с цел да се отрази изминалото време. Това увеличение се признава като разходи по заеми.

ИЗПОЛЗВАНЕ НА ПРОВИЗИИТЕ

- 61 Провизията се използва само за покриване на разходите, за които е създадена първоначално.**
- 62 Само разходите, които се отнасят до първоначалната провизия, се приспадат от нея. Записването на разходи срещу провизия, която първоначално е била призната за други цели, би довело до скриване на ефекта от две различни събития.

ПРИЛАГАНЕ НА ПРАВИЛАТА ЗА ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНКА.

БЪДЕЩИ ЗАГУБИ ОТ ДЕЙНОСТТА

- 63 Провизии за бъдещи загуби от дейността не се признават.**
- 64 Бъдещите загуби от дейността не отговарят на определението за задължение, дадено в параграф 10, и на общите критерии за признаване, описани в параграф 14.
- 65 Очакването на бъдещи загуби от дейността е признак за това, че определени активи на дейността може да са обезценени. Предприятието прави проверка за обезценка на тези активи в съответствие с изискванията на МСС 36 *Обезценка на активи*.

Обременяващи договори

- 66 Ако предприятието е сключило обременяващ договор, настоящите задължения по договора се признават и оценяват като провизия.**
- 67 Много договори (например някои рутинни заявки за покупки) може да бъдат отменени, без да се плати компенсация на другата страна, и поради тази причина да не съществува задължение. Други договори установяват както права, така и задължения за всяка от договарящите се страни. Когато по силата на определени събития такъв договор стане обременяващ, той попада в обхвата на настоящия стандарт и съществува задължение, което се признава. Договори за изпълнение, които не са обременяващи, не влизат в обхвата на настоящия стандарт.
- 68 Настоящият стандарт определя обременяващия договор като договор, по силата на който разходите, направени за покриване на задълженията, превишават очакваните икономически ползи, произтичащи от договора. Неотменимите разходи по силата на договор отразяват най-малко нетната цена за излизане от договора, която е по-ниска от цената за изпълнението на задълженията по договора и която включва всички компенсации и наказателни лихви, произтичащи от неизпълнението му.
- 68A Разходите за изпълнение на даден договор включват разходите, които са пряко свързани с договора. Разходите, които са пряко свързани с даден договор, се състоят от следните две части:
- а) допълнителните разходи за изпълнение на договора, например пряк труд и материали; и
 - б) разпределянето на други разходи, които са пряко свързани с изпълнението на договора – например, наред с другото, разпределяне на амортизационната квота за отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията, използван при изпълнението на договора.
- 69 Преди да създаде отделна провизия за обременяващ договор, предприятието признава всички разходи за обезценка на активи, които се отнасят до активите, свързани с договора (вж. МСС 36).

Преструктуриране

- 70 Посочените примери се отнасят до събития, които могат да попаднат в определението за преструктуриране:
- a) продажба или прекратяване на част от дейността;
 - б) затваряне на места на стопанска дейност в определена държава или регион или пренасочване на стопанските дейности от една държава или регион в други;
 - в) промени в структурата на управлението, например премахване на определено ниво от управлението; и
 - г) фундаментални реорганизации, които имат съществен ефект върху характера и фокуса на дейността на предприятието.
- 71 Провизия за разходи за преструктуриране се признава само когато са изпълнени общите критерии за признаване на провизии, посочени в параграф 14. В параграфи 72–83 се определя как да се прилагат общите критерии за признаване в случаите на преструктуриране.
- 72 **Конструктивно задължение за преструктуриране възниква само когато предприятието:**
- a) има подробен формален план за преструктуриране, в който се посочват най-малко:
 - i) дейността или частта от нея, която ще бъде засегната;
 - ii) засегнатите основни териториални поделения;
 - iii) териториалното поделение, дейността и приблизителният брой служители, които ще бъдат компенсирани за прекратяването на тяхната работа;
 - iv) разходите, които ще трябва да бъдат посрещнати; и
 - v) кога ще бъде внедрен планът; и
 - б) е породило у засегнатите основателно очакване, че преструктурирането ще бъде извършено, като се започне осъществяването на този план, или е обявило основните моменти на плана за преструктурирането пред засегнатите от него.
- 73 Доказателство, че предприятието е започнало внедряването на план за преструктуриране, може да бъде например разглобяването на производствени мощности или продажбата на активи, или публичното обявяване на основните характеристики на плана. Публичното обявяване на подробен план за преструктуриране поражда конструктивно задължение за преструктуриране само ако е направено с достатъчно подробности (т.е. посочени са основните характеристики на плана) и по начин, който поражда у заинтересованите страни, като клиенти, доставчици и служители (или техни представители), основателно очакване, че предприятието ще извърши преструктурирането.
- 74 За да бъде един план достатъчно основание за възникване на конструктивно задължение, когато засегнатите от него са информирани, неговото внедряване се планира да започне възможно най-скоро и да бъде завършено в предвидения срок, което би направило малко вероятна появата на значителни изменения. Ако се очаква началото на преструктурирането да се забави значително или ако преструктурирането ще отнеме неоправдано много време, няма голяма вероятност планът да създаде у третите страни основателно очакване, че предприятието понастоящем е поело задължение за преструктуриране, тъй като големият срок създава предпоставки за промяна в плановете на предприятието.
- 75 Дадено решение за преструктуриране, взето от ръководството или от съвета за преструктуриране преди края на отчетния период, не поражда конструктивно задължение към края на отчетния период, освен ако преди края на отчетния период предприятието не е:
- a) започнало да изпълнява плана за преструктуриране; или

- б) обявило основните характеристики на плана за реструктуриране пред засегнатите от него страни по достатъчно точен начин, така щото да породи у тях основателно очакване, че предприятието ще извърши реструктурирането.

Ако предприятието започне да изпълнява план за реструктуриране или обяви основните характеристики на този план на засегнатите от него страни едва след края на отчетния период, се изисква оповестяване в съответствие с МСС 10 *Събития след края на отчетния период*, ако реструктурирането е съществено и с основание би могло да се очаква неоповестяването да окаже влияние върху решенията, които основните ползватели на финансовите отчети с общо предназначение вземат въз основа на тези отчети, съдържащи финансова информация за конкретното отчиташо се предприятие.

- 76 Въпреки че конструктивното задължение не може да бъде породено само от решението на ръководството, задължението може да бъде в резултат на други предходни събития заедно със самото решение. Например воденето на преговори с представители на служителите за плащания при прекратяване на договори или с купувачите за продажбата на дейност може да е приключено, като остава само да бъде одобрено от съвета на директорите. След като се получи одобрението и другите страни бъдат известени за него, предприятието вече има конструктивно задължение за реструктуриране, ако са изпълнени условията по параграф 72.
- 77 В някои страни последната инстанция представлява съвет, в който са включени представители на интереси, различни от тези на ръководството (например служителите), 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.
- 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 обезценки, както това се изисква съгласно МСС 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 включва само преките разходи, възникващи от реструктурирането, които отговарят на следните две условия:**

- а) да са породени по необходимост от реструктурирането; и
- б) да не са свързани с продължаващата дейност на предприятието.

- 81 Провизията за реструктуриране не включва разходи, като:

- а) преквалифициране или преместване на персонал;
- б) маркетинг; или
- в) инвестиции в нови системи и дистрибуторски мрежи.

Тези разходи се отнасят до бъдещо осъществяване на дейността и не са задължения за реструктуриране към края на отчетния период. 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 оповестява:**

- а) балансовата стойност в началото и в края на периода;
- б) допълнителните провизии, направени през периода, включително увеличенията на съществуващите провизии;
- в) използваните суми (т.е. възникналите и отписаните разходи срещу провизии) през периода;
- г) неизползваните суми, които са отменени през периода; и
- д) увеличението през периода на дисконтираните суми, произтичащо от изминалото време, и ефекта от евентуални настъпили промени в дисконтовия процент.

Не се изисква сравнителна информация.

- 85 Предприятието оповестява следната информация за всеки клас провизии:**

- а) кратко описание на характера на задължението и очакваното разпределение във времето на изходящите потоци икономически ползи;
- б) предварителна информация за елементите на несигурност относно разпределението във времето и размера на тези потоци; когато е необходимо да се предостави съответната информация, предприятието оповестява основните предположения, направени по отношение на бъдещи събития, във връзка с параграф 84; и
- в) сумата на очакваните възстановени суми с отразяване на сумата на актива, който е бил признат за тези очаквани възстановени суми.

- 86 С изключение на случаите, в които вероятността за изходящи потоци от ресурси, съдържащи икономически ползи, е отдалечена във времето, предприятието оповестява кратко описание на естеството на условните пасиви за всеки клас условни пасиви, а когато е практически приложимо и:**

- а) приблизителна оценка на техния финансов ефект, оценен в съответствие с изискванията на параграфи 36—52;
- б) предварителна информация за елементите на несигурност, отнасящи се до размера и разпределението във времето на потоците; и
- в) вероятността да бъдат възстановени суми.

- 87 Когато се определя кои провизии или условни пасиви принадлежат към един и същи клас, е необходимо да се вземе предвид дали характерът на съответните статии е достатъчно сходен, така че един самостоятелен отчет за тях да отговаря на изискванията по параграф 85, букви а) и б) и параграф 86, букви а) и б). На този принцип може да бъде необходимо като един клас провизии да се третират суми, отнасящи се до гаранции на различни продукти, но не би било правилно да се третират като отделен клас суми, които се отнасят до обикновени гаранции, и суми, които са обект на съдебни процедури.

- 88 Когато провизия и условно задължение възникват поради един и същи набор от обстоятелства, предприятието извършва оповестяванията, изискващи се според параграфи 84—86, по начин, показващ връзката между провизията и условното задължение.

- 89 **Когато има вероятност да се осъществи входящ поток икономически ползи, предприятието оповестява кратко описание на естеството на условните активи към края на отчетния период и, когато е практически приложимо, приблизителна оценка на техния финансов ефект, оценен според принципите, определени за провизиите в параграфи 36—52.**
- 90 Важно е при оповестяването на условните активи да се избягва даването на заблуждаващи признаци за вероятността да бъдат реализирани приходи.
- 91 **Когато информацията, изискваща се по параграфи 86 и 89, не е оповестена поради практическа невъзможност, този факт също се оповестява.**
- 92 **В изключително редки случаи оповестяването на цялата информация, изискваща се по параграфи 84—89, или част от нея може да доведе до сериозно предубеждение към позицията на предприятието при спорове с други страни по въпросите на провизиите, условните пасиви или условните активи. В такива случаи не е необходимо предприятието да оповестява тази информация, но оповестява най-общо същността на спора заедно с факта, че информацията не е оповестена и причините за това.**

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- 93 **Ефектът от въвеждането на настоящия стандарт на датата на влизането му в сила (или по-рано) се отчита като преизчисление на началните салда на неразпределената печалба за периода, през който стандартът първоначално влиза в сила. Предприятията се насърчават, без да се задължават, да преизчисляват началните салда на неразпределената печалба за най-ранния отчетен период и да преобразуват сравнителната информация. Ако сравнителната информация не е преизчислена, този факт се оповестява.**
- 94 [Заличен]
- 94А С документа, озаглавен *Обременяващи договори — разходи за изпълнение на договор* и издаден през май 2020 г., бе добавен параграф 68А и бе изменен параграф 69. Предприятието прилага тези изменения за договорите, по отношение на които то все още не е изпълнило всичките си задължения към началото на годишния отчетен период, в който прилага за първи път измененията (датата на първоначалното прилагане). Предприятието не може да преизчислява сравнителната информация. Вместо това предприятието признава съвкупния ефект от първоначалното прилагане на измененията като корекция на началното салдо на неразпределената печалба или друг компонент на собствения капитал, по целесъобразност, към датата на първоначалното прилагане.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 95 Настоящият стандарт влиза в сила за годишните финансови отчети, които обхващат периоди, започващи на 1 юли 1999 г. или след тази дата. Насърчава се по-ранното му прилагане. Ако предприятието прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 юли 1999 г., то оповестява този факт.
- 96 [Заличен]
- 97 [Заличен]
- 98 [Заличен]
- 99 С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010—2012 г.* и издаден през декември 2013 г., бе изменен параграф 5 вследствие на изменението на МСФО 3. Предприятието прилага това изменение без обратна сила за бизнес комбинациите, за които се прилага изменението на МСФО 3.
- 100 С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., бе изменен параграф 5 и заличен параграф 6. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.
- 101 С МСФО 9, издаден през юли 2014 г., бе изменен параграф 2 и бяха заличени параграфи 97 и 98. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

- 102 С МСФО 16, издаден през януари 2016 г., бе изменен параграф 5. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 16.
- 103 С МСФО 17, издаден през май 2017 г., бе изменен параграф 5. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 17.
- 104 С документа, озаглавен *Определение за същественост* (изменения на МСС 1 и МСС 8) и издаден през октомври 2018 г., бе изменен параграф 75. Предприятието прилага тези изменения без обратна сила за годишните периоди, започващи на 1 януари 2020 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага измененията на определението за същественост в параграф 7 от МСС 1 и параграфи 5 и 6 от МСС 8.
- 105 С документа, озаглавен *Обременяващи договори — разходи за изпълнение на договор* и издаден през май 2020 г., бяха добавени параграфи 68А и 94А и бе изменен параграф 69. Предприятието прилага тези изменения за годишните отчетни периоди, започващи на 1 януари 2022 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 38

Нематериални активи

ЦЕЛ

- 1 Целта на настоящия стандарт е да установи счетоводното отразяване на нематериалните активи, които не са специално разгледани в друг стандарт. По силата на настоящия стандарт от предприятието се изисква да признае нематериален актив единствено ако са изпълнени определените критерии. В стандарта се определя и как да се оценява балансовата стойност на нематериалните активи и се изискват определени оповестявания за тях.

ОБХВАТ

- 2 **Настоящият стандарт трябва да се прилага при счетоводното отчитане на нематериалните активи, с изключение на:**
- а) **нематериалните активи, които попадат в обхвата на друг стандарт;**
 - б) финансовите активи съгласно определението в МСС 39 *Финансови инструменти: представяне*;
 - в) признаването и оценяването на активите по проучване и оценяване (вж. МСФО 6 *Проучване и оценяване на минерални ресурси*). и
 - г) **разходите за развойна дейност и добив на полезни изкопаеми, нефт, природен газ и подобни невъзстановими ресурси.**
- 3 Ако друг стандарт урежда счетоводното отчитане на определен вид нематериален актив, предприятието прилага този стандарт вместо настоящия стандарт. Например настоящият стандарт не се прилага по отношение на:
- а) нематериалните активи, държани от предприятието за продажба в обичайния ход на дейността му (вж. МСС 2 *Материални запаси*);
 - б) отсрочените данъчни активи (вж. МСС 12 *Данъци върху дохода*);
 - в) лизинга на нематериални активи, отчитан в съответствие с МСФО 16 *Лизинг*;
 - г) активите, възникващи от доходите на наетите лица (вж. МСС 19 *Доходи на наетите лица*);
 - д) финансовите активи съгласно определението в МСС 32. Признаването и оценяването на някои финансови активи са обхванати от МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*, МСС 27 *Самостоятелни финансови отчети* и МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия*;
 - е) репутацията, придобита в бизнес комбинация (вж. МСФО 3 *Бизнес комбинации*);
 - ж) договорите от обхвата на МСФО 17 *Застрахователни договори* и всякакви активи за парични потоци за придобиване на застраховки по смисъла на МСФО 17;

- з) нетекущите нематериални активи, класифицирани като държани за продажба (или включени в група за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба) в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*;
- и) активите, възникващи от договори с клиенти, които са признати в съответствие с МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*.
- 4 Някои нематериални активи може да се съдържат във или на носител с физическо съдържание като компакт диск (в случай на компютърни програмни продукти – софтуер), правна документация (в случай на лиценз или патент) или филм. При определяне дали даден актив, който включва както материални, така и нематериални елементи, трябва да се разглежда съгласно МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*, или като нематериален актив съгласно настоящия стандарт, предприятието използва преценка, за да определи кой елемент е по-значим. Например компютърните програмни продукти за компютърно контролирано машинно средство, което не може да работи без тези специални програмни продукти, са неразделна част от свързаната с него компютърна апаратура (хардуер) и се третира като имоти, машини и съоръжения. Същото се прилага и по отношение на оперативната система за компютър. Когато програмните продукти не са неразделна част от съответната апаратура, компютърните програмни продукти се разглеждат като нематериален актив.
- 5 Настоящият стандарт се прилага, освен другото, и по отношение на разходите за реклама, обучение, стартиране на бизнес и развойна дейност. Научноизследователските и развойни дейности са насочени към развитието на познанията. Следователно въпреки че тези дейности могат да доведат до актив с физическо съдържание (напр. прототип), физическият елемент на актива е вторичен спрямо неговия нематериален компонент, т.е. познанията, присъщи в него.
- 6 Правата, притежавани от лизингополучателя съгласно лицензионни договори за обекти като игрални филми, видеозаписи, пиеси, ръкописи, патенти и авторски права в обхвата на настоящия стандарт, са изключени от обхвата на МСФО 16.
- 7 Изключване от обхвата на даден стандарт може да настъпи, ако дейностите или сделките са толкова специализирани, че пораждат счетоводни въпроси, към които може да е необходимо да се подходи по различен начин. Такива въпроси възникват в счетоводното отчитане на разходите за проучване или за развойни дейности и проучване на нефт, газ и рудни находища в миннодобивните индустрии, както и в случай на застрахователни договори. Следователно настоящият стандарт не се прилага към разходи за такива дейности и договори. Настоящият стандарт обаче се прилага за други използвани нематериални активи (например компютърни програмни продукти) и направени разходи (например разходи за учредяване и започване на дейност) в миннодобивни индустрии или от застрахователи.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Амортизация е систематичното разпределение на амортизируемата стойност на нематериален актив през полезния му живот.

Актив ⁽²⁵⁾ е ресурс:

а) контролиран от предприятие в резултат на минали събития; и

б) от който се очаква да се получат бъдещи икономически ползи за предприятието.

Балансова стойност е стойността, с която активът се признава в отчета за финансовото състояние след приспадане на натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка по него.

⁽²⁵⁾ Определението за актив в настоящия стандарт не е изменено вследствие на изменението на определението за актив в *Концептуалната рамка за финансовото отчитане*, издадена през 2018 г.

Себестойност или цена на придобиване е размерът на заплатените парични средства или парични еквиваленти или справедливата стойност на друго вознаграждение за придобиването на актив към момента на придобиването или създаването му или – когато е приложимо – размерът, отдаден на този актив, когато е признат първоначално в съответствие с конкретните изисквания на други МСФО, например МСФО 2 *Плащане на базата на акции*.

Амортизируема стойност е себестойността или цената на придобиване на даден актив или друга стойност, заместваща тази себестойност или цена на придобиване, намалена с остатъчната стойност.

Развойна дейност е прилагането на научноизследователски открития или други познания към план или проект за производството на нови или съществено подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги преди началото на търговско производство или ползване.

Стойност, специфична за предприятието, е настоящата стойност на паричните потоци, които предприятието (стопанската единица) очаква да възникнат от продължаващото използване на актив и от освобождаването от него в края на неговия полезен живот, или очаква да възникнат при уреждането на пасив.

Справедлива стойност е цената, която би била получена при продажбата на актив или платена при прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (Вж. МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*.)

Загуба от обезценка е сумата, с която балансовата стойност на даден актив превишава неговата възстановима стойност.

Нематериален актив е разграничим непаричен актив без физическо съдържание.

Парични активи са държаните пари и активите, които трябва да бъдат получени в твърдо определени или определими парични суми.

Научно изследване (научноизследователска дейност) е оригинално и планирано проучване, предприето с цел да се получи ново научно или техническо познание и разбиране.

Остатъчна стойност на нематериален актив е приблизително оценената сума, която предприятието би получило понастоящем при освобождаването от актива, след като се приспадат приблизително оценените разходи по освобождаването от него, ако активът вече е остарял и в състоянието, в което се очаква да бъде в края на полезния си живот.

Полезен живот е:

а) срокът, през който се очаква активът да бъде на разположение за използване от предприятието; или

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

Нематериални активи

- 9 Предприятието често изразходва средства или поема задължения във връзка с придобиването, развитието, поддръжката и разширяването на нематериални ресурси като научни или технически познания, дизайн и въвеждане на нови процеси или системи, лицензи, интелектуална собственост, пазарни познания, търговски марки (включително търговски наименования и издателски права). Типични примери на отчетни обекти, обхванати от тези широки определения, са компютърни програмни продукти, патенти, авторски права, игрални филми, клиентски списъци, права за обслужване на ипотека, риболовни лицензи, вносни квоти, франчайзинги, взаимоотношения с клиенти и доставчици, лоялност на клиента, пазарен дял и маркетингови права.

- 10 Не всички отчетни обекти, описани в параграф 9 отговарят на определението за нематериален актив, т.е. разграничимост, контрол над ресурса и съществуване на бъдещи икономически ползи. Ако отчетен обект от обхвата на настоящия стандарт не отговаря на определението за нематериален актив, разходът за придобиването на нематериалния актив или вътрешното му създаване се признава като разход в момента, в който е направен. Ако отчетният обект обаче е придобит в бизнес комбинация, той е част от репутацията, призната на датата на придобиването (вж. параграф 68).

Разграничимост

- 11 Определението за нематериален актив изисква нематериалният актив да бъде разграничим, за да се разграничи от репутацията. Репутацията, призната в бизнес комбинация, е актив, представляващ бъдещите икономически ползи, произтичащи от други активи, придобити в бизнес комбинация, които не са индивидуално идентифицирани и отделно признати. Бъдещите икономически ползи може да произтичат от синергията между разграничимите придобити активи или от активи, които индивидуално не отговарят на условията за признаване във финансовите отчети.

12 Един актив е разграничим, или ако:

- а) **е делим, т.е. може да бъде разделен или отделен от предприятието и продаден, прехвърлен, лицензиран, отдаден под наем или разменен, отделно или заедно със свързания договор, разграничим актив или пасив, независимо дали предприятието възнамерява да направи това; или**
- б) **възниква от договорни или други законови права, независимо от това дали тези права са прехвърляеми или отделими от предприятието или от други права и задължения.**

Контрол

- 13 Предприятие контролира актив, ако разполага с правомощието да получи бъдещи икономически ползи, произтичащи от базовия ресурс, и да ограничи достъпа на другите лица до тези ползи. Капацитетът на предприятието да контролира бъдещите икономически ползи от нематериален актив обичайно би произтичал от законовите права, които могат да бъдат упражнени според закона. В отсъствието на законови права е по-трудно да се упражни контрол. Правната упражнимост на правата обаче не е необходимо условие за контрол, защото предприятието може да е в състояние да контролира бъдещите икономически ползи по някакъв друг начин.
- 14 Пазарните и техническите познания могат да доведат до бъдещи икономически ползи. Предприятие контролира тези ползи, ако например познанието е защитено от законови права като авторски права, произтичащи от търговски договор (когато е позволено) или от правното задължение на служителите да поддържат конфиденциалност.
- 15 Предприятие може да разполага с екип от опитни служители и може да е в състояние да идентифицира увеличавашите се умения на персонала, водещи до бъдещи икономически ползи от обучението. Предприятието може също да очаква, че персоналят ще продължи да предоставя своите умения на предприятието. Дадено предприятие обаче обикновено разполага с недостатъчен контрол над очакваните икономически ползи, произтичащи от екип от опитни служители и от обучение, за да могат тези обекти да отговорят на определението на нематериален актив. Поради сходни причини, специфичното управление или техническият талант не е вероятно да отговорят на определението за нематериален актив, освен ако не са защитени от законови права за използването им и за придобиването на бъдещите икономически ползи, очаквани от тях, и отговарят и на останалите изисквания на определението.
- 16 Предприятие може да разполага с портфейл от клиенти или пазарен дял и да очаква, че поради неговите усилия в изграждането на отношения с клиентите и лоялност, клиентите ще продължат да търгуват с него. В отсъствието на законови права за защита обаче или на други начини за контрол върху взаимоотношенията с клиентите или лоялността на клиентите на предприятието, предприятието обичайно разполага с недостатъчен контрол над очакваните икономически ползи от взаимоотношенията с клиентите и лоялността на тези обекти (напр. портфейл от клиенти, пазарен дял, взаимоотношения с клиентите и лоялност на клиентите), за да отговори на определението на нематериални активи. При отсъствието на законови права за защита на взаимоотношенията с клиентите, сделки за размяна на същите или на сходни недоговорни взаимоотношения с клиенти (различни от част от бизнес комбинация), осигуряват доказателства, че предприятието въпреки това е в състояние да контролира очакваните бъдещи икономически ползи, произтичащи от взаимоотношенията с клиентите. Тъй като тези сделки за размяна също предоставят доказателства, че взаимоотношенията с клиентите са отделими, тези взаимоотношения с клиентите отговарят на определението на нематериален актив.

Бъдещи икономически ползи

- 17 Бъдещите икономически ползи, произтичащи от нематериален актив, могат да включват приходи от продажбата на продукти или услуги, икономия на разходи или други ползи, произтичащи от използването на актива от предприятието. Например използването на интелектуална собственост в процеса на производство може да намали бъдещите производствени разходи, вместо да увеличи бъдещите приходи.

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

- 18 Признаването на отчетен обект като нематериален актив изисква от предприятието да докаже, че той отговаря на:
- а) определението за нематериален актив (вж. параграфи 8—17); и
 - б) критериите за признаване (вж. параграфи 21—23).

Това изискване се прилага към разходите, които са направени първоначално при придобиването или вътрешното създаване на нематериален актив, и тези, направени впоследствие за разширяването му, замяната на част от него, или поддръжката му.

- 19 Параграфи 25—32 разглеждат прилагането на критерии за признаване на отделно придобити нематериални активи, а параграфи 33—43 разглеждат тяхното прилагане към нематериалните активи, придобити в бизнес комбинация. Параграф 44 разглежда първоначалната оценка на нематериалните активи, придобити чрез предоставени от държавата безвъзмездни средства, параграфи 45—47 — придобити чрез размени на нематериални активи, а параграфи 48—50 разглеждат счетоводното отразяване на вътрешно създадената репутация. Параграфи 51—67 разглеждат първоначалното признаване и оценка на вътрешно създадените нематериални активи.
- 20 Характерът на нематериалните активи е такъв, че в много случаи няма увеличения на този актив или резервни части за него. Съответно, повечето последващи разходи е вероятно да поддържат очакваните бъдещи икономически ползи, присъщи на съществуващ нематериален актив, вместо да отговорят на определението на нематериален актив и критериите за признаване в настоящия стандарт. В допълнение, често е трудно последващите разходи да бъдат причислени към конкретен нематериален актив, вместо към дейността като цяло. Следователно само в редки случаи последващите разходи — разходи, направени след първоначалното признаване на придобит нематериален актив, или след завършването на вътрешно създаден нематериален актив — ще бъдат признати в балансовата стойност на актива. В съответствие с параграф 63, последващите разходи за търговски марки, наименования на информационни издания, издателски права, клиентски списъци и обекти, сходни в същността си (независимо дали са придобити отвън, или вътрешно създадени) се признават винаги в печалбата или загубата в момента, в който са направени. Това е така, защото тези разходи не могат да бъдат разграничени от разходите за развитие на дейността като цяло.
- 21 **Един нематериален актив следва да се признае, ако и само ако:**
- а) **е вероятно, че предприятието ще получи очакваните бъдещи икономически ползи, които са свързани с актива; и**
 - б) **себестойността или цената на придобиване на актива може да бъде определена надеждно.**
- 22 **Дадено предприятие трябва да оцени вероятността от очакваните бъдещи икономически ползи, като използва разумни и аргументирани предположения на ръководството, които представляват най-надеждната приблизителна оценка на системата от икономически условия, които ще съществуват в течение на полезния живот на актива.**
- 23 Предприятието прилага преценка, за да оцени степента на сигурност, свързана с потока от бъдещи икономически ползи, които произтичат от използването на актива на базата на доказателствата, които са на разположение при първоначалното признаване, придавайки по-голяма тежест на външните доказателства.
- 24 **Нематериален актив трябва да се оцени първоначално по себестойност или цена на придобиване.**

Отделно придобиване

- 25 Обичайно цената, която предприятието плаща за отделното придобиване на нематериален актив отразява очакванията относно вероятността, че то ще получи очакваните икономически ползи, възпътени в актива. С други думи, предприятието очаква да има входящ поток от икономически ползи, дори ако има несигурност относно разположението във времето или размера на входящия поток. Следователно критерият за признаване на базата на вероятност в параграф 21, буква а) винаги се счита за изпълнен за отделно придобитите нематериални активи.
- 26 В допълнение, себестойността или цената на придобиване на отделно придобит нематериален актив обикновено може да бъде надеждно определена. Това е особено важно, когато възнаграждението за покупката е под формата на парични средства или други парични активи.
- 27 Цената на придобиване на отделно придобит нематериален актив се състои от:
- а) неговата покупна цена, включително вносните мита и невъзстановимите данъци върху покупката, след приспадане на всички търговски отстъпки; и
 - б) всякакви пряко относими разходи за подготовката на актива за неговото използване по предназначение.
- 28 Примери за пряко относими разходи:
- а) разходи за доходи на наетите лица (съгласно определението в МСС 19), възникващи пряко от привеждането на актива в работно състояние;
 - б) професионални възнаграждения, произтичащи пряко от привеждането на актива в работно състояние; и
 - в) разходи за изпитване, когато активът функционира нормално.
- 29 Примери на разходи, които не са част от цената на придобиване на нематериален актив, са:
- а) разходите за въвеждане на нов продукт или услуга (включително разходите за реклама и насърчаване на продажбите);
 - б) разходите за извършване на дейност на ново местоположение или с нова категория клиенти (включително разходите за обучение на персонала); и
 - в) административните и другите общи разходи.
- 30 Признаването на разходите в балансовата стойност на нематериален актив се преустановява, когато активът е в състояние, в което може да функционира по начина, очакван от ръководството. Следователно разходите, направени при използването или преместването на нематериален актив, не се включват в балансовата стойност на този актив. Например следните разходи не са включени в балансовата стойност на нематериален актив:
- а) разходи, направени в момента, в който актив, можещ да функционира по начина, очакван от ръководството, все още не е въведен в експлоатация; и
 - б) първоначалните оперативни загуби, като например такива направени по време на създаването на търсене на продукцията на актива.

- 31 Някои операции възникват във връзка с разработването на нематериален актив, но не са необходими за привездането му в състояние, необходимо за да може да работи по начина, очакван от ръководството. Тези случайни операции могат да възникнат преди или по време на развойните дейности. Тъй като случайните операции не са необходими за привездането на актива в състояние, необходимо за да може да работи по начина, очакван от ръководството, приходите и свързаните с това разходи за случайните операции се признават незабавно в печалбата или загубата и се включват в съответните класификации на приходи и разходи.
- 32 Ако плащането за нематериален актив е отсрочено извън обичайните кредитни срокове, неговата стойност е равностойна на паричната цена. Разликата между тази сума и общата сума на плащанията се отчита като разход за лихви в течение на периода на кредита, освен ако се капитализира в съответствие с МСС 23 *Разходи по заети*.

Придобиване като част от бизнес комбинация

- 33 В съответствие с МСФО 3 *Бизнес комбинации*, ако нематериален актив бъде придобит в бизнес комбинация, цената на придобиване на този нематериален актив е неговата справедлива стойност към датата на придобиването. Справедливата стойност на нематериален актив отразява очакванията на пазарните участници към датата на придобиване относно вероятността очакваните бъдещи икономически ползи, възплътени в актива, да бъдат получени от предприятието. С други думи, предприятието очаква да има входящ поток от икономически ползи, дори ако има несигурност относно разположението във времето или размера на входящия поток. Следователно критерият за признаване на базата на вероятност в параграф 21, буква а) винаги се счита за изпълнен за нематериалните активи, придобити в бизнес комбинация. Ако актив, придобит в бизнес комбинация, е отделен или възниква от договорни или други законови права, съществува достатъчно информация, за да се оцени надеждно справедливата стойност на този актив. Следователно, критерият за надеждно оценяване в параграф 21(б) винаги се счита за изпълнен за нематериални активи, придобити в бизнес комбинация.
- 34 В съответствие с настоящия стандарт и МСФО 3 (преработен през 2008 г.) придобивашото предприятие признава към датата на придобиване отделно от репутацията нематериален актив на придобиваното предприятие, независимо дали активът е бил признат от придобиваното предприятие преди бизнес комбинацията. Това означава, че придобивашото предприятие признава незавършен проект за научноизследователска и развойна дейност на придобиваното предприятие като актив, отделно от репутацията, ако проектът отговаря на определението за нематериален актив. Незавършеният проект за научноизследователска и развойна дейност на придобиваното предприятие отговаря на определението за нематериален актив, когато той:
- а) отговаря на определението за актив; и
 - б) е разграничим, т.е. е отделен или възниква от договорни или други законови права.

Нематериален актив, придобит в бизнес комбинация

- 35 Ако нематериален актив, придобит в бизнес комбинация, е отделен или възниква от договорни или други законови права, съществува достатъчно информация, за да се оцени надеждно справедливата стойност на този актив. Когато за приблизителните оценки, използвани за оценяване справедливата стойност на нематериален актив, съществуват редица възможни резултати с различни вероятности, тази несигурност влиза в оценката на справедливата стойност на актива.
- 36 Нематериален актив, придобит в бизнес комбинация, би могъл да е отделен, но само заедно със свързан договор, определим актив или пасив. В такива случаи придобивашото предприятие признава нематериалния актив отделно от репутацията, но съвместно със свързания отчетен обект.
- 37 Придобивашото предприятие може да признае група от допълващи се нематериални активи като един актив при условие, че отделните активи в групата имат сходен полезен живот. Например термините „търговско наименование“ и „наименование на марка“ често се използват като синоними за търговски марки и други марки. Те обаче са общи маркетингови термини, които обичайно се използват за обозначаване на група от допълващи се активи като търговска марка (или марка за услуга) и свързаното с нея търговско наименование, формули, рецептури и технологична експертиза.

Последващи разходи по придобит незавършен проект за научноизследователска и развойна дейност

42 Разходи за научноизследователска и развойна дейност, които:

- a) са свързани с незавършен проект за научноизследователска и развойна дейност, придобит отделно или в бизнес комбинация и признат като нематериален актив; и
- б) са направени след придобиването на този проект;

се отчитат счетоводно в съответствие с параграфи 54—62.

43 Прилагането на изискванията в параграфи 54—62 означава, че последващите разходи за незавършен проект за научноизследователска и развойна дейност, придобит отделно в бизнес комбинация и признат като нематериален актив, са:

- a) признати като разход в момента, в който са направени, ако са разходи за научноизследователска дейност;
- б) признати като разход в момента, в който са направени, ако са разходи за развойна дейност, които не отговарят на критериите за признаване като нематериален актив в параграф 57; и
- в) добавени към балансовата стойност на придобития незавършен проект за научноизследователска и развойна дейност, ако това са разходи за развойна дейност, които отговарят на критериите за признаване в параграф 57.

Придобиване чрез безвъзмездни средства, предоставени от държавата

- 44** В някои случаи, нематериален актив може да бъде придобит безвъзмездно или срещу номинално възнаграждение, чрез безвъзмездни средства, предоставени от държавата. Това може да се случи, когато държавата прехвърля или разпределя нематериални активи към предприятието, като например права за ползване на летища, лицензи за работа на радио или телевизионни станции, лицензи за внос или квоти, или права на достъп до други ограничени ресурси. В съответствие с МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавната помощ* предприятието може да избере да признае първоначално по справедлива стойност както нематериалния актив, така и безвъзмездните средства. Ако предприятието избере да не признава актива първоначално по справедлива стойност, то го признава първоначално по номинална стойност (другият начин на отразяване, допустим съгласно МСС 20) заедно с всякакви разходи, които са пряко относими към подготовянето на актива за неговото използване по предназначение.

Размяна на активи

- 45** Един или повече нематериални активи могат да бъдат придобити в замяна на непаричен(ни) актив(и), или комбинация от парични и непарични активи. По-нататък се разглежда просто размяната на един непаричен актив за друг, но същото важи и за всякакви размени, описани в предходното изречение. Цената на придобиване на такъв нематериален актив се определя по справедлива стойност, освен ако: а) разменната дейност няма търговска същност, или б) справедливата стойност нито на получения актив, нито на дадения актив, може да бъде определена надеждно. Придобитият актив се оценява по този начин дори ако предприятието не може незабавно да отпише дадения актив. Ако придобитият актив не е оценен по справедлива стойност, неговата цена на придобиване се оценява по балансовата стойност на дадения актив.

- 46** Предприятието определя дали сделката по размяна има търговска същност, като преценява степента, до която бъдещите му парични потоци се очаква да се променят в резултат от сделката. Сделка по размяна има търговска същност, ако:

- a) конфигурацията (т.е. рискът, разпределението във времето и размерът) на паричните потоци от получения актив се различава от конфигурацията на паричните потоци на прехвърления актив; или

- б) специфичната за предприятието стойност на частта от дейността на предприятието, засегната от сделката, се промени в резултат от размяната; и
- в) разликата, посочена в буква а) или б), е значителна по отношение на справедливата стойност на разменените активи.

За да се определи дали дадена сделка по размяна има търговска същност, специфичната за предприятието стойност на частта от дейността на предприятието, засегната от сделката, отразява паричните потоци след данъчно облагане. Резултатът от тези анализи може да е ясен и без да се налага предприятието да прави подробни изчисления.

- 47 В параграф 21, буква б), се уточнява, че условие за признаването на нематериален актив е цената на придобиване на актива да може да бъде надеждно определена. Справедливата стойност на нематериален актив се определя надеждно, ако: (а) колебанията в обхвата на разумните оценки на справедливата стойност не са значими за този актив, или б) вероятностите на различните приблизителни оценки в рамките на обхвата могат да бъдат разумно оценени и използвани при оценяването на справедливата стойност. Ако предприятието е в състояние да определи надеждно справедливата стойност на получения или отдадения актив, тогава за оценяването на себестойността се използва справедливата стойност на отдадения актив, освен ако справедливата стойност на получения актив не е по-ясно определима.

Вътрешно създадена репутация

- 48 Вътрешно създадената репутация не се признава като актив.**

- 49 В някои случаи за създаването на бъдещи икономически ползи се правят разходи, но това не води до създаване на нематериален актив, който да отговаря на критериите за признаване в стандарта. Този разход често се описва като допринасящ за вътрешно създадената репутация. Вътрешно създадената репутация не се признава като актив, тъй като тя не е разграничим ресурс (т.е. тя не е отделима, нито възниква от договорни или други законови права), контролиран от предприятието, който може да бъде надеждно оценен по себестойност.

- 50 Разликите между справедливата стойност на предприятието и балансовата стойност на неговите разграничими нетни активи във всеки един момент може да обхващат редица фактори, които оказват влияние върху справедливата стойност на предприятието. Тези разлики обаче не представляват стойността на нематериалните активи, контролирани от предприятието.

Вътрешно създадени нематериални активи

- 51 Понякога е трудно да се определи дали вътрешно създаден нематериален актив отговаря на критериите за признаване поради проблемите, свързани с:

- а) определянето дали и кога е налице разграничим актив, който ще генерира очаквани бъдещи икономически ползи; и
- б) надеждното определяне на себестойността на актива. В някои случаи, разходите за вътрешно създаване на нематериален актив не могат да бъдат разграничени от разходите за поддържане или разширяване на вътрешно създадената репутация на предприятието или за осъществяването на ежедневните операции.

Ето защо, в допълнение към спазването на общите изисквания за признаване и първоначална оценка на нематериален актив, предприятието прилага изискванията и насоките, включени в параграфи 52—67, по отношение на всички вътрешно създадени нематериални активи.

52 За да оцени дали вътрешно създаден нематериален актив отговаря на критериите за признаване, предприятието класифицира създаването на актив във:

- а) фазата на научноизследователска дейност; и
- б) фазата на развойна дейност.

Въпреки че за термините „научно изследване“ и „развойна дейност“ има определения, термините „фаза на научноизследователска дейност“ и „фаза на развойната дейност“ имат по-широко значение за целите на настоящия стандарт.

53 Ако дадено предприятие не може да разграничи фазата на научноизследователската дейност от фазата на развойната дейност на вътрешен проект за създаване на нематериален актив, предприятието третира разходите по този проект все едно, че те са били направени само във фазата на научноизследователската дейност.

Фаза на научноизследователска дейност

54 **Никой нематериален актив, който е резултат на научноизследователска дейност (или от фаза на научноизследователска дейност на вътрешен проект), не трябва да бъде признат. Разходите за научноизследователска дейност (или за фаза на научноизследователска дейност на вътрешен проект) следва да бъдат признати като разход в момента, в който са направени.**

55 Във фазата на научноизследователската дейност на вътрешен проект предприятието не може да покаже, че съществува нематериален актив, който ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи. Следователно разходът се признава като разход в момента, в който е направен.

56 Примери на научноизследователски дейности са:

- а) дейности, чиято цел е получаването на нови познания;
- б) търсенето, оценката и окончателният избор на приложения на научноизследователските открития или други познания;
- в) търсенето на алтернативи за материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги; и
- г) формулата, дизайна, оценката и окончателният избор на възможни алтернативи за нови или подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.

Фаза на развойна дейност

57 **Нематериален актив, възникващ от развойната дейност (или от фазата на развойната дейност на вътрешен проект), трябва да се признава, единствено и само ако предприятието може да докаже следното:**

- а) **техническата изпълнимост на завършването на нематериален актив, така че той да бъде на разположение за ползване или продажба;**
- б) **намерението да завърши нематериалния актив и да го използва или продаде;**
- в) **неговата способност да използва или продаде нематериалния актив;**
- г) **как нематериалният актив ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи. Наред с всичко останало, предприятието може да докаже съществуването на пазар за продукцията на нематериалния актив или за самия нематериален актив, или ако той ще се използва вътрешно, полезността на нематериалния актив;**

- д) наличието на адекватни технически, финансови и други ресурси за приключване на развойната дейност и за ползването или продажбата на нематериалния актив;
- е) неговата способност за надеждно определяне на разходите, отнасящи се до нематериалния актив по време на неговото разработване.

58 Във фазата на научноизследователската дейност на вътрешен проект, предприятието може в някои случаи да идентифицира нематериален актив и да покаже, че активът ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи. Това е така, защото фазата на развойна дейност на проекта продължава след фазата на научноизследователската дейност.

59 Примери на научноизследователски дейности са:

- а) проектирането, изграждането и изпитването на прототипи и модели преди производството или преди използването;
- б) проектирането на инструменти, матрици, шаблони и матрични плочи, свързани с нови технологии;
- в) проектирането, изграждането и експлоатацията на пилотни съоръжения, които не са в мащаб, икономически осъществим като търговско производство; и
- г) проектирането, изграждането и изпитването на избрани алтернативи за нови или подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.

60 За да покаже как нематериален актив ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи, предприятието оценява бъдещите икономически ползи, които ще бъдат получени от актива, като използва принципите по МСС 36 *Обезценка на активи*. Ако активът ще генерира икономически ползи само в комбинация с други активи, предприятието прилага концепцията за единиците, генериращи парични потоци в МСС 36.

61 Наличието на ресурси за завършването, използването и получаването на ползи от нематериален актив, може да се докаже чрез бизнес план, например, посочващ техническите, финансовите и другите необходими ресурси, както и способността на предприятието да осигури тези ресурси. В някои случаи, предприятието представя наличието на външни финанси чрез получаването на доказателства от кредитора за неговото желание да финансира плана.

62 По методите за определяне на себестойността на предприятието често може да се определят надеждно разходите за вътрешно създадения нематериален актив, като заплата и други разходи, направени за осигуряването на авторски права или лицензи, или за разработването на компютърни програмни продукти.

63 Вътрешно създадени търговски марки, наименования на информационни издания, издателски права, клиентски списъци и обекти, сходни по съдържание, не се признават като нематериални активи.

64 Разходите за вътрешно създадени търговски марки, наименования на информационни издания, издателски права, клиентски списъци и обекти, сходни по съдържание, не може да бъдат разграничени от разхода за развитие на дейността като цяло. Следователно тези обекти не се признават като нематериални активи.

Себестойност на вътрешно създаден нематериален актив

65 Себестойността на вътрешно създаден нематериален актив, за целите на параграф 24, е сумата от разходите, направени от датата, в която нематериалният актив за първи път е отговорил на критериите за признаване по параграфи 21, 22 и 57. Параграф 71 забранява възстановяването на разходи, признати преди това като разход.

66 Себестойността на вътрешно създаден нематериален актив включва всички пряко свързани разходи, необходими за създаването, производството и подготовката на актив, за да бъде приведен в състояние да функционира по начина, очакван от ръководството. Примери за пряко относими разходи:

- а) разходи за материали и услуги, използвани или консумирани при създаването на нематериален актив;
- б) разходи за доходи на наетите лица (съгласно определението в МСС 19 *Доходи на наетите лица*), произтичащи от създаването на нематериален актив;
- в) такси за регистриране на законови права; и
- г) амортизация на патенти и лицензи, които са използвани за създаване на нематериалния актив.

МСС 23 определя критерии за признаване на лихви като елемент от себестойността на вътрешно създаден нематериален актив.

67 Следните не са компоненти на себестойността на вътрешно създаден нематериален актив:

- а) разходи по продажбата, административни и други общопроизводствени разходи, освен ако тези разходи може да бъдат пряко отнесени към подготовката на актива за ползване;
- б) установена неефективност и първоначални оперативни загуби, възникнали, преди активът да достигне до планирания капацитет; и
- в) разходи за персонал по обучението за работа с актива.

Пример, илюстриращ параграф 65

Предприятието разработва нов производствен процес. През 2005 г. направените разходи са в размер на 1000 ^(а) ПЕ, от които 900 ПЕ са направени преди 1 декември 20X5 г., а 100 ПЕ са направени между 1 декември 20X5 г. и 31 декември 20X5 г. Предприятието е в състояние да покаже, че на 1 декември 20X5 г. производственият процес отговаря на критериите за признаване като нематериален актив. Възстановимата стойност на ноу-хау, включено в процеса (включително бъдещи парични изходящи потоци за приключване на процеса преди да стане на разположение за ползване), е определена на 500 ПЕ.

В края на 20X5 г. производственият процес е признат като нематериален актив по себестойност в размер на 100 ПЕ (разходи, направени от датата, когато критериите за признаване са били изпълнени, т.е. 1 декември 20X5 г.) Разходът в размер на 900 ПЕ, направени преди 1 декември 20X5 г., е признат като разход, тъй като критериите за признаване не са изпълнени до 1 декември 20X5 г. Тези разходи не формират част от себестойността на производствения процес, призната в отчета за финансовото състояние.

През 20X6 г. направените разходи са в размер на 2000 ПЕ. В края на 20X6 г. възстановимата стойност на ноу-хау, въплътено в процеса (включително бъдещи парични изходящи потоци за приключване на процеса преди да стане на разположение за ползване), е определена на 1900 ПЕ.

В края на 20X6 г. себестойността на производствения процес е 2100 ПЕ (разходи в размер на 100 ПЕ, признати в края на 20X5 г. плюс разходи в размер на 2000 ПЕ, признати в 20X6 г.). Предприятието признава загуба от обезценка в размер на 200 ПЕ за коригиране на балансовата стойност на процеса преди загубата от обезценка (2100 ПЕ) до неговата възстановима стойност (1900 ПЕ). Тази загуба от обезценка ще се обърне в последващ период, ако изискванията за обратно проявление на загубата от обезценка в МСС 36, са изпълнени.

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

ПРИЗНАВАНЕ НА РАЗХОД

- 68** Разходите за нематериален обект трябва да бъдат признати като разход в момента, в който са направени, освен ако:
- а)** формират част от стойността на нематериален актив, който отговаря на критериите за признаване (вж. параграфи 18–67); или
 - б)** обектът е придобит в бизнес комбинация и не може да бъде признат като нематериален актив. В такъв случай той сформира част от сумата, призната като репутация към датата на придобиване (вж. МСФО 3).
- 69** В някои случаи разходите са направени, за да осигурят бъдещи икономически ползи на предприятието, но не е придобит или създаден никакъв нематериален актив или друг актив, който може да бъде признат. В случая на доставка на стоки предприятието признава такъв разход, когато получи право на достъп до стоките. В случая на доставка на услуги предприятието признава такъв разход, когато получи услугите. Например, освен когато формира част от стойността на бизнес комбинация, разходите по научноизследователската дейност са признати като разход в момента, в който са направени (вж. параграф 54). Други примери на разходи, които са признати като разход в момента, в който са направени, са:
- а)** разходи по първоначални дейности (т.е. разходи за учредяване и започване на дейност, наричани също „първоначални разходи“), освен ако тези разходи са включени в стойността на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията в съответствие с МСС 16. Разходите за учредяване и започване на дейност може да се състоят от разходи за учредяване, например законови и административни разходи, направени при учредяването на юридическо лице, разходите за откриване на ново съоръжение или стопанска дейност (т.е. разходи преди откриването) или разходи за започването на нови дейности или пускането на нови продукти или процеси (т.е. разходи преди пускане в експлоатация);
 - б)** разходи за дейности по обучението;
 - в)** Разходи за дейности по реклама и насърчаване на продажбите (включително поръчки по каталог по пощата);
 - г)** разходи за преместване или реорганизация на част или на цялото предприятие.
- 69А** Предприятието има право на достъп до стоките, когато ги притежава. По аналогичен начин, то има право на достъп до стоките, когато те са били произведени от доставчика в съответствие с условията и сроковете на договора за доставка и предприятието може да изисква доставката им срещу заплащане. Услугите се получават, в момента на тяхното извършване от доставчика в съответствие с договора за предоставянето им на предприятието, а не когато предприятието ги използва, за да предоставя други услуги, например да достави реклама на клиенти.
- 70** Параграф 68 не изключва възможността предприятието да признае предплащането като актив, когато плащането за стоките е извършено, преди предприятието да получи правото на достъп до стоките. По аналогичен начин, параграф 68 не изключва възможността предприятието да признае предплащането като актив, когато плащането за услугите е извършено, преди предприятието да получи тези услуги.

Минали разходи не следва да бъдат признавани като актив

- 71** Разходите за нематериален отчетен обект, които са били признати първоначално като разход, не трябва да бъдат признавани като част от себестойността или цената на придобиване на нематериален актив на по-късна дата.

ОЦЕНЯВАНЕ СЛЕД ПРИЗНАВАНЕ

- 72** Предприятието избира или модела на себестойността или цената на придобиване по параграф 74, или преоценъчния модел по параграф 75 като своя счетоводна политика. Ако нематериален актив е отчетен чрез използването на преоценъчния модел, всички останали активи в тази група също трябва да бъдат отчетени чрез използването на същия модел, освен ако не съществува активен пазар за тези активи.

- 73 Група нематериални активи е групирането на активи със сходен характер и използване в дейността на предприятието. Отчетните обекти от даден клас нематериални активи се преоценяват едновременно, за да се избегне селективната преценка на активите и отчитането на суми във финансовия отчет, представляващи комбинация от разходи и стойности към различни дати.

Модел на себестойността или цената на придобиване

- 74 След първоначалното признаване на нематериален актив той трябва да се отчита по себестойност или цена на придобиване, намалена с натрупаната амортизация и всякакви натрупани загуби от обезценка.

Преоценъчен модел

- 75 След първоначалното признаване на нематериален актив той трябва да се отчита по преоценена стойност, която е неговата справедлива стойност към датата на преоценката, намалена с натрупаната впоследствие амортизация и натрупаните впоследствие загуби от обезценка. За целите на преоценките съгласно настоящия стандарт справедливата стойност се оценява чрез съотнасяне към активен пазар. Преоценките се правят толкова често, че към края на отчетния период балансовата стойност на актива да не се различава съществено от неговата справедлива стойност.

- 76 Преоценъчният модел не позволява:

а) преоценката на нематериални активи, които не са били признати преди това като активи; или

б) първоначалното признаване на нематериалните активи по суми, различни от себестойността или цената на придобиване.

- 77 Преоценъчният модел се прилага, след като даден актив е бил признат първоначално по себестойност или цена на придобиване. Ако само част от стойността на даден нематериален актив обаче е призната като актив, тъй като активът не е отговарял на критериите за признаване до определен момент в процеса (вж. параграф 65), преоценъчният модел може да бъде приложен по отношение на целия този актив. Също така, преоценъчният модел може да бъде приложен към нематериален актив, който е получен чрез безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и е признат по номинална стойност (вж. параграф 44).

- 78 Не е обичайно да съществува активен пазар за нематериален актив, въпреки че може да се случи. Например в някои юрисдикции може да съществува активен пазар за свободно прехвърляеми лицензи за таксиметрова дейност или производствени квоти. Активен пазар обаче не може да съществува за търговски марки, наименования на информационни издания, издателски права за музика и филми, патенти или марки, тъй като всеки такъв актив е единствен по рода си. Също така, въпреки че нематериалните активи се купуват и продават, договорите се договарят между отделните купувачи и продавачи и сделките са относително редки. Поради тези причини цената, платена за един актив, може да не осигурява достатъчни доказателства за справедливата стойност на друг актив. Нещо повече, цените често не са обществено достъпни.

- 79 Честотата на преоценките зависи от променливостта на справедливите стойности на нематериалните активи, които се преоценяват. Ако справедливата стойност на преоценен актив се различава съществено от неговата балансова стойност е необходима допълнителна преценка. Някои нематериални активи могат да претърпят съществени и непостоянни движения в справедливата стойност, като по този начин ще възникне необходимост от годишна преценка. Такива чести преценки не са необходими за нематериални активи с несъществени движения в справедливата стойност.

- 80 Когато се преоценява отделен нематериален актив, балансовата стойност на този актив се коригира до преоценената стойност. Към датата на преценка активът се третира по един от следните начини:

а) брутната балансова стойност се коригира по начин, който е съвместим с преоценката на балансовата стойност на актива. Например брутната балансова стойност може да бъде преизчислена чрез позоваване на наблюдаеми пазарни данни или може да се преизчисли пропорционално на промяната в балансовата стойност. Натрупаната амортизация към датата на преоценката се коригира, така че да е равна на разликата между брутната балансова стойност и балансовата стойност на актива, след като се вземат под внимание натрупаните загуби от обезценка; или

б) натрупаната амортизация се отписва за сметка на brutната балансова стойност на актива.

Сумата на корекцията на натрупаната амортизация съставлява част от увеличението или намалението на балансовата стойност, което се отчита в съответствие с параграфи 85 и 86.

- 81** Ако нематериален актив в група преоценени нематериални активи не може да бъде преоценен, тъй като не съществува активен пазар за този актив, активът трябва да се отчита по неговата цена на придобиване, намалена с всяка натрупана амортизация и загуби от обезценка.
- 82** Ако справедливата стойност на преоценен нематериален актив вече не може да бъде оценена чрез позоваване на активен пазар, балансовата стойност на актива е неговата преоценена стойност към датата на последната преоценка чрез позоваване на активен пазар, намалена с последващата натрупана амортизация и евентуални последващи натрупани загуби от обезценка.
- 83** Фактът, че вече не съществува активен пазар за даден преоценен нематериален актив, може да показва, че активът може да е обезценен и че трябва да бъде подложен на проверка в съответствие с МСС 36.
- 84** Ако справедливата стойност на актива може да бъде оценена чрез съотнасяне към активен пазар към последващата дата на оценяване, преоценъчният модел се прилага от тази дата.
- 85** Когато балансовата стойност на нематериален актив се увеличава в резултат на преоценка, увеличението се признава в другия всеобхватен доход и се натрупва в собствения капитал в раздел „Преоценъчен излишък“. Увеличението обаче се признава в печалбата или загубата, доколкото възстановява намаление от преоценка на същия актив, което преди това е признато в печалбата или загубата.
- 86** Ако балансовата стойност на нематериален актив бъде намалена в резултат от преоценка, намалението трябва да се признае в печалбата или загубата. Намалението обаче се признава в другия всеобхватен доход до степента на съществуващо кредитно салдо в преоценъчния излишък по отношение на този актив. Намалението, признато в другия всеобхватен доход, намалява сумата, натрупана в собствения капитал в раздел „Преоценъчен излишък“.
- 87** Натрупаният преоценъчен излишък, включен в собствения капитал, може да се прехвърли пряко в неразпределената печалба, когато излишъкът бъде реализиран. Целият излишък може да се реализира при изваждането от употреба или освобождаването от актива. Част от излишъка обаче може да бъде реализиран при използването на актива от предприятието; в този случай размерът на реализирания излишък е разликата между амортизацията въз основа на преоценената балансова стойност на актива и амортизацията, която би била призната въз основа на историческата цена на актива. Прехвърлянето от преоценъчния излишък към неразпределената печалба не се прави през печалбата или загубата.

ПОЛЕЗЕН ЖИВОТ

- 88** Предприятието оценява дали полезният живот на нематериален актив е определен или неопределен и ако е определен, оценява продължителността или броя на производствените или сходни единици, съставляващи този полезен живот. Даден нематериален актив се разглежда като имащ неопределен полезен живот, когато на базата на анализ на съответните фактори, не съществува предвидимо ограничение за периода, през който се очаква активът да генерира нетни входящи парични потоци за предприятието.

- 89 Счетоводното отчитане на нематериален актив се базира на неговия полезен живот. Нематериален актив с определен (ограничен) полезен живот се амортизира (вж. параграфи 97–106), а нематериален актив с неопределен полезен живот не се амортизира (вж. параграфи 107–110). Примерите, придружаващи настоящия стандарт, илюстрират определянето на полезния живот на различни нематериални активи и последващото счетоводно отчитане на тези активи на базата на определените полезни животи.
- 90 При определянето на полезния живот на нематериален актив под внимание се вземат много фактори, включително:
- а) очакваното използване на актива от предприятието и дали активът би могъл да се управлява ефективно от друг управленски екип;
 - б) типичните продуктови жизненни цикли за актива и публичната информация за приблизителните оценки на полезните животи на сходни активи, които се използват по подобен начин;
 - в) технически, технологични, търговски или други видове морално остаряване;
 - г) стабилността на индустрията, в която функционира активът, и промените в пазарното търсене за продукти и услуги, получени от актива;
 - д) очакваните действия от конкуренти или потенциални конкуренти;
 - е) нивото на разходите за поддръжка, необходими за получаването на очакваните бъдещи икономически ползи от актива и способността и намеренията на предприятието да достигне това ниво;
 - ж) периодът на контрол над актива и законовите или сходни ограничения върху използването на актива като например дати на изтичане на срока на съответния лизинг; и
 - з) дали полезният живот на актива зависи от полезния живот на други активи на предприятието.
- 91 Терминът „неопределен“ не означава „безкраен“. Полезният живот на един нематериален актив отразява само това ниво на бъдещите разходи за поддръжка, необходими за поддържане на актива според неговия стандарт за работа, оценено в момента на приблизителното оценяване на полезния живот на актива, както и способността и намерението на предприятието да достигне това ниво. Заключението, че полезният живот на нематериален актив е неопределен, не трябва да зависи от планираните бъдещи разходи, превишаващи тези, които са необходими за поддръжката на актива на стандартното ниво на изпълнение.
- 92 Като се има предвид историята на бързите промени в технологиите, компютърните програмни продукти и много други нематериални активи са податливи на технологично остаряване. Следователно често техният полезен живот е кратък. Очакваните бъдещи намаления на продажената цена на стока, произведена при използването на нематериален актив, биха могли да служат за ориентир за очакваното технологично или търговско остаряване на актива, което от своя страна би могло да отрази намаляването на бъдещите икономически ползи, присъщи на актива.
- 93 Полезният живот на нематериален актив може да е много дълъг или дори неограничен. Несигурността оправдава приблизителното оценяване на полезния живот на нематериален актив съгласно принципа на предпазливостта, но не оправдава избора на живот, който е нереалистично кратък.
- 94 **Полезният живот на нематериален актив, който произтича от договорни или други законови права, не превишава периода на договорните или другите права, но може да бъде по-кратък в зависимост от периода, през който предприятието очаква да използва актива. Ако договорните или другите законови права са прехвърлени за ограничен срок, който може да бъде подновен, полезният живот включва периода(ите) за подновяване само, ако са налице доказателства в подкрепа на подновяването от предприятието без съществени разходи. Полезният живот на обратно придобито право, признато като нематериален актив в бизнес комбинация, е оставащият договорен период на договора, по силата на който е дадено правото, и не следва да включва периоди на подновяване.**
- 95 Съществуват както икономически, така и законови фактори, оказващи влияние върху полезния живот на нематериален актив. Икономическите фактори определят периода, през който предприятието ще получава бъдещи икономически ползи. Законите фактори могат да ограничат периода, през който предприятието контролира достъпа до тези ползи. Полезният живот е по-краткият от двата периода, определени от тези фактори.

96 Съществуването на следните фактори, наред с останалите, показва, че предприятието би могло да поднови договорните или други законови права без съществени разходи.

- а) съществуват доказателства, по възможност базирани на опит, че договорните или другите законови права ще бъдат подновени. Ако подновяването зависи от съгласието на трета страна, това включва доказателства, че третата страна ще даде своето съгласие;
- б) съществуват доказателства, че всякакви условия, необходими за получаване на подновяването, ще бъдат изпълнени; и
- в) разходите за подновяването не са съществени за предприятието, ако бъдат съпоставени с бъдещите икономически ползи, които се очаква да бъдат получени от предприятието от подновяването.

Ако разходите за подновяването са съществени при съпоставянето им с бъдещите икономически ползи, които се очаква да бъдат получени от предприятието от подновяването, разходите за подновяването представляват, по своята същност, разходи за придобиването на нов нематериален актив на датата на подновяването.

НЕМАТЕРИАЛНИ АКТИВИ С ОГРАНИЧЕН ПОЛЕЗЕН ЖИВОТ

Амортизационен период и метод на амортизация

97 Амортизируемата стойност на нематериален актив с ограничен полезен живот се разпределя систематично през полезния му живот. Отчисляването на амортизацията започва, когато активът е на разположение за ползване, т.е. когато той е на мястото и в състоянието, които са необходими за тяхната експлоатация по начина, предвиден от ръководството. Отчисляването на амортизацията се прекратява на по-ранната от следните две дати: датата, на която активът е класифициран като държан за продажба (или включен в групата за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба) в съответствие с МСФО 5, или датата, на която активът е отписан. Използваният метод на амортизация отразява модела, при който бъдещите икономически ползи от актива се очаква да бъдат потребени от предприятието. Ако този модел не може да бъде определен надеждно, се използва линейният метод. Разходът за амортизация за всеки период се признава в печалбата или загубата, освен ако този или друг стандарт не позволява или не изисква той да бъде включен в балансовата стойност на друг актив.

98 За да се разпредели систематично амортизируемата стойност на актив през полезния му живот, може да се използват разнообразни методи на амортизация. Тези методи включват линейния метод, метода на намаляващия остатък и метода според количеството на произведената продукция. Използваният метод се избира на базата на очаквания модел на потребление на очакваните бъдещи икономически ползи, при-същи на актива и се прилага последователно в отделните периоди, освен ако няма промяна в очаквания модел на потребление на тези бъдещи икономически ползи.

98А Налице е оборимо предположение, че метод на амортизация, който се основава на приходи, генерирани от дейност, която включва използването на нематериален актив, е неподходящ. Приходите, генерирани от дейност, която включва използването на нематериален актив, обикновено отразява фактори, които не са пряко свързани с потреблението на икономическите ползи, присъщи на нематериалния актив. Например приходите се влияят от други входящи материали и процеси, дейностите по продажба и промените в продажните обеми и цени. Ценовият компонент на приходите може да бъде повлиян от инфлацията, която не се отразява върху начина, по който активът се консумира. Тази презумпция може да бъде пренебрегната само в ограничените случаи:

- а) в които нематериалният актив е изразен като оценка на прихода, както е описано в параграф 98В; или

б) когато може да се докаже, че приходите и потреблението на икономическите ползи от нематериален актив са тясно свързани.

98 В. При избора на подходящ метод на амортизация в съответствие с параграф 98, предприятието може да определи преобладаващия ограничаващ фактор, който е присъщ на нематериалния актив. Например в договора, в който се определят правата на предприятието върху използването на нематериален актив, може да се уточни използването от предприятието на нематериалния актив като предварително определен брой години (т.е. време), брой произведени единици стока или определена обща сума на приходите, които се очаква да бъдат генерирани. Установяването на такъв преобладаващ ограничаващ фактор би могло да послужи като отправна точка за определянето на подходящата амортизационна основа, но може да се приложи и друга основа, ако тя по-точно отразява очаквания модел на потребление на икономическите ползи.

98С В случаите, когато преобладаващият ограничаващ фактор, който е присъщ на нематериален актив, е достигането на праг на приходите, подходящата амортизационна основа биха могли да бъдат приходите, които се очаква да бъдат генерирани. Например предприятието би могло да получи концесия за проучване и добив на злато от златодобивна мина. Изтичането на договора може да е основано на фиксиран размер на общите приходи, които се очаква да бъдат генерирани от добива (например договорът може да позволява добив на злато от рудника, докато общите приходи от продажбата на злато достигнат 2 млрд. парични единици), а не на време или на количеството добито злато. В друг пример правото за събиране на пътна такса може да се основава на определен общ размер на приходите, които се очаква да бъдат генерирани от събраните пътни такси (например даден договор може да позволява събирането на пътни такси, докато съвкупният размер на събраните такси достигне 100 млн. парични единици). Когато в договор за ползване на нематериален актив за преобладаващ ограничаващ фактор са определени приходите, приходите, които се очаква да бъдат генерирани, могат да бъдат подходяща основа за амортизацията на нематериален актив, при условие че в договора се определя тяхна фиксирана обща сума, според която да се определи амортизацията.

99 Амортизацията обичайно се признава в печалбата или загубата. Понякога обаче бъдещите икономически ползи, присъщи на даден актив, се включват в производството на други активи. В този случай разходът за амортизация включва част от стойността на другия актив и се включва в неговата балансова стойност. Например амортизацията на нематериалните активи, използвани в производствения процес, се включва в балансовата стойност на материалните запаси (вж. МСС 2 *Материални запаси*).

Остатъчна стойност

100 **Остатъчната стойност на нематериален актив с ограничен полезен живот се счита за нула, освен ако:**

а) има поето задължение от трета страна за закупуване на актива в края на неговия полезен живот; или

б) за този актив има активен пазар (както е определено в МСФО 13) и:

i) остатъчната стойност може да бъде определена чрез препратка към този пазар; и

ii) е вероятно, че този пазар ще съществува в края на полезния живот на актива.

101 Амортизируемата стойност на актив с ограничен полезен живот се определя след приспадането на неговата остатъчна стойност. Остатъчна стойност, различна от нула, показва, че предприятието очаква да се разпореди с нематериалния актив преди края на неговия икономически живот.

102 Приблизителната оценка на остатъчната стойност на актива се базира на възстановимата сума от изваждането на актива от употреба, като се прилагат цените, преобладаващи към датата на приблизителната оценка за продажбата на сходен актив, който е достигнал края на своя полезен живот и е функционирал при условия, сходни на тези, при които ще бъде използван активът. Промяната в остатъчната стойност на актив се отчита счетоводно като промяна в счетоводната приблизителна оценка в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.

- 103 Остатъчната стойност на нематериален актив може да се увеличи до сума, равна на или по-голяма от балансовата стойност на актива. Ако това стане, амортизационната квота на актива е нула, освен ако и докато неговата остатъчна стойност се намали впоследствие под балансовата стойност на актива.

Преглед на амортизационния срок и метода на амортизация

- 104 Амортизационният срок (период) и методът на амортизация на нематериален актив с ограничен полезен живот се преглеждат най-малко в края на всяка финансова година. Ако очакваният полезен живот на актива е различен от предходните приблизителни оценки, амортизационният срок трябва да се промени съответно. Ако има промяна в очаквания модел на потребление на бъдещите икономически ползи, присъщи на актива, методът на амортизация трябва да се промени, за да отрази променения модел. Тези промени трябва да се осчетоводят като промени в счетоводните приблизителни оценки в съответствие с МСС 8.
- 105 По време на живота на нематериален актив, може да стане очевидно, че приблизителната оценка на неговия полезен живот е неподходяща. Например признаването на загуба от обезценка може да показва, че трябва да се промени амортизационният период.
- 106 С течение на времето моделът на бъдещите икономически ползи, които се очаква предприятието да получи от нематериален актив, може да се промени. Например може да стане очевидно, че е подходящ амортизационният метод на намаляващия остатък, а не линейният метод. Друг пример е, ако използването на права, представлявани от лиценз, бъдат отсрочени в зависимост от действието на други компоненти на бизнес плана. В този случай икономическите ползи, които произтичат от актива, могат да бъдат получени през по-късни периоди.

НЕМАТЕРИАЛНИ АКТИВИ С НЕОПРЕДЕЛЕН ПОЛЕЗЕН ЖИВОТ

- 107 Нематериален актив с неопределен полезен живот не се амортизира.

- 108 В съответствие с МСС 36 от предприятието се изисква да проверява за обезценка нематериален актив с неопределен полезен живот чрез сравняването на неговата възстановима стойност с балансовата му стойност:

- а) ежегодно; и
- б) когато съществува признак, че нематериалният актив може да е обезценен.

Преглед на оценката на полезния живот

- 109 Полезният живот на нематериален актив, който не се амортизира, се преглежда през всеки период, за да се определи дали събитията и обстоятелствата продължават да подкрепят оценката на полезния живот на този актив като неопределен. Ако това не е така, промяната в оценката на полезния живот от неопределен на определен се отразява счетоводно като промяна в счетоводната приблизителна оценка в съответствие с МСС 8.
- 110 В съответствие с МСС 36 повторната оценка на полезния живот на нематериален актив като определен, вместо като неопределен, е признак, че активът може да е обезценен. В резултат на това предприятието проверява актива за обезценка, като сравнява неговата възстановима стойност, определена в съответствие с МСС 36, с балансовата му стойност и признава всяко превишение на балансовата стойност над възстановимата стойност като загуба от обезценка.

ВЪЗСТАНОВИМОСТ НА БАЛАНСОВАТА СТОЙНОСТ – ЗАГУБИ ОТ ОБЕЗЦЕНКА

- 111 За да определи дали нематериален актив е обезценен, предприятието прилага МСС 36. Настоящият стандарт обяснява кога и как дадено предприятие преглежда балансовата стойност на своите активи, как определя възстановимата стойност на даден актив и кога признава или възстановява загубите от обезценка.

ИЗВАЖДАНЕ ОТ УПОТРЕБА И ОСВОБОЖДАВАНЕ ОТ АКТИВИ

- 112 Нематериален актив се отписва:

- а) при освобождаване; или
- б) когато не се очакват никакви бъдещи икономически ползи от неговото използване или при освобождаването от него.

- 113 Печалбата или загубата, произтичаща от отписването на нематериален актив, се определя като разлика между нетните постъпления от освобождаването, ако има такива, и балансовата стойност на актива. Тя се признава в печалбата или загубата при отписването на актива (освен ако по силата на МСФО 16 се изисква друго при продажба с обратен лизинг). Печалбите не се класифицират като приход.
- 114 Освобождаването от нематериален актив може да настъпи по различни начини (напр. чрез продажба, чрез въстъпването във финансов лизинг или чрез дарение). Датата на освобождаването от нематериален актив е датата, на която получателят получава контрол върху този актив в съответствие с изискванията по МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* за определяне на момента, в който дадено задължение за изпълнение е удовлетворено. МСФО 16 се прилага за освобождаването чрез продажба с обратен лизинг.
- 115 Ако в съответствие с принципа за признаване в параграф 21, дадено предприятие признае разходите за замяна на част от нематериален актив в балансовата стойност на актив, след това то отписва балансовата стойност на заменената част. Ако не е практично за дадено предприятие да определи балансовата стойност на заменената част, то може да използва разхода за замяната като показател за цената на придобиване или себестойността на заменената част в момента на нейното придобиване или вътрешно създаване.
- 115A В случая на обратно придобито право в бизнес комбинация, ако правото впоследствие бъде преиздадено (продадено) на трета страна, свързаната балансова стойност, ако има такава, следва да се използва за определяне на печалба или загуба от преиздаването.
- 116 Размерът на възнаграждението, което трябва да бъде включено в печалбата или загубата, произтичаща от отписването на нематериален актив, се определя в съответствие с изискванията в параграфи 47—72 от МСФО 15 за определяне на цената на сделката. Последващи промени в прогнозния размер на възнаграждението, включено в печалбата или загубата, се отчитат в съответствие с изискванията по МСФО 15 за промени в цената на сделката.
- 117 Амортизацията на нематериален актив с ограничен полезен живот не се прекратява, когато нематериалният актив вече не се използва, освен ако активът е бил амортизиран напълно или ако е класифициран като държан за продажба (или включен в групата за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба) в съответствие с МСФО 5.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Общи изисквания

- 118 **Предприятието оповестява следното за всеки клас (група) нематериални активи, разграничавайки ги на вътрешно създадени (придобити по стопански начин) нематериални активи и други нематериални активи:**
- а) дали полезните животи са неопределени или определени и, ако са определени, прилаганите полезни животи или амортизационни норми;
 - б) използваните методи за амортизация на нематериалните активи с ограничен полезен живот;
 - в) брутната балансова стойност и всяка натрупана амортизация (взети в заедно с натрупаните загуби от обезценка) в началото и в края на периода;
 - г) статията или статиите в отчета за всеобхватния доход, в които се включва амортизацията на нематериалните активи;
 - д) равнение на балансовата стойност към началото и края на отчетния период, като се показват:
 - i) увеличения, посочени отделно от тези от вътрешна развойна дейност, тези, придобити отделно, и тези, придобити чрез бизнес комбинации;
 - ii) активите, класифицирани като държани за продажба или включени в група за освобождаване, класифицирана като държана за продажба в съответствие с МСФО 5, и други освобождавания;

- iii) увеличения или намаления през периода, произтичащи от преоценки съгласно параграфи 75, 85 и 86 и от загуби от обезценка, признати или възстановени в другия всеобхватен доход в съответствие с МСС 36 (ако има такива);
 - iv) загуби от обезценка, признати в печалбата или загубата през периода в съответствие с МСС 36 (ако има такива);
 - v) загуби от обезценка, възстановени в печалбата или загубата през периода в съответствие с МСС 36 (ако има такива);
 - vi) всякаква амортизация, призната през периода;
 - vii) нетните курсови разлики, възникващи при превалутирането (презчислението) на финансовите отчети във валутата на представянето, както и при превалутирането на данните за предприятие в чужбина във валутата на представяне на предприятието; и
 - viii) други промени в балансовата стойност през периода.
- 119 Клас нематериални активи е групирането на активи със сходен характер и използване в дейността на предприятието. Примерите на отделни класове могат да включват:
- а) имена на търговски марки;
 - б) наименования на информационни издания и издателски права;
 - в) компютърни програмни продукти;
 - г) лицензи и франчайзи;
 - д) авторски права, патенти и други права на индустриална собственост, услуги и оперативни права;
 - е) рецептури, формули, модели, дизайни и прототипи; и
 - ж) нематериални активи в процес на разработване.
- Класовете, посочени по-горе, се разделят (обединяват) на по-малки (по-големи) класове, ако това води до значима информация за ползвателите на финансовите отчети.
- 120 Предприятието оповестява информация за обезценени нематериални активи в съответствие с МСС 36 в допълнение към информацията, изисквана по параграф 118, буква д), подточки iii)—v).
- 121 МСС 8 изисква от предприятието да оповести характера и сумата на промяната в счетоводна приблизителна оценка, която има съществен ефект в текущия период или се очаква да има съществен ефект в последващи периоди. Такива оповестявания могат да възникнат от промени в:
- а) оценката на полезния живот на нематериален актив;
 - б) метода на амортизация; или
 - в) остатъчните стойности.

122 **Предприятието оповестява и:**

- а) за нематериален актив, оценен като имащ неопределен полезен живот – балансовата стойност на този актив и причините, аргументиращи оценката на неопределения полезен живот. Като се имат предвид тези причини, предприятието трябва да опише фактора(ите), който(ито) оказва(т) съществено влияние при преценката, че активът има неопределен полезен живот;**
- б) описанието, балансовата стойност и остатъчния амортизационен период на всякакъв индивидуален нематериален актив, който е съществен за финансовите отчети на предприятието;**
- в) за нематериални активи, придобити чрез безвъзмездни средства, предоставени от правителството, и признати първоначално по справедлива стойност (вж. параграф 44):**
 - i) справедливата стойност, призната първоначално за тези активи;**
 - ii) тяхната балансова стойност; и**
 - iii) дали са оценени след признаване по модела на себестойността или цената на придобиване или по преоценъчния модел;**
- г) съществуването и балансовите стойности на нематериалните активи, чиято собственост е ограничена и балансовите стойности на нематериалните активи, заложи като обезпечение за задълженията;**
- д) размера на поетите договорни задължения за придобиването на нематериални активи.**

- 123** Когато дадено предприятие описва фактора(ите), който(ито) оказва(т) съществено влияние при определянето, че полезният живот на нематериален актив е неопределен, предприятието взема под внимание списъка от фактори в параграф 90.

Нематериални активи, оценени след признаване по преоценъчния модел**124** **Ако нематериалните активи са отчетени по преоценени стойности, предприятието оповестява следното:**

- а) по клас нематериални активи:**
 - i) датата на влизане в сила на преоценката;**
 - ii) балансовата стойност на преоценените нематериални активи; и**
 - iii) балансовата стойност, която би била призната, ако преоценената група нематериални активи беше определена след признаването, като се използва модела на себестойността или цената на придобиване в параграф 74; и**
- б) размерът на преоценъчния излишък, който е свързан с нематериалните активи в началото и в края на периода, като се посочват промените през периода и всякакви ограничения за разпределението на остатъка към акционерите.**

в) [заличен]

- 125** Може да е необходимо класовете на преоценените активи да се обединят в по-големи класове за целите на оповестяването. Класовете обаче не се обединяват, ако това би довело до комбинация от класове нематериални активи, които включват суми, оценени и по модела на себестойността или цената на придобиване, и по преоценъчния модел.

Разходи за научноизследователска и развойна дейност

- 126** **Предприятието трябва да оповести общия размер на разходите за научноизследователска и развойна дейност, признати като разход през периода.**
- 127 Разходите за научноизследователска и развойна дейност се състоят от всички разходи, които са пряко относими към научноизследователската и развойната дейности (вж. параграфи 66 и 67 за насоки за типа разход, който трябва да се включи за целите на изискването за оповестяване в параграф 126).

Друга информация

- 128 Предприятието се насърчава, но не е задължено, да оповестява следната информация:
- а) описание на всеки напълно амортизиран нематериален актив, който все още е в употреба; и
 - б) кратко описание на значимите нематериални активи, които са контролирани от предприятието, но не са признати като активи, тъй като не отговарят на критериите за признаване по настоящия стандарт или тъй като са придобити или създадени преди влизането в сила на варианта на МСС 38 *Нематериални активи*, издаден през 1998 г.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ И ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 129 [Заличен]
- 130 Предприятието прилага този стандарт:
- а) за счетоводното отчитане на нематериалните активи, придобити в бизнес комбинации, за които датата на споразумението е на 31 март 2004 г. или след тази дата; и
 - б) за счетоводното отчитане на всички останали нематериални активи без обратна сила от началото на първия годишен период, започващ на 31 март 2004 г. или след тази дата. Следователно предприятието не коригира балансовата стойност на нематериалните активи, признати към тази дата. Предприятието обаче към тази дата прилага настоящия стандарт, за да извърши повторна оценка на полезните животи на тези признати нематериални активи. Ако в резултат от тази повторна оценка предприятието промени своята оценка на полезния живот на даден актив, тази промяна се отразява счетоводно като промяна в счетоводната приблизителна оценка в съответствие с МСС 8.
- 130 А Предприятието прилага измененията в параграф 2 за годишните периоди, започващи на 1 януари 2006 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСФО 6 за по-ранен период, посочените изменения се прилагат за този по-ранен период.
- 130 Б С МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (преработен през 2007 г.) бе изменена терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя параграфи 85, 86 и 118 д)iii). Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 01 януари 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.
- 130 В МСФО 3 (преработен 2008 г.) измени параграфи 12, 33–35, 68, 69, 94 и 130, заличи параграфи 38 и 129 и добави параграф 115А. Параграфи 36 и 37 бяха изменени от издадените през април 2009 г. *Подобрения на МСФО*. Предприятието прилага тези изменения без обратна сила за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 година. Следователно суми, признати за нематериални активи и репутация в преходни бизнес комбинации, не следва да се коригират. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен 2008 г.) за по-ранен период, то прилага тези изменения и за по-ранния период, като оповестява този факт.
- 130 Г Параграфи 69, 70 и 98 са изменени и параграф 69А е добавен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 01 януари 2009 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 130 Д [Заличен]

- 130Е С МСФО 10 и МСФО 11 *Съвестни споразумения*, издадени през май 2011 г., бе изменен параграф 3, буква д). Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.
- 130Ж С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменят параграфи 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 и 124, и се заличават параграфи 39—41 и 130Д. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.
- 130З С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010–2012 г.* и издаден през декември 2013 г., беше изменен параграф 80. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 01 юли 2014 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 130И Предприятието прилага изменението, направено с документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010–2012 г.*, за всички преоценки, признати през годишните периоди, започващи на или след датата на първоначалното прилагане на това изменение, и през непосредствено предхождащия годишен период. Предприятието може, но не е задължено, да представи и коригирана сравнителна информация за представените предходни отчетни периоди. Ако предприятието представи некоригирана сравнителна информация за предходни периоди, то ясно отбелязва информацията, която не е коригирана, заявява, че тя е представена въз основа на други принципи, и обяснява тези принципи.
- 130Й С документа, озаглавен *Изясняване на приетливите методи на амортизация* (изменения на МСС 16 и МСС 38) и издаден през май 2014 г., бяха изменени параграфи 92 и 98 и бяха добавени параграфи 98А–98В. Предприятието прилага тези изменения без обратна сила за годишните периоди, започващи на 1 януари 2016 година или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 130К С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., бяха изменени параграфи 3, 114 и 116. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.
- 130Л С МСФО 16, издаден през януари 2016 г., бяха изменени параграфи 3, 6, 113 и 114. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 16.
- 130М С МСФО 17, издаден през май 2017 г., бе изменен параграф 3. С документа, озаглавен *Изменения на МСФО 17* и издаден през юни 2020 г., бе изменен допълнително параграф 3. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 17.

Размяна на сходни активи

- 131 Изискването по параграф 129 и параграф 130, буква б) настоящият стандарт да бъде прилаган без обратна сила означава, че ако размяната на активи е била оценена преди датата на влизане в сила на настоящия стандарт на базата на балансовата стойност на дадения актив, предприятието не преизчислява балансовата стойност на придобития актив, за да отрази неговата справедлива стойност на датата на придобиване.

По-ранно прилагане

- 132 Предприятията, за които се прилага параграф 130, се насърчават да прилагат изискванията на настоящия стандарт преди датите на влизане в сила, посочени в параграф 130. Ако предприятието обаче приложи настоящия стандарт преди тези дати на влизане в сила, то прилага едновременно и МСФО 3 и МСС 36 (преработен през 2004 г.).

ОТМЯНА НА МСС 38 (ИЗДАДЕН ПРЕЗ 1998 Г.)

- 133 Настоящият стандарт заменя МСС 38 *Нематериални активи* (издаден през 1998 г.).

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 39

Финансови инструменти: признаване и оценяване

ОБХВАТ

2 Настоящият стандарт се прилага от всички предприятия по отношение на всички финансови инструменти, попадащи в обхвата на МСФО 9 *Финансови инструменти*, ако и до степента, до която:

- а) **МСФО 9 позволява да се прилагат изискванията за отчитане на хеджирането по настоящия стандарт; и**
- б) **финансовият инструмент е част от хеджиращо взаимоотношение, което отговаря на условията за отчитане на хеджирането в съответствие с настоящия стандарт.**

2A–7 [Заличени]

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

8 Термините, определени в МСФО 13, МСФО 9 и МСС 32, са използвани в настоящия стандарт със значенията, посочени в допълнение А към МСФО 13, допълнение А към МСФО 9 и параграф 11 от МСС 32. В МСФО 13, МСФО 9 и МСС 32 се съдържат определения за следните термини:

- амортизирана стойност на финансов актив или финансов пасив
- отписване
- дериватив (наричан също дериват и деривативен инструмент)
- метод на ефективния лихвен процент
- ефективен лихвен процент
- инструмент на собствения капитал (капиталов инструмент)
- справедлива стойност
- финансов актив
- финансов инструмент
- финансов пасив

и дават насоки за прилагането на тези определения.

9 **В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:**

Определения, свързани с отчитане на хеджирането

Неотменим ангажимент е обвързващо споразумение за размяната на определено количество ресурси на определена цена на определена дата или дати в бъдеще.

Прогнозна сделка е недоговорена, но очаквана бъдеща сделка.

Хеджиращ инструмент е определен дериватив или (само по отношение на хеджирането на риска от промяна на обменните курсове) определен недеривативен финансов актив или недеривативен финансов пасив, чиято справедлива стойност или парични потоци се очаква да компенсират промените в справедливата стойност или паричните потоци на определена хеджирана позиция (параграфи 72—77 и допълнение А, параграфи НП94—НП97 съдържат подробности за определението за хеджиращ инструмент).

Хеджирана позиция (*хеджиран отчетен обект*) е актив, пасив, неотменим ангажимент, много вероятна прогнозна сделка или нетна инвестиция в предприятие в чужбина, която: а) излага предприятието на риск от промени в справедливата стойност или бъдещите парични потоци, и б) е определена като хеджирана (параграфи 78—84 и допълнение А, параграфи НП98—НП101 съдържат подробности за определението за хеджирана позиция).

Ефективност на хеджирането е степента, до която промените в справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция, които се дължат на хеджирания риск, се компенсират от промените в справедливата стойност или паричните потоци на хеджиращия инструмент (вж. допълнение А, параграфи НП105—НП113А).

10-70 [Заличени]

ХЕДЖИРАНЕ

71 Ако предприятието прилага МСФО 9 и не е избрало като своя счетоводна политика да продължи да прилага изискванията за отчитане на хеджирането по настоящия стандарт (вж. параграф 7.2.21 от МСФО 9), то прилага изискванията за отчитане на хеджирането по глава 6 от МСФО 9. При хеджиране на справедлива стойност на лихвена експозиция по дял от портфейл от финансови активи или финансови пасиви предприятието може обаче, в съответствие с параграф 6.1.3 от МСФО 9, да приложи изискванията за отчитане на хеджирането по настоящия стандарт вместо посочените в МСФО 9. В този случай предприятието трябва също да приложи специфичните изисквания за отчитане на хеджирането на справедлива стойност при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск (вж. параграфи 81А, 89А и НП114—НП132).

Хеджиращи инструменти

Инструменти, отговарящи на изискванията

72 Настоящият стандарт не ограничава условията, при които дериватив може да бъде определен като хеджиращ инструмент, стига да са спазени условията на параграф 88, с изключение на някои издадени опции (вж. допълнение А, параграф НП94). Въпреки това недеривативен финансов актив или недеривативен финансов пасив може да бъде определен като хеджиращ инструмент само при хеджиране на валутен риск.

73 За целите на отчитане на хеджирането само инструменти, които съдържат контрагент, който е външно лице по отношение на отчитащото се предприятие (т.е. външно лице за групата, сегмента или отделното предприятие, което се отчита) може да бъде определен като хеджиращ инструмент. Въпреки че отделните предприятия в консолидираната група или подразделения на предприятието могат да сключват сделки с цел хеджиране с други предприятия в групата или подразделения на предприятието, вътрешногруповите сделки се отстраняват при консолидацията. Следователно такива сделки с цел хеджиране не отговарят на условията за отчитане на хеджирането в консолидираните финансови отчети на групата. Те обаче могат да отговарят на условията за отчитане на хеджирането в индивидуалните или самостоятелните финансови отчети на отделните предприятия в групата, при положение че са външни лица по отношение на отделното предприятие, което се отчита.

Определяне на хеджиращите инструменти

74 Обикновено има само един измерител на справедливата стойност на хеджиращ инструмент в неговата цялост, а факторите, пораждащи промени в справедливата стойност, са взаимно зависими. По този начин едно хеджиращо взаимоотношение се определя от предприятието по отношение на хеджиращ инструмент в неговата цялост. Единствените позволени изключения са:

а) отделяне на вътрешната стойност и времевата стойност на опционен договор и определяне като хеджиращ инструмент само на промяната във вътрешната стойност на опцията, като се изключи промяната във времевата стойност; и

б) отделяне на лихвения елемент и спот цената на форуърден договор.

Тези изключения са позволени, защото вътрешната стойност на опцията и премията на форуърда могат като цяло да бъдат оценени поотделно. Динамична стратегия на хеджиране, която оценява както вътрешната стойност, така и времевата стойност на опционен договор, може да отговори на изискванията за отчитане на хеджирането.

- 75 Пропорционална част от целия хеджиращ инструмент, например 50 % от фиктивната стойност, може да се определи като хеджиращ инструмент в хеджиращо взаимоотношение. Въпреки това хеджиращото взаимоотношение не може да се определи само за част от времевия период, през който хеджиращият инструмент остава в обращение.
- 76 Самостоятелен хеджиращ инструмент може да се определи за хеджиране на повече от един вид риск, при положение че: а) хеджираните рискове може ясно да се установят; б) ефективността на хеджирането може да бъде доказана; и в) възможно е да се гарантира наличието на специфично определяне на хеджиращия инструмент и на различните рискови позиции.
- 77 Два или повече дериватива или пропорционални части от тях (или в случай на хеджиране на валутен риск, два или повече недериватива или пропорционални части от тях, или комбинация от деривативи и недеривативи или на пропорционални части от тях), може да се разглеждат в комбинация и съвместно да се определят като хеджиращ инструмент, включително когато риск(ове), възникващ(и) от някои деривативи прихваща(т) тези, които произхождат от други. Въпреки това лихвен диапазон или друг деривативен инструмент, който комбинира издадена опция и закупена опция, не отговаря на условията за хеджиращ инструмент, ако е по същество нетна издадена опция (за която се получава нетна премия). По подобен начин, два или повече инструмента (или пропорционални части от тях) могат да бъдат определени като хеджиращ инструмент, само ако никой от тях не е продадена опция или нетна продадена опция.

Хеджирани позиции

Позиции, отговарящи на изискванията

- 78 Хеджирана позиция може да бъде признат актив или пасив, непризнат неотменим ангажимент, много вероятна прогнозна сделка или нетна инвестиция в предприятие в чужбина. Хеджираната позиция може да бъде: а) самостоятелен актив, пасив, неотменим ангажимент, много вероятна прогнозна сделка или нетна инвестиция в предприятието в чужбина, б) група от активи, пасиви, неотменими ангажименти, много вероятни прогнозни сделки или нетни инвестиции в предприятие в чужбина с подобни рискови характеристики, или в) само при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск, част от портфейла с финансови активи или финансови пасиви, които притежават риска, който се хеджира.
- 79 [Заличен]
- 80 За целите на отчитане на хеджирането, само активи, пасиви, неотменими ангажименти или много вероятни прогнозни сделки, в които участва външно лице за предприятието, могат да бъдат определяни като хеджирани позиции. От това следва, че счетоводното отчитане на хеджирането може да бъде приложено и за сделки между предприятия в същата група единствено в индивидуалните или самостоятелните финансови отчети на тези предприятия, но не и в консолидираните финансови отчети на групата, с изключение на консолидираните финансови отчети на инвестиционно предприятие по смисъла на МСФО 10, когато сделките между инвестиционно предприятие и неговите дъщерни дружества, които са оценени по справедлива стойност в печалбата или загубата, не се отстраняват (отписват) от консолидираните финансови отчети. Като изключение валутният риск по вътрешногрупов паричен отчетен обект (например задължение/ вземане между две дъщерни предприятия) може да отговоря на условията да бъде хеджирана позиция в консолидираните финансови отчети, ако води до излагане на риск от положителни или отрицателни курсови разлики, който не се отстранява напълно при консолидация в съответствие с МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове*. В съответствие с МСС 21 положителните и отрицателните курсови разлики по вътрешногрупови парични отчетни обекти не се отстраняват напълно при консолидация, когато вътрешногруповият паричен отчетен обект е от сделка между две предприятия от групата, които имат различни функционални валути. В допълнение, валутният риск по много вероятна прогнозна вътрешногрупова сделка може да се квалифицира като хеджирана позиция в консолидираните финансови отчети, при условие че сделката е деноминирана във валута, различна от функционалната валута на предприятието, сключващо тази сделка, и валутният риск ще повлияе на консолидираната печалба или загуба.

Определяне на финансови отчетни обекти като хеджирани позиции

- 81 Ако хеджираната позиция е финансов актив или финансов пасив, тя може да бъде хеджирана позиция по отношение на рисковете, свързани само с част от нейните парични потоци или справедлива стойност (например един или повече избрани договорни парични потоци или части от тях или процент от справедливата стойност) при положение, че ефективността може да се оценява. Например разграничима и поотделно оценяема част от лихвена експозиция на лихвоносен актив или лихвоносен пасив може да бъде определена като хеджиран риск (например безрисков лихвен процент или компонент на стандартен лихвен процент от цялата изложеност на риск на хеджирания финансов инструмент).
- 81A При хеджиране на справедливата стойност на изложеността на лихвен риск на портфейл от финансови активи или финансови пасиви (и само при такова хеджиране) хеджираната част може да се определи по отношение на сума от дадена валута (например сума в долари, евро, лири стерлинги или рандове), а не като отделни активи (или пасиви). Въпреки че портфейлът може за целите на управлението на риска да съдържа активи и пасиви, определената сума е сума от активи или сума от пасиви. Определянето на нетна сума, включваща активи и пасиви, не се позволява. Предприятието може да хеджира част от лихвения риск, свързан с тази определена сума. Например в случай на хеджиране на портфейл, който съдържа активи, които могат да бъдат предплатени, предприятието може да хеджира промяната в справедливата стойност, която се дължи на промяна в хеджиран лихвен процент, на базата на очакваните, а не на договорните дати на преразглеждане на цените. [...]

Определяне на нефинансови отчетни обекти като хеджирани позиции

- 82 **Ако хеджираната позиция е нефинансов актив или нефинансов пасив, тя се определя като хеджирана позиция: а) за валутни рискове, или б) в своята цялост за всички рискове заради трудността да се изолира и измери съответната част от паричните потоци или промените в справедливата стойност, дължащи се на специфични рискове извън валутните рискове.**

Определяне на групи от отчетни обекти като хеджирани позиции

- 83 Подобни активи или подобни пасиви се агрегират и хеджират като група само ако отделните активи или отделните пасиви в групата споделят рисковата експозиция, която се определя като хеджирана. Освен това промяната в справедливата стойност, която се дължи на хеджирания риск, за всеки отделен отчетен обект в групата се очаква да е приблизително пропорционална част от цялата промяна в справедливата стойност, породена от хеджирания риск в групата от отчетни обекти.
- 84 Тъй като предприятието оценява ефективността на хеджирането, като сравнява промяната в справедливата стойност или паричния поток на хеджиращия инструмент (или на група от подобни хеджиращи инструменти) и на хеджираната позиция (или група от подобни хеджирани позиции), като сравнява хеджиращия инструмент с цялата нетна позиция (например нетната позиция от всички активи с фиксирана цена и всички пасиви с фиксирана цена, които имат подобни срокове до падежа), а не с конкретна хеджирана позиция, предприятието не отговаря на условията за отчитане на хеджирането.

Отчитане на хеджирането

- 85 Отчитането на хеджирането признава ефектите от прихващането върху печалбата или загубата на промените в справедливите стойности на хеджиращия инструмент и на хеджираната позиция.
- 86 **Хеджиращите взаимоотношения са следните три вида:**

а) хеджиране на справедлива стойност: хеджиране на изложеността на риск от промени в справедливата стойност на признат актив или пасив или на непризнат неотменим ангажимент, или на определена част от такъв актив, пасив или неотменим ангажимент, която се дължи на конкретен риск и може да окаже влияние върху печалбата или загубата;

б) *хеджиране на паричен поток*: хеджиране на експозицията към променливост на паричните потоци, която:
i) се дължи на конкретен риск, свързан с целия или част от признат актив или пасив (например всички или някои бъдещи лихвени плащания по дълг с променлив лихвен процент), или с много вероятна прогнозна сделка, и ii) която може да окаже влияние върху печалбата или загубата;

в) *хеджиране на нетна инвестиция в предприятие в чужбина* съгласно определението в МСС 21.

87 Хеджиране на валутния риск по неотменим ангажимент може да се отчете като хеджиране на справедлива стойност или като хеджиране на паричен поток.

88 **Хеджиращо взаимоотношение отговаря на условията за отчитане на хеджирането съгласно параграфи 89—102, когато и само когато са изпълнени всички от следните условия:**

а) При започване на хеджирането се извършва формално определяне и документиране на хеджиращото взаимоотношение и на целта и стратегията за управлението на риска, за да се приеме хеджиране в предприятието. Тази документация включва определяне на хеджиращия инструмент, хеджираната позиция или сделка, същността на хеджирания риск и начините, които предприятието ще използва за оценка на ефективността на хеджиращия инструмент при прихващане на експозицията към промени в справедливата стойност на хеджираната позиция или на паричните потоци, които се дължат на хеджирания риск.

б) Хеджирането се очаква да бъде високоефективно (вж. допълнение А, параграфи НП105—НП113А) при постигане на прихващащи се промени в справедливата стойност или паричните потоци, които се дължат на хеджирания риск, в съответствие с първоначално документираната стратегия за управление на риска за това конкретно хеджиращо взаимоотношение.

в) При хеджиране на парични потоци прогнозната сделка, която е обект на хеджирането, трябва да е много вероятна и да представлява експозиция към промените в паричните потоци, които в крайна сметка оказват влияние върху печалбата или загубата.

г) ефективността на хеджирането може да бъде оценена по надежден начин, т.е. могат да бъдат надеждно оценени справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция, които се дължат на хеджирания риск, както и справедливата стойност на хеджиращия инструмент.

д) Хеджирането се оценява постоянно и фактически се определя като високоефективно в рамките на отчетните периоди, за които е определено хеджирането.

Хеджиране на справедлива стойност

89 **Ако през периода хеджирането на справедлива стойност отговаря на условията в параграф 88, то се отчита по следния начин:**

а) печалбата или загубата от преоценката на хеджиращия инструмент по справедлива стойност (за деривативен хеджиращ инструмент) или на валутния компонент на балансовата му стойност, оценена в съответствие с МСС 21 (за недеривативен хеджиращ инструмент), се признава в 1 отчета за всеобхватния доход ; и

б) печалбата или загубата от хеджираната позиция, която се дължи на хеджирания риск, коригира балансовата стойност на хеджираната позиция и се признава в отчета за доходите. Това се прилага дори ако хеджираната позиция при други обстоятелства се оценява по цена на придобиване. Признаването в отчета за доходите на печалбата или загубата, която се дължи на хеджирания риск, се прилага, ако хеджираната позиция е финансов актив, оценяван по справедлива стойност през другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А от МСФО 9.

89А При хеджиране на справедлива стойност на лихвена експозиция, която е част от портфейл с финансови активи или финансови пасиви (и само при такова хеджиране), изискването на параграф 89, буква б) може да се изпълни, като печалбата или загубата, която се дължи на хеджираната позиция, се представи по някой от следните начини:

- а) в отделна статия в рамките на активите, за тези времеви периоди на преразглеждане на цените, в които хеджираната позиция е актив; или
- б) в отделна статия в рамките на пасивите, за тези времеви периоди на преразглеждане на цените, в които хеджираната позиция е пасив.

Отделните статии, посочени в букви а) и б) по-горе, се представят до финансовите активи или финансовите пасиви. Сумите, включени в тези статии, се изваждат от отчета за финансовото състояние, когато активите или пасивите, за които се отнасят, бъдат описани.

90 Ако само конкретни рискове, които се отнасят за хеджирана позиция, бъдат хеджирани, признатите промени в справедливата стойност на хеджираната позиция, които не са свързани с хеджирания риск, се признават, както е посочено в параграф 5.7.1 от МСФО 9.

91 **Предприятието прекратява без обратна сила отчитането на хеджирането, описано в параграф 89, ако:**

а) хеджиращият инструмент стига до крайна дата на валидност или е продаден, прекратен или упражнен. За тази цел замяната или удължаването на хеджиращия инструмент с друг хеджиращ инструмент не представлява достигане до крайна дата на валидност или прекратяване, ако тази замяна или удължаване е част от документираната стратегия на предприятието за хеджиране. В допълнение, поради тази причина няма достигане до крайна дата на валидност или прекратяване на хеджиращия инструмент, ако:

i) в резултат на законови или подзаконови разпоредби или в резултат от въвеждането на законови или подзаконови разпоредби страните по хеджиращия инструмент се споразумеят, че един или повече контрагенти за клиринг заменят първоначалния им контрагент и се превръщат в нов контрагент за всяка една от страните. За тази цел контрагент за клиринг означава централен контрагент (наричан понякога „организация за клиринг“ или „агенция за клиринг“) или предприятие или предприятия, например клирингов член на организация за клиринг или клиент на клирингов член на организация за клиринг, които действат като контрагент, за да извършат клиринг от централен контрагент. Ако обаче страните по хеджиращия инструмент заменят първоначалните си контрагенти с различни контрагенти, настоящият параграф се прилага само ако всяка от страните извършва клиринг със същия централен контрагент;

ii) другите промени, ако такива се налагат, на хеджиращия инструмент се ограничават до промени, необходими за осъществяване на замяната на контрагента. Такива промени се ограничават до промените, които са в съответствие с условията, които биха били очаквани, ако клирингът на хеджиращия инструмент е бил първоначално извършен от контрагента за клиринг. Тези промени включват промени в изискванията за обезпечение, в правата за прихващане на салдата по вземанията и задълженията и в налаганите такси;

б) хеджирането повече не отговаря на критериите за отчитане на хеджирането в параграф 88; или

в) предприятието отменя определеното хеджиране.

92 Всяка корекция, произхождаща от параграф 89, буква б), на балансовата стойност на хеджиращия финансов инструмент, за която се използва методът на ефективния лихвен процент (или в случай на хеджиране на портфейл срещу лихвен риск, корекция на отделната статия в отчета за финансовото състояние, описан в параграф 89А) се амортизира към печалбата или загубата. Амортизирането може да започне веднага при наличие на корекцията и може да започне не по-късно от момента на прекратяване на корекцията на хеджираната позиция вследствие на промени в справедливата стойност, които се дължат на хеджирания риск. Корекцията се базира на преизчислен ефективен лихвен процент от датата, на която започва амортизацията. Въпреки това, ако в случай на хеджиране на справедлива стойност на лихвена експозиция в портфейл с финансови активи или финансови пасиви (и само при такова хеджиране) не е практично да се използва преизчислен ефективен лихвен процент за амортизацията, корекцията се амортизира с използване на метода на линейната амортизация. Корекцията се амортизира напълно до падежа на финансовия инструмент или, в случай на хеджиране на портфейл срещу лихвен риск, при изтичане на срока на съответните времеви периоди на преразглеждане на цените.

93 Когато непризнат неотменим ангажимент е определен като хеджирана позиция, последващата съвкупна промяна в справедливата стойност на неотменимия ангажимент, която се дължи на хеджирания риск, се признава като актив или пасив с признаване на съответна печалба или загуба в печалбата или загубата (вж. параграф 89, буква б). Промените в справедливата стойност на хеджиращия инструмент също се признават в печалбата или загубата.

94 Когато предприятието поеме неотменим ангажимент, за да придобие актив или за да поеме пасив, който е хеджирана позиция при хеджиране на справедлива стойност, първоначалната балансова стойност на актива или пасива, която се формира в резултат на изпълняването на неотменимия ангажимент от страна на предприятието, се коригира, за да се включи съвкупната промяна в справедливата стойност на неотменимия ангажимент, която се дължи на признатия в отчета за финансовото състояние хеджиран риск.

Хеджиране на паричен поток

95 **Ако хеджирането на паричен поток отговаря на условията по параграф 88 през периода, то се отчита по следния начин:**

а) частта от печалбата или загубата от хеджиращия инструмент, която се определя като ефективно хеджиране (вж. параграф 88) се признава в другия всеобхватен доход; и

б) неефективната част от печалбата или загубата от хеджиращия инструмент се признава в печалбата или загубата.

96 По-конкретно хеджирането на паричен поток се отчита по следния начин:

а) отделният компонент на собствения капитал, свързан с хеджираната позиция, се коригира, за да стане по-малката от следните (като абсолютна стойност):

i) съвкупната печалба или загуба от хеджиращия инструмент от началото на хеджирането; и

ii) съвкупната промяна в справедливата стойност (настояща стойност) на очакваните бъдещи парични потоци от хеджираната позиция от началото на хеджирането;

б) останалата печалба или загуба от хеджиращия инструмент или от определен компонент от него (който не представлява ефективно хеджиране) се признава в I отчета за всеобхватния доход; и

в) ако документираната стратегия на предприятието за управление на риска, касаеща конкретно хеджиращо взаимоотношение, изключва от оценката на ефективността на хеджирането специфичен компонент от печалбата или загубата или свързани парични потоци от хеджиращия инструмент (вж. параграфи 74 и 75 и параграф 88, буква а), този изключен компонент на печалба или загуба се признава в съответствие с параграф 5.7.1 от МСФО 9.

97 **Ако хеджирането на прогнозна сделка впоследствие води до признаване на финансов актив или финансов пасив, свързаните печалби или загуби, които са били признати в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 95, се прекласифицират от собствен капитал в печалбата или загубата като корекция за прекласифициране (вж. МСС 1, както е преработен през 2007 г.) в същия период или периоди, през които хеджираните прогнозни парични потоци оказват влияние върху печалбата или загубата (например в периоди, в които са признати лихвени приходи или лихвени разходи). Ако обаче предприятието очаква, че цялата загуба или част от нея, призната в друг всеобхватен доход, няма да бъде възстановена в един или повече бъдещи периоди, то прекласифицира в печалбата или загубата като корекция от прекласификация сумата, която не се очаква да бъде възстановена.**

98 **Ако хеджирането на прогнозна сделка впоследствие води до признаване на нефинансов актив или на нефинансов пасив или прогнозна сделка за нефинансов актив или нефинансов пасив става неотменим ангажимент, за който се прилага отчитане на хеджирането по справедлива стойност, предприятието приема а) или б) по-долу:**

- а) Прекласифицира свързаните печалби или загуби, които са били признати в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 95 в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1 (преработен 2007 г.)) в същия период или периоди, през който придобитият актив или поетият пасив оказват влияние върху печалбата или загубата (като например в периодите, когато са признати амортизационен разход или себестойност на продажбите. Ако обаче предприятието очаква, че цялата или част от печалбата, призната в друг всеобхватен доход, няма да бъде възстановена в един или повече бъдещи периоди, то прекласифицира от собствен капитал към печалбата или загубата като корекция от прекласификация сумата, която не се очаква да бъде възстановена.
- б) Изважда свързаните печалби и загуби, които са били признати в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 95, и ги включва в първоначалната цена на придобиване или в друга балансова стойност на актива или пасива.
- 99 Предприятието приема или а), или б) от параграф 98 като своя счетоводна политика и я прилага по отношение на всяко хеджиране, за което важи параграф 98.
- 100 При хеджиране на парични потоци, различни от регулираните от параграфи 97 и 98 случаи, сумите, които са били признати в друг всеобхватен доход, се прекласифицират от собствен капитал в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1, както е преработен през 2007 г.) в същия период или периоди, през който хеджираните прогнозни парични потоци оказват влияние на печалбата или загубата (например, когато се осъществява прогнозната продажба).
- 101 При всеки един от следните случаи предприятието прекратява без обратна сила отчитането на хеджирането, посочено в параграфи 95–100:
- а) Хеджиращият инструмент стига до крайна дата на валидност или е продаден, прекратен или упражнен. В този случай съвкупната печалба или загуба от хеджиращия инструмент, която е била призната в другия всеобхватен доход от периода, когато хеджирането е било ефективно (вж. параграф 95, буква а), остава отделно в собствения капитал до осъществяване на прогнозната сделка. Когато сделката се осъществи, се прилагат параграфи 97, 98 и 100. За целите на настоящата алинея замяната или удължаването на хеджиращия инструмент с друг хеджиращ инструмент не представлява достигане до крайна дата на валидност или прекратяване, ако тази замяна или удължаване е част от документираната стратегия на предприятието за хеджиране. В допълнение, за целите на настоящата алинея няма достигане до крайна дата на валидност или прекратяване на хеджиращия инструмент, ако:
- i) в резултат на законови или подзаконови разпоредби или в резултат от въвеждането на законови или подзаконови разпоредби страните по хеджиращия инструмент се споразумеят, че един или повече контрагенти за клиринг заменят първоначалния им контрагент и се превръщат в нов контрагент за всяка една от страните. За тази цел контрагент за клиринг означава централен контрагент (наричан понякога „организация за клиринг“ или „агенция за клиринг“) или предприятие или предприятия, например клирингов член на организация за клиринг или клиент на клирингов член на организация за клиринг, които действат като контрагент, за да извършат клиринг от централен контрагент. Ако обаче страните по хеджиращия инструмент заменят първоначалните си контрагенти с различни контрагенти, настоящият параграф се прилага само ако всяка от страните извършва клиринг със същия централен контрагент;
- ii) другите промени, ако такива се налагат, на хеджиращия инструмент се ограничават до промени, необходими за осъществяване на замяната на контрагента. Такива промени се ограничават до промените, които са в съответствие с условията, които биха били очаквани, ако клирингът на хеджиращия инструмент е бил първоначално извършен от контрагента за клиринг. Тези промени включват промени в изискванията за обезпечение, в правата за прихващане на салдата по вземанията и задълженията и в налаганите такси;

- б) Хеджирането повече не отговаря на критериите за отчитане на хеджирането по параграф 88. В този случай съвкупната печалба или загуба от хеджиращия инструмент, която е била призната в другия всеобхватен доход от периода, когато хеджирането е било ефективно (вж. параграф 95, буква а), остава отделно в собствения капитал до осъществяване на прогнозната сделка. Когато сделката се осъществи, се прилагат параграфи 97, 98 и 100.
- в) Вече не се очаква прогнозната сделка да бъде осъществена и тогава съвкупната печалба или загуба от хеджиращия инструмент, която е била призната в другия всеобхватен доход от периода, когато хеджирането е било ефективно (вж. параграф 95, буква а), се прекласифицира от собствения капитал към печалбата или загубата като корекция от прекласификация. Прогнозна сделка, която вече не е много вероятна (вж. параграф 88, буква в), може все още да се осъществи.
- г) Предприятието отменя определянето на хеджирането. При хеджиране на прогнозна сделка съвкупната печалба или загуба от хеджиращия инструмент, която е била призната в другия всеобхватен доход от периода, когато хеджирането е било ефективно (вж. параграф 95, буква а), остава отделно в собствения капитал до осъществяването на прогнозната сделка или до установяване, че осъществяването на сделката вече не се очаква. Когато сделката се осъществи, се прилагат параграфи 97, 98 или 100. Ако вече не се очаква осъществяване на сделката, съвкупната печалба или загуба, която е била призната в другия всеобхватен доход, се прекласифицира от собствения капитал към печалбата или загубата като корекция от прекласификация.

Хеджиране на нетна инвестиция

102

Хеджиране на нетна инвестиция в предприятие в чужбина, включително хеджиране на паричен отчетен обект, който се отчита като част от нетната инвестиция (вж. МСС 21), се отчита подобно на хеджирането на паричен поток:

- а) частта от печалбата или загубата от хеджиращия инструмент, която се определя като ефективно хеджиране (вж. параграф 88) се признава в другия всеобхватен доход; и
- б) неефективната част се признава в печалбата или загубата.

Печалбата или загубата от хеджиращия инструмент, свързана с ефективната част на хеджирането, която е била призната в другия всеобхватен доход, се прекласифицира от собствения капитал към печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1, преработен през 2007 г.) в съответствие с параграфи 48—49 от МСС 21 при освобождаване или частично освобождаване от предприятие в чужбина.

Временни изключения от прилагането на специфичните изисквания за счетоводно отчитане на хеджирането

102А

Предприятието прилага параграфи 102Г—102Н и 108Ж по отношение на всички хеджиращи взаимоотношения, които са пряко засегнати от реформата на базовия лихвен процент. Тези параграфи се прилагат само за такива хеджиращи взаимоотношения. Хеджиращото взаимоотношение е пряко засегнато от реформата на базовия лихвен процент само ако реформата създава несигурност по отношение на:

- а) базовия лихвен процент (договорен или извъндоговорен), определен като хеджиран риск; и/или
- б) разпределението във времето или размера на определените чрез базовия лихвен процент парични потоци по хеджираната позиция или хеджиращия инструмент.

102Б

За целите на прилагането на параграфи 102Г—102Н понятието „реформа на базовия лихвен процент“ означава общопазарна реформа на базовия лихвен процент, включително замяна на базовия лихвен процент с алтернативен базов лихвен процент, като например реформата, произтичаща от препоръките в доклада на Съвета за финансова стабилност от юли 2014 г. „Реформиране на основни базови лихвени проценти“. ⁽²⁶⁾

⁽²⁶⁾ Докладът „Реформиране на основни базови лихвени проценти“ може да бъде намерен на адрес: http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

102В Предвидените в параграфи 102Г—102Н изключения се отнасят само за посочените в тези параграфи изисквания. Предприятието продължава да прилага всички други изисквания за счетоводно отчитане на хеджирането по отношение на хеджиращите взаимоотношения, които са пряко засегнати от реформата на базовия лихвен процент.

Изискване за голяма вероятност при хеджирането на парични потоци

102Г За целите на прилагането на изискването в параграф 88, буква в), че прогнозна сделка трябва да бъде много вероятна, предприятието приема, че базовият лихвен процент (договорен или извъндоговорен), въз основа на който се определят хеджираните парични потоци, не се променя в резултат на реформа на базовия лихвен процент.

Прекласифициране на натрупаната печалба или загуба, призната в другия всеобхватен доход

102Д За целите на прилагането на изискването в параграф 101, буква в), когато определя дали прогнозната сделка повече не се очаква да се осъществи, предприятието приема, че базовият лихвен процент (договорен или извъндоговорен), въз основа на който се определят хеджираните парични потоци, не се променя в резултат на реформа на базовия лихвен процент.

Оценка на ефективността

102Е За целите на прилагането на изискванията в параграф 88, буква б) и параграф НП105, буква а) предприятието приема, че базовият лихвен процент (договорен или извъндоговорен), въз основа на който се определят хеджираните парични потоци и/или риск, или базовият лихвен процент, въз основа на който се определят паричните потоци на хеджиращия инструмент, не се променя в резултат на реформа на базовия лихвен процент.

102Ж За целите на прилагането на изискването в параграф 88, буква д) от предприятието не се изисква да прекрати хеджиращо взаимоотношение, ако фактическите резултати от хеджирането не отговарят на изискванията в параграф НП105, буква б). За да не бъдат допуснати никакви съмнения, предприятието прилага другите условия по параграф 88, включително оценката без обратна сила по параграф 88, буква б), за да прецени дали хеджиращото взаимоотношение трябва да бъде прекратено.

Определяне на финансови отчетни обекти като хеджирани позиции

102З С изключение на случаите, в които се прилага параграф 102И, за хеджиране на извъндоговорно определен базов компонент на лихвения риск предприятието прилага изискването по параграфи 81 и НП99Е — а именно, че рисковият компонент трябва да бъде отделно разграничим — единствено в началото на хеджиращото взаимоотношение.

102И Когато в съответствие със своята документация по хеджирането предприятието често подновява (т.е. прекратява и повторно инициира) хеджиращо взаимоотношение, тъй като както хеджиращият инструмент, така и хеджираната позиция често се променят (т.е. предприятието използва динамичен процес, при който както хеджираните позиции, така и хеджиращите инструменти, използвани за управление на тази експозиция, не остават непроменени за дълго), предприятието прилага изискването по параграфи 81 и НП99Е — че рисковият компонент трябва да бъде отделно разграничим — единствено при първоначалното определяне на хеджираната позиция в това хеджиращо взаимоотношение. Хеджирана позиция, която е била оценена към момента на първоначалното определяне в хеджиращото взаимоотношение — независимо дали към началото на хеджирането или впоследствие, не подлежи на повторна оценка при последващо ново определяне в същото хеджиращо взаимоотношение.

Край на прилагането

102Й Предприятието преустановява без обратна сила прилагането на параграф 102Д по отношение на хеджирана позиция при настъпване на по-ранното от следните събития:

а) когато несигурността, произтичаща от реформата на базовия лихвен процент, вече не съществува по отношение на разпределението във времето и размера на определените чрез базовия лихвен процент бъдещи парични потоци по хеджираната позиция; и

б) когато хеджиращото взаимоотношение, част от което е хеджираната позиция, се прекратява.

- 102К Предприятието преустановява бъдещото прилагане на параграф 102Д:
- а) когато несигурността, произтичаща от реформата на базовия лихвен процент, вече не съществува по отношение на разпределението във времето и размера на определените чрез базовия лихвен процент бъдещи парични потоци по хеджираната позиция; и
 - б) когато цялата сума, натрупана в резерва от хеджиране на паричен поток по прекратеното хеджиращо взаимоотношение, е прекласифицирана към печалбата или загубата.

- 102Л Предприятието преустановява без обратна сила прилагането на параграф 102Е:
- а) спрямо хеджирана позиция, когато несигурността, произтичаща от реформата на базовия лихвен процент, вече не съществува по отношение на хеджирания риск или момента и сумата на определените чрез базовия лихвен процент парични потоци по хеджираната позиция; и
 - б) спрямо хеджиращия инструмент, когато несигурността, произтичаща от реформата на базовия лихвен процент, вече не съществува по отношение на разпределението във времето и размера на определените чрез базовия лихвен процент парични потоци по хеджиращия инструмент.

Ако хеджиращото взаимоотношение, част от което са хеджираната позиция и хеджиращият инструмент, се прекратява по-рано от датата, посочена в параграф 102Л, буква а), или от датата, посочена в параграф 102Л, буква б), към датата на прекратяването предприятието преустановява без обратна сила прилагането на параграф 102Е спрямо това хеджиращо взаимоотношение.

- 102М Предприятието преустановява без обратна сила прилагането на параграф 102Ж спрямо хеджиращо взаимоотношение при настъпване на по-ранното от следните събития:
- а) когато несигурността, произтичаща от реформата на базовия лихвен процент, вече не съществува по отношение на хеджирания риск и разпределението във времето и размера на определените чрез базовия лихвен процент парични потоци по хеджираната позиция и на хеджиращия инструмент; и
 - б) когато хеджиращото взаимоотношение, спрямо което се прилага изключението, се прекратява.

- 102Н Когато определя група от отчетни обекти като хеджирана позиция или комбинация от финансови инструменти като хеджиращ инструмент, предприятието преустановява без обратна сила прилагането на параграфи 102Г—102Ж спрямо отделен отчетен обект или финансов инструмент в съответствие с параграфи 102Й, 102К, 102Л или 102М, според случая, когато несигурността, произтичаща от реформата на базовия лихвен процент, вече не съществува по отношение на хеджирания риск и/или разпределението във времето и размера на определените чрез базовия лихвен процент парични потоци по този отчетен обект или финансов инструмент.

- 102О Предприятието преустановява без обратна сила прилагането на параграфи 102З и 102И при настъпване на по-ранното от следните събития:
- а) когато съгласно изискванията в рамките на реформата на базовия лихвен процент са направени промени по отношение на извъндоговорно определения рисков компонент, като се прилага параграф 102П; или
 - б) когато е прекратено хеджиращото взаимоотношение, при което е прекратен извъндоговорно определеният рисков компонент.

Допълнителни временни изключения, произтичащи от реформата на базовия лихвен процент

Отчитане на хеджирането

- 102П Когато — и ако — изискванията в параграфи 102Г—102И престанат да се прилагат по отношение на дадено хеджиращо взаимоотношение (вж. параграфи 102Й—102О), предприятието променя формалното определяне на това хеджиращо взаимоотношение спрямо начина, по който вече е документирано, за да отрази промените, изисквани съгласно реформата на базовия лихвен процент, т.е. промените съответстват на изискванията в параграфи 5.4.6—5.4.8 от МСФО 9. В този контекст определянето на хеджирането се изменя само с цел извършване на една или повече от следните промени:

- а) определяне на алтернативен базов лихвен процент (договорно или извъндоговорно определен) като хеджиран риск;
- б) промяна на описанието на хеджираната позиция, в това число описанието на хеджираната определена част от паричните потоци или от справедливата стойност;
- в) промяна на описанието на хеджиращия инструмент; или
- г) промяна на описанието за това как предприятието ще оцени ефективността на хеджирането.

102P Предприятието също така прилага изискването по параграф 102П, буква в), ако са изпълнени следните три условия:

- а) предприятието прави промяна съгласно изискванията в рамките на реформата на базовия лихвен процент, като използва подход, различен от промяната на базата за определяне на договорните парични потоци на хеджиращия инструмент (както е описано в параграф 5.4.6 от МСФО 9);
- б) първоначалният хеджиращ инструмент не е описан; и
- в) избраният подход е равностоеен от икономическа гледна точка на промяната на базата за определяне на договорните парични потоци на първоначалния хеджиращ инструмент (както е описано в параграфи 5.4.7 и 5.4.8 от МСФО 9).

102C Изискванията в параграфи 102Г—102И може да престанат да се прилагат в различни моменти. Поради това при прилагането на параграф 102П от предприятието може да се изиска да промени формалното определяне на хеджиращите си взаимоотношения в различен момент или да промени формалното определяне на хеджиращо взаимоотношение повече от един път. Когато и само когато се извършва такава промяна в определянето на хеджирането, предприятието прилага параграфи 102Х—102Щ2, според случая. Предприятието също така прилага параграф 89 (за хеджиране на справедлива стойност) или параграф 96 (за хеджиране на паричен поток) за отчитане на всякакви промени в справедливата стойност на хеджираната позиция или на хеджиращия инструмент.

102T Предприятието променя хеджиращо взаимоотношение съгласно изискванията по параграф 102П до края на отчетния период, по време на който се прави промяна на хеджирания риск, хеджираната позиция или хеджиращия инструмент съгласно изискванията в рамките на реформата на базовия лихвен процент. С цел да се избегнат всякакви съмнения, следва да се поясни, че такова изменение на формалното определяне на хеджиращото взаимоотношение не се състои нито от прекратяване на хеджиращото взаимоотношение, нито от определяне на ново хеджиращо взаимоотношение.

102Y Ако в допълнение към тези промени, които се изискват съгласно реформата на базовия лихвен процент, се извършат промени във финансовия актив или финансовия пасив, определен в хеджиращо взаимоотношение (както е описано в параграфи 5.4.6—5.4.8 от МСФО 9), или в определянето на хеджиращото взаимоотношение (както се изисква съгласно параграф 102П), предприятието прилага първо съответните изисквания в настоящия стандарт, за да определи дали тези допълнителни промени водят до прекратяване на отчитането на хеджирането. Ако допълнителните промени не водят до прекратяване на отчитането на хеджирането, предприятието изменя формалното определяне на хеджиращото взаимоотношение, както е посочено в параграф 102П.

102Ф Предвидените в параграфи 102Х—102Щ3 изключения се отнасят само за посочените в тези параграфи изисквания. Предприятието прилага всички други изисквания за отчитане на хеджирането в настоящия стандарт, в това число приложимите критерии в параграф 88, спрямо хеджиращите взаимоотношения, които са пряко засегнати от реформата на базовия лихвен процент.

*Отчитане на отговарящите на критериите хеджиращи взаимоотношения**Оценка на ефективността с обратна сила*

- 102X С цел извършване на съвкупна оценка с обратна сила на ефективността на хеджиращо взаимоотношение, като се прилага параграф 88, буква д), и само за тази цел, предприятието може да избере да нулира съвкупните промени на справедливата стойност на хеджираната позиция и хеджиращия инструмент, когато преустанови прилагането на параграф 102Ж, както се изисква съгласно параграф 102М. Този избор се прави отделно за всяко хеджиращо взаимоотношение (т.е. на база всяко индивидуално хеджиращо взаимоотношение).

Хеджирания на парични потоци

- 102Ц За целите на прилагането на параграф 97, когато изменя описанието на хеджирана позиция, както се изисква съгласно параграф 102П, буква б), предприятието приема, че натрупаната сума или загуба в другия всеобхватен доход се основава на алтернативния базов лихвен процент, съгласно който са определени хеджираните бъдещи парични потоци.

- 102Ч За прекратено хеджиращо взаимоотношение, когато базовият лихвен процент, на който се основават хеджираните бъдещи парични потоци, се промени съгласно изискванията в рамките на реформата на базовия лихвен процент, за целите на прилагането на параграф 101, буква в), когато определя дали хеджираните бъдещи парични потоци се очаква да бъдат реализирани, предприятието приема, че сумата, натрупана в другия всеобхватен доход за това хеджиращо взаимоотношение, се основава на алтернативния базов лихвен процент, на който ще се основават хеджираните бъдещи парични потоци.

Групи отчетни обекти

- 102Ш Когато предприятието прилага параграф 102П спрямо групи отчетни обекти, определени като хеджирани позиции при хеджиране на справедлива стойност или паричен поток, то разпределя хеджираните позиции на подгрупи въз основа на базовия лихвен процент, който се хеджира, и определя базовия лихвен процент като хеджиран риск за всяка подгрупа. Например при хеджиращо взаимоотношение, при което група отчетни обекти е хеджирана за промени в базовия лихвен процент, който е предмет на реформа на базовия лихвен процент, хеджираните парични потоци или справедлива стойност на някои отчетни обекти в групата може да бъдат променени, за да отразят даден алтернативен базов лихвен процент, преди другите отчетни обекти в групата да бъдат променени. В този пример при прилагането на параграф 102П предприятието определя алтернативния базов лихвен процент като хеджиран риск за тази съответна подгрупа хеджирани позиции. Предприятието продължава да определя съществуващия базов лихвен процент като хеджиран риск за другата подгрупа хеджирани позиции, докато хеджираните парични потоци или справедливата стойност на тези позиции не бъдат променени, за да отразят алтернативния базов лихвен процент, или не изтече срокът на позициите и те са заменени с хеджирани позиции, които отразяват алтернативния базов лихвен процент.

- 102Щ Предприятието оценява отделно дали всяка подгрупа отговаря на изискванията в параграфи 78 и 83, за да бъде сметена за допустима хеджирана позиция. Ако дадена подгрупа не отговаря на изискванията в параграф 78 и 83, предприятието прекратява без обратна сила отчитането на хеджирането за хеджиращото взаимоотношение в неговата цялост. Предприятието също така прилага изискванията в параграфи 89 и 96 с цел отчитане на неефективността, свързана с хеджиращото взаимоотношение в неговата цялост.

Определяне на финансовите отчетни обекти като хеджирани позиции

- 102Щ1 Алтернативният базов лихвен процент, определен като извъндоговорно определен рисков компонент, който не е отделно разграничим (вж. параграфи 81, и АЖ99Е) към датата, на която е определен, се счита за отговарящ на това изискване към тази дата само когато предприятието основателно очаква, че алтернативният базов лихвен процент ще бъде отделно разграничим в рамките на 24 месеца. Срокът от 24 месеца важи за всеки алтернативен базов лихвен процент поотделно и започва от датата, на която предприятието за първи път определи алтернативния базов лихвен процент като извъндоговорно определен рисков компонент (т.е. 24-месечният срок се прилага за всеки отделен лихвен процент).

- 102Щ2 Ако впоследствие предприятието основателно очаква, че алтернативният базов лихвен процент няма да бъде отделно разграничим в рамките на 24 месеца от датата, на която предприятието за първи път го е определило за извъндоговорно определен рисков компонент, предприятието прекратява прилагането на изискването от параграф 102Z1 спрямо този алтернативен базов лихвен процент и считано от датата на тази преоценка, прекратява без обратна сила отчитането на хеджирането за всички хеджиращи взаимоотношения, при които алтернативният базов лихвен процент е определен като извъндоговорно определен рисков компонент.
- 102Щ3 В допълнение към тези хеджиращи взаимоотношения, посочени в параграф 102П, предприятието прилага изискванията в параграфи 102Щ1 и 102Щ2 спрямо новите хеджиращи взаимоотношения, при които алтернативният базов лихвен процент е определен като извъндоговорно определен рисков компонент (вж. параграфи 81 и АЖ99Е), когато поради реформата на базовия лихвен процент този рисков компонент не е отделно разграничим към датата, на която е определен.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- 103 Предприятието прилага настоящия стандарт (включително поправките, издадени през март 2004 г.) към годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Разрешава се по-ранното прилагане. Предприятието не прилага настоящия стандарт (включително поправките, издадени през март 2004 г.) към годишните периоди, започващи преди 1 януари 2005 г., ако не прилага и МСС 32 (издаден през декември 2003 г.). Ако едно предприятие прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.
- 103 А [Заличен]
- 103Б [Заличен]
- 103В С МСС 1 (преработен през 2007 г.) бе изменена терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това се изменят параграфи 95, буква а), параграфи 97, 98, 100, 102 и 108 и НП99Б. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 01 януари 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.
- 103Г [Заличен]
- 103Д С МСФО 27 (изменен през 2008 г.), бе изменен параграф 102. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 01 юли 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен през 2008 г.) за по-ранен период, изменението се прилага за този по-ранен период.
- 103Е [Заличен]
- 103Ж Предприятието прилага параграфи НП99БА, НП99Д, НП99Е, НП110А и НП110Б с обратна сила за годишните периоди, започващи на 1 юли 2009 г. или след тази дата, в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага документа, озаглавен *Допустими хеджирани позиции* (изменение на МСС 39), за периодите, започващи преди 1 юли 2009 г., то оповестява този факт.
- 103З–103Й [Заличен]
- 103К С документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през април 2009 г., бяха изменени параграф 2, буква ж) и параграфи 97 и 100. Предприятието прилага измененията в тези параграфи без обратна сила по отношение на всички неизтекли договори за годишните периоди, започващи на 1 януари 2010 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 103Л–103П [Заличени]
- 103Р С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменят параграфи 9, 13, 28, 47, 88, НП46, НП52, НП64, НП76, НП76А, НП80, НП81 и НП96, добавя се параграф 43А и се заличават параграфи 48, 49, НП69—НП75, НП77—НП79 и НП82. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

- 103С С документа, озаглавен *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27) и издаден през октомври 2012 г., бяха изменени параграфи 2 и 80. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2014 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранно прилагане на документа *Инвестиционни предприятия*. Ако предприятието приложи тези изменения по-рано, то прилага едновременно и всички изменения, включени в документа *Инвестиционни предприятия*.
- 103Т [Заличен]
- 103У С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., бяха изменени параграфи 2, 9, 43, 47, 55, НП2, НП4 и НП48 и бяха добавени параграфи 2А, 44А, 55А и НП8А—НП8В. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.
- 103Ф С МСФО 9, издаден през юли 2014 г., се изменят параграфи 2, 8, 9, 71, 88—90, 96, НП95, НП114, НП118 и заглавията над НП133 и се заличават параграфи 1, 4—7, 10—70, 103Б, 103Г, 103Е, 103З—103Й, 103Л—103П, 103Т, 105—107А, 108Д—108Е, НП1—НП93 и НП96. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.
- 103Х [Този параграф бе добавен за предприятията, които не са приели МСФО 9].
- 104 Настоящият стандарт се прилага с обратна сила, освен в случаите, посочени в параграф 108. Началното салдо на неразпределената печалба за най-ранния представен период и всички други сравнителни суми се коригират така, сякаш настоящият стандарт винаги е бил използван, освен ако преизчисляването на информацията е практически неприложимо. Ако е практически неприложимо да се преизчислява информацията, предприятието оповестява този факт и посочва стелента, до която информацията е преизчислена.
- 105–107А [Заличени]
- 108 Предприятието не коригира балансовата стойност на нефинансови активи и нефинансови пасиви, за да изключи печалбите и загубите, свързани с хеджирането на парични потоци, които са включени в балансовата стойност преди началото на финансовата година, в която е приложен за първи път настоящият стандарт. В началото на финансовия период, в който за първи път е приложен настоящият стандарт, всички суми, признати извън печалбата или загубата (в другия всеобхватен доход или пряко в собствения капитал) за хеджиране на неотменим ангажимент, което по настоящия стандарт се отчита като хеджиране на справедлива стойност, се прекласифицират като актив или пасив, с изключение на хеджиране на валутен риск, което продължава да се третира като хеджиране на паричен поток.
- 108А Предприятието прилага последното изречение на параграф 80 и параграфи НП99А и НП99Б за годишните периоди, започващи на 1 януари 2006 г. или след тази дата. Насърчава се по-ранното прилагане. Ако предприятието е посочило като хеджирана позиция външна прогнозна сделка, която:
- а) е деноминирана във функционалната валута на предприятието, сключващо сделката;
 - б) поражда експозиция, която ще има ефект върху консолидираната печалба или загуба (тоест, е деноминирана във валута, различна от валутата на представяне на групата) и
 - в) щеше да отговори на критериите за отчитане на хеджиране, ако не беше деноминирана във функционалната валута на предприятието, което я е сключило,
- то може да прилага отчитане на хеджиране в консолидираните финансови отчети в периода(ите) преди датата на прилагане на последното изречение от параграф 80 и параграфи НП99А и НП99Б.
- 108Б Предприятието не прилага параграф НП99Б към сравнителната информация, отнасяща се за периодите преди датата на прилагане на последното изречение от параграф 80 и параграф НП99А.
- 108В Параграфи 73 и НП8 бяха изменени с публикуваните през май 2008 г. *Подобрения на МСФО*. Параграф 80 беше изменен с публикуваните през април 2009 г. *Подобрения на МСФО*. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранно прилагане на всички изменения. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

- 108Г С документа, озаглавен *Новация на деривати и продължение на отчитане на хеджирането* (изменения на МСС 39) и издаден през юни 2013 г., бяха изменени параграфи 91 и 101 и бе добавен параграф НП113А. Предприятието прилага тези параграфи за годишните периоди, започващи на 1 януари 2014 г. тази дата. Предприятието прилага посочените изменения с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 108Д–108Е [Заличени]
- 108Ж С документа, озаглавен *Реформа на базовия лихвен процент* и изменящ МСФО 9, МСС 39 и МСФО 7 (издаден през септември 2019 г.), бяха добавени параграфи 102А–102Н. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2020 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт. Предприятието прилага тези изменения с обратна сила за тези хеджиращи взаимоотношения, които са съществували към началото на отчетния период, в който предприятието за първи път прилага тези изисквания или са били определени след това, както и за печалба или загуба, призната в друг всеобхватен доход, която е съществувала към началото на отчетния период, в който предприятието за първи път прилага тези изменения.
- 108З С документа, озаглавен *Реформа на базовия лихвен процент — фаза 2* и издаден през август 2020 г., с който бяха изменени МСФО 9, МСС 39, МСФО 7, МСФО 4 и МСФО 16, бяха добавени параграфи 102О–102ЩЗ и параграфи 108И–108К и бе изменен параграф 102М. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2021 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт. Предприятието прилага тези изменения с обратна сила съгласно МСС 8 освен в случаите, посочени в параграфи 108И–108К.
- 108И Предприятието определя ново хеджиращо взаимоотношение (например както е описано в параграф 102ЩЗ) единствено без обратна сила (т.е. на предприятието се забранява да определя ново взаимоотношение за отчитане на хеджирането в предходни периоди). Предприятието обаче възстановява прекратено хеджиращо взаимоотношение единствено когато са изпълнени следните условия:
- а) предприятието е прекратило това хеджиращо взаимоотношение единствено поради промени, изисквани съгласно реформата на базовия лихвен процент, и от предприятието не би се изисквало да прекрати това хеджиращо взаимоотношение, ако тези изменения бяха приложени в онзи момент; и
 - б) в началото на отчетния период, в който предприятието за първи път прилага тези изменения (датата на първоначалното прилагане на тези изменения), това прекратено хеджиращо взаимоотношение отговаря на критериите за отчитане на хеджирането (след като бъдат взети под внимание тези изменения).
- 108Й Ако при прилагането на параграф 108И предприятието възстанови прекратено хеджиращо взаимоотношение, то трябва да гълкува позоваванията в параграфи 102Щ1 и 102Щ2 на датата, на която алтернативният базов лихвен процент за първи път е определен като извъндоговорно определен рисков компонент, като отнасящи се към датата на първоначалното прилагане на тези изменения (т.е. 24-месечния срок за този алтернативен базов лихвен процент, определен като извъндоговорно определен рисков компонент, започва от датата на първоначалното прилагане на тези изменения).
- 108К От предприятието не се изисква да преизчислява данните за предходните периоди с оглед на прилагането на тези изменения. Предприятието може да преизчислява данните за предходните периоди единствено когато това е възможно без използване на получена впоследствие информация. Ако предприятието не преизчисли данните за предходните периоди, то признава всяка разлика между предишната балансова стойност и балансовата стойност към началото на годишния отчетен период, който включва датата на първоначалното прилагане на тези изменения, в началното салдо на неразпределената печалба (или по целесъобразност — в друг компонент на собствения капитал) за годишния отчетен период, който включва датата на първоначалното прилагане на тези изменения.

ОТМЯНА НА ДРУГИ РЕШЕНИЯ

- 109 Настоящият стандарт заменя МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*, преработен през октомври 2000 г.
- 110 Настоящият стандарт и съпътстващите го насоки за въвеждане заменят насоките за въвеждане, издадени от Комитета за насоките за въвеждане на МСС 39, основан от предишния КМСС.

Допълнение А

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от Стандарта.

НП1–НП93 [Заличени]

ХЕДЖИРАНЕ (параграфи 71–102)

Хеджиращи инструменти (параграфи 72–77)

Инструменти, отговарящи на изискванията (параграфи 72 и 73)

НП94 Потенциалната загуба от опция, която предприятието издава, може да бъде значително по-голяма от потенциалната печалба в стойността на свързаната хеджирана позиция. С други думи, издадена опция не е ефективна за намаляване на експозицията към печалба или загуба от хеджираната позиция. Следователно издадена опция не отговаря на условията за хеджиращ инструмент, освен ако е определена като компенсация за закупена опция, включително такава, която е внедрена в друг финансов инструмент (например издадена опция за покупка, използвана за хеджиране на платим при поискване пасив). За разлика от предишния случай, закупена опция има потенциални печалби, които са равни на или са по-големи от загубите и следователно има потенциал да намали експозицията към печалба или загуба от промените в справедливите стойности или паричните потоци. Съответно, тя може да отговори на условията за хеджиращ инструмент.

НП95 Финансов актив, оценяван по амортизирана стойност, може да бъде определен като хеджиращ инструмент при хеджиране на валутен риск.

НП96 [Заличен]

НП97 Инструментите на собствения капитал на предприятието не са финансови активи или финансови пасиви на предприятието и следователно не може да бъдат определени като хеджиращи инструменти.

Хеджирани позиции (параграфи 78–84)

Позиции, отговарящи на изискванията (параграфи 78–80)

НП98 Неотменим ангажимент за придобиване на стопанска дейност (бизнес) в бизнес комбинация не може да бъде хеджирана позиция, с изключение на валутния риск, защото другите рискове, които се хеджират, не може да бъдат точно установени и измерени. Тези други рискове са общи стопански рискове.

НП99 Инвестиция, отчитана по метода на собствения капитал, не може да бъде хеджирана позиция при хеджиране на справедлива стойност, защото по метода на собствения капитал в печалбата или загубата се признава дялът на инвеститора в печалбата или загубата на асоциираното предприятие, а не промените в справедливата стойност на инвестицията. По подобни причини инвестиция в консолидирано дъщерно предприятие не може да бъде хеджирана позиция при хеджиране на справедлива стойност, защото при консолидацията в печалбата или загубата се признава печалбата или загубата от дъщерното предприятие, а не промените в справедливата стойност на инвестицията. Хеджирането на нетна инвестиция в предприятие в чужбина е различно, защото е хеджиране на валутна експозиция, а не хеджиране на справедливата стойност на промяната в стойността на инвестицията.

НП99А Параграф 80 посочва, че в консолидираните финансови отчети валутният риск по много вероятна прогнозна вътрешногрупова сделка може да отговаря на изискванията за хеджирана позиция при хеджиране на паричен поток, при условие че сделката е деноминирана във валута, различна от функционалната валута на предприятието, сключващо тази сделка, и валутният риск ще повлияе на консолидираната печалба или загуба. За тази цел предприятието може да е предприятие майка, дъщерно, асоциирано или съвместно предприятие или клон. Ако валутният риск по прогнозна вътрешногрупова сделка не повлиява на консолидираната печалба или загуба, вътрешногруповата сделка не може да отговаря на изискванията за хеджирана позиция. Това е обикновено случай за плащания на възнаграждения за ползване на права, лихвени плащания или възнаграждения за ръководството между членовете на една и съща група, освен ако има свързана външна сделка. Все пак, когато валутният риск по прогнозна вътрешногрупова сделка ще повлияе на консолидираната печалба или загуба, вътрешногруповата сделка отговаря на критериите за хеджирана позиция. Пример са прогнозни продажби или покупки на материални запаси между членовете на една и съща група, ако има предстояща продажба на материални запаси към страна, външна на групата. По подобен начин прогнозна вътрешногрупова продажба на машини и съоръжения от предприятие от групата, което ги произвежда, за предприятието от групата, което ще използва машините и съоръженията в своите дейности, може да повлияе на консолидираната печалба или загуба. Това би могло да се случи, например, защото машините и съоръженията ще бъдат амортизирани от закупуващото ги предприятие и стойността, първоначално призната за машините и съоръженията, може да се промени, ако прогнозната вътрешногрупова сделка е деноминирана във валута, различна от функционалната валута на закупуващото предприятие.

НП99Б Ако хеджиране на прогнозна вътрешногрупова сделка отговаря на условията за счетоводно отчитане на хеджиране, всяка печалба или загуба, която е призната в другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 95, буква а), се прекласифицира от собствения капитал към печалбата или загубата като корекция от прекласификация през същия период или периоди, през които валутният риск на хеджираната сделка оказва влияние върху консолидираната печалба или загуба.

НП99БА Предприятието може да определи всички промени в паричните потоци или справедливата стойност на хеджирана позиция в хеджирашо взаимоотношение. Предприятието може също да определи само промените в паричните потоци или справедливата стойност на хеджирана позиция над или под определена цена или друга променлива (еднопосочен риск). Вътрешната стойност на закупена опция като хеджиращ инструмент (приемайки, че той има същите основни условия като определения риск), а не времевата ѝ стойност, отразява еднопосочния риск в хеджирана позиция. Предприятието например може да определи променливостта на бъдещите резултати от паричните потоци, произтичащи от повишение на цената на прогнозна покупка на стока. При такова положение се определят само загубите на парични потоци, произтичащи в резултат от повишение на цената над определено ниво. Хеджиращият риск не включва времевата стойност на закупена опция, тъй като времевата стойност не е компонент на прогнозната сделка, който засяга печалбата или загубата (параграф 86, буква б)).

Определяне на финансовите отчетни обекти като хеджирани позиции (параграфи 81 и 81А)

НП99В [...] Предприятието може да определи всички парични потоци от целия финансов актив или финансов пасив като хеджирана позиция и да ги хеджира само за един конкретен риск (например само за промени, които се дължат на измененията в ЛИБОР). Например в случай на финансов пасив, чийто ефективен лихвен процент е 100 базови точки под ЛИБОР, предприятието може да определи като хеджирана позиция целия пасив (т.е. главницата плюс лихвата по ЛИБОР минус 100 базови точки) и да хеджира промяната в справедливата стойност или паричните потоци на целия пасив, която се дължи на измененията в ЛИБОР. Предприятието може също да избере съотношение на хеджиране, различно от единица, за да подобри ефективността на хеджирането, както е описано в параграф НП100.

НП99Г Освен това, ако финансов инструмент с фиксиран лихвен процент е хеджиран известно време след възникването му и лихвените проценти междувременно са се променили, предприятието може да определи част, равна на стандартния лихвен процент. [...] Например да приемем, че предприятието придобива финансов актив с фиксирана лихва от 100 ПЕ, който има ефективен лихвен процент от 6 % по време, когато ЛИБОР е 4 %. То започва да хеджира този актив по-късно, когато ЛИБОР се е увеличил на 8 % и справедливата стойност на актива е намалела на 90 ПЕ. Предприятието изчислява, че ако е закупило актива на датата, когато за първи път го определя като хеджирана позиция по тогавашната му справедлива стойност от 90 ПЕ, ефективната доходност би била 9,5 %. [...] Тъй като ЛИБОР е под ефективната доходност, предприятието може да определи част от ЛИБОР в размер на 8 %, която се състои отчасти от договорни лихвени парични потоци и отчасти от разликата между текущата справедлива стойност (т.е. 90 ПЕ) и сумата, дължима на падежа (т.е. 100 ПЕ).

НП99Д Параграф 81 позволява на предприятието да определя нещо различно от цялата промяна на справедливата стойност или променливостта на паричните потоци на финансов инструмент. Например:

- а) всички парични потоци на финансов инструмент може да бъдат определени за промени в паричните потоци или справедливата стойност, относими към някои (но не всички) рискове; или
- б) някои (но не всички) парични потоци на финансов инструмент може да бъдат определени за промени на паричните потоци или справедливата стойност, относими към всички или само някои рискове (т.е. „част“ от паричните потоци на финансов инструмент може да бъдат определени за промени, относими към всички или само някои рискове).

НП99Е За да отговарят на условията за счетоводно отчитане на хедж, определените рискове и части трябва поотделно да са разграничими компоненти на финансовия инструмент и промените на паричните потоци или справедливата стойност на целия финансов инструмент, произтичащи от промените в определените рискове и части, трябва да са надеждно оценени. Например:

- а) за финансов инструмент с фиксиран процент, хеджиран за промени в справедливата стойност, относими към промени в безрисков или преобладаващ лихвен процент, този безрисков или преобладаващ лихвен процент обикновено се приема както за отделно разграничим компонент на финансовия инструмент, така и за надеждно оценен;
- б) инфлацията не е отделно разграничима и надеждно оценима и не може да се определи като риск или част от финансов инструмент, освен ако отговаря на изискванията на (в);

- в) договорно определена инфлационна част на паричните потоци от облигация, обвързана с признатата инфлация (приемайки, че няма изискване за отделно отчитане на внедрен дериватив) е отделно разграничима и надеждно оценима, освен ако други парични потоци на инструмента не са засегнати от инфлационната част).

Определяне на нефинансовите отчетни обекти като хеджирани позиции (параграф 82)

- НП100 Промените в цената на съставна част или на компонент от нефинансов актив или нефинансов пасив обикновено нямат предсказуем, поотделно оценен ефект върху цената на отчетния обект, който може да се сравни с ефекта например от промяна в пазарните лихвени проценти върху цената на облигация. Следователно нефинансов актив или нефинансов пасив е хеджирана позиция само в своята цялост или при хеджиране на валутен риск. Ако има разлика между условията на хеджиращия инструмент и на хеджираната позиция (например при хеджиране на прогнозна покупка на бразилско кафе с помощта на форуърден договор за покупка на колумбийско кафе при иначе подобни условия), хеджиращото взаимоотношение въпреки всичко може да отговори на условията за хеджиращо взаимоотношение, стига да са изпълнени всички условия от параграф 88, включително хеджирането да се очаква да бъде високоефективно. За тази цел стойността на хеджиращия инструмент може да бъде по-голяма или по-малка от стойността на хеджираната позиция, ако това подобрява ефективността на хеджиращото взаимоотношение. Например може да се извърши регресионен анализ, за да се установи статистическата връзка между хеджираната позиция (например сделката с бразилското кафе) и хеджиращия инструмент (например сделката с колумбийското кафе). Ако има валидна статистическа връзка между двете променливи (т.е. между цените на единица от бразилското кафе и колумбийското кафе), наклонът на регресионната права може да се използва, за да се определи съотношението на хеджиране, което би максимизирало очакваната ефективност. Например, ако наклонът на регресионната права е 1,02, съотношението на хеджиране на базата на 0,98 единици от хеджираната позиция към 1,00 единица от хеджиращия инструмент максимизира очакваната ефективност. Въпреки това хеджиращото взаимоотношение може да доведе до неефективност, която се признава в печалбата или загубата през срока на хеджирането.

Определяне на групи от позиции като хеджирани позиции (параграфи 83 и 84)

- AG101 Хеджиране на цялостна нетна позиция (например нетната стойност на всички активи с фиксиран лихвен процент и пасивите с фиксиран лихвен процент, които имат подобни падежи), а не на конкретна хеджираната позиция, не отговаря на условията за отчитане на хеджирането. Въпреки това може да бъде постигнат почти същият ефект върху печалбата или загубата при отчитане на хеджиране за този тип хеджиращо взаимоотношение чрез определяне като хеджирана позиция на част от базовите позиции. Например, ако банка има 100 ПЕ в активи и 90 ПЕ в пасиви с подобни рискове и условия и хеджира нетна експозиция от 10 ПЕ, тя може да определи като хеджирана позиция 10 ПЕ от тези активи. Това определяне може да се използва, ако тези активи и пасиви са инструменти с фиксиран лихвен процент, като случаят е хеджиране на справедлива стойност или, ако те са инструменти с променлив лихвен процент, случаят е хеджиране на паричен поток. По подобен начин, ако предприятието има неотменим ангажимент да закупи чуждестранна валута от 100 ПЕ и неотменим ангажимент да продаде валута за 90 ПЕ, то може да хеджира нетната сума от 10 ПЕ, като придобие дериватив и го определи като хеджиращ инструмент, свързан с 10 ПЕ от неотменимия ангажимент за покупка на 100 ПЕ.

Отчитане на хеджирането (параграфи 85—102)

- НП102 Пример за хеджиране на справедлива стойност е хеджиране на изложеността на риск от промени в справедливата стойност на дългов инструмент с фиксиран лихвен процент, настъпващи в резултат на промени в лихвените проценти. Такова хеджиране може да започне от страна на емитента или от страна на притежателя.
- НП103 Пример за хеджиране на паричен поток е използването на суап за размяна на дълг с плаващ лихвен процент за дълг с фиксиран лихвен процент (т.е. хеджиране на бъдеща сделка, при която хеджираните бъдещи парични потоци са бъдещите лихвени плащания).
- НП104 Хеджирането на неотменим ангажимент (например хеджирането на промяна в цената на горивото, свързана с непризнато поето договорно задължение (ангажимент) на дружество за електроснабдителни услуги за закупуване на гориво по фиксирана цена) е хеджиране на експозиция към промяна в справедливата стойност. Съответно такова хеджиране е хеджиране на справедлива стойност. Въпреки това съгласно параграф 87 хеджирането на валутен риск по неотменим ангажимент би могло да се отчете алтернативно и като хеджиране на паричен поток.

Оценка на ефективността на хеджирането

- НП105 Хеджирането се счита за високоефективно само когато са изпълнени и двете условия:
- а) В началото на хеджирането и в последващите периоди хеджирането се очаква да бъде високоефективно при постигане на прихващащи се промени в справедливата стойност или в паричните потоци, които се дължат на хеджирания риск през периода, за който е определено хеджирането. Такова очакване може да бъде доказано по няколко начина, включително чрез сравняване на промени в миналото в справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция, които се дължат на хеджирания риск, с промени в миналото в справедливата стойност или паричните потоци на инструмента за хеджиране или чрез демонстриране на висока статистическа корелация между справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция и тези на хеджиращия инструмент. Предприятието може да избере съотношение на хеджиране, с изключение на единица, за да подобри ефективността на хеджирането, както е описано в параграф НП100.
 - б) Фактическите резултати от хеджирането са в обхвата на 80—125 %. Например ако конкретните резултати са такива, че загубата от хеджиращия инструмент е 120 ПЕ, а печалбата от паричния инструмент е 100 ПЕ, прихващането може да бъде оценено на 120/100, което е 120 %, или на 100/120, което е 83 %. В този случай, ако приемем, че хеджирането отговаря на условието в буква а), предприятието би заключило, че хеджирането е било високоефективно.
- НП106 Ефективността се оценява като минимално условие в момента, когато предприятието подготвя своите годишни или междинни финансови отчети.
- НП107 Настоящият стандарт не уточнява самостоятелен метод за оценка на ефективността на хеджирането. Методът, който възприема предприятието при оценка на ефективността на хеджирането, зависи от стратегията за управление на риска. Например, ако стратегията на предприятието за управление на риска е да се коригира периодично стойността на хеджиращия инструмент, за да се отразят промените в хеджираната позиция, предприятието трябва да докаже, че хеджирането се очаква да бъде високоефективно само за периода до следващото коригиране на стойността на хеджиращия инструмент. В някои случаи предприятието възприема различни методи за различните видове хеджирания. Документацията на предприятието за стратегията на хеджиране включва неговите процедури за оценка на ефективността. Тези процедури посочват дали оценката включва цялата печалба или загуба от хеджиращия инструмент, или се изключва времевата стойност на инструмента.
- НП107А [...]
- НП108 Ако главните условия на хеджиращия инструмент и на хеджирания актив, пасив, неотменим ангажимент или много вероятна прогнозна сделка са едни и същи, промените в справедливата стойност и паричните потоци, които се дължат на хеджирания риск, може да се прихващат напълно и в началото на хеджирането, и след това. Например лихвен суап има вероятност да бъде високоефективно хеджиране, ако фиктивната стойност и стойността на главницата, падежът, датите на преразглеждане на цените, датите на лихвените плащания, плащанията по главницата и базата за оценяване на лихвените проценти са едни и същи за хеджиращия инструмент и хеджираната позиция. Освен това хеджирането на много вероятна прогнозна покупка на стока с форуърден договор има възможност да бъде високоефективно, ако:
- а) форуърдният договор е за покупка на същото количество от същата стока по същото време и местонахождение като на хеджираната прогнозна покупка;
 - б) справедливата стойност на форуърдния договор в началото е нула; и
 - в) промяната или в отбива, или в премията на форуърдния договор се изключва от оценката на ефективността и се признава в 1 отчета за всеобхватния доход, или промяната в очакваните паричните потоци на много вероятна прогнозна сделка се базира на форуърдната цена на стоката.
- НП109 Понякога хеджиращият инструмент компенсира само част от хеджирания риск. Например хеджирането няма да е напълно ефективно, ако хеджиращият инструмент и хеджираната позиция са деноминирани в различни валути, които не се движат паралелно. Също и хеджиране на лихвен риск с помощта на дериватив няма да бъде напълно ефективно, ако част от промяната в справедливата стойност на дериватива се дължи на кредитния риск на контрагента.
- НП110 За да отговори на условията за отчитане на хеджирането, хеджирането трябва да е свързано с конкретно установен и определен риск, а не просто с общите стопански рискове на предприятието, и трябва да оказва влияние върху крайната печалба или загуба на предприятието. Не е подходящо да се прави отчитане на хеджирането, когато става въпрос за хеджиране на риск от морално остаряване на физически активи или риск от експроприация на имущество от правителството; ефективността не може да бъде оценена, защото рисковете не са надеждно оценени.

- НП110А Параграф 74а) позволява на предприятието да отдели вътрешната стойност и времевата стойност на опционен договор и да определи като хеджиращ инструмент само промяната във вътрешната стойност на опционния договор. Такова определяне може да доведе в резултат до хеджиращо взаимоотношение, което свършено постига компенсиране на промените в паричните потоци, относими към хеджиран еднопосочен риск на прогнозна сделка, ако основните условия на прогнозната сделка и хеджирания инструмент са еднакви.
- НП110Б Ако предприятие определи закупена опция в нейната цялост като хеджиращ инструмент на еднопосочен риск, произтичащ от прогнозна сделка, хеджиращото взаимоотношение няма да бъде свършено ефективно. Това е така, защото платената за премията опция включва времевата стойност, а както е посочено в параграф НП99БА, определеният еднопосочен риск не включва времевата стойност на опцията. Следователно при това положение няма да има компенсиране между паричните потоци във връзка с времевата стойност на платената за опцията премия и определения хеджиран риск.
- НП111 В случай на лихвен риск ефективността на хеджирането може да се оцени, като се направи падежна таблица за финансовите активи и финансовите пасиви, която показва нетната изложеност на лихвен риск за всеки времеви период, стига нетната изложеност да е свързана с конкретни активи или пасиви (или конкретна група от активи или пасиви, или конкретна част от тях), които създават нетна изложеност, а ефективността на хеджирането се оценява спрямо тези активи или пасиви.
- НП112 При оценка на ефективността на хеджирането, предприятието като цяло взема предвид стойността на парите във времето. Фиксираният лихвен процент на хеджираната позиция не трябва точно да отговаря на фиксирания лихвен процент по суап, определен като хеджиране на справедлива стойност. Променливият лихвен процент по лихвоносен актив или пасив също не трябва да е същият като променливият лихвен процент по суап, определен като хеджиране на паричен поток. Справедливата стойност на суапа произтича от нетното му уреждане. Фиксираните и променливи лихвени проценти по суапа могат да се променят, без да се окаже влияние върху нетното уреждане, ако и двата процента се променят с един и същи размер.
- НП113 Ако предприятието не отговори на критериите за ефективност на хеджирането, то продължава да отчита хеджирането от последната дата, на която е доказана ефективност на хеджирането. Въпреки това, ако предприятието установи събитието или промяната в обстоятелствата, които са попречили на хеджиращото взаимоотношение да отговори на критериите за ефективност, и докаже, че хеджирането е било ефективно преди събитието или промяната в обстоятелствата да настъпят, предприятието преустановява отчитане на хеджирането от датата на събитието или промяната в обстоятелствата.
- НП113А За да не бъдат допуснати никакви съмнения, въздействието от замяната на първоначалния контрагент с контрагент за клиринг и извършването на свързаните с това промени, описани в параграф 91, буква а), подточка ii) и параграф 101, буква а, подточка ii), се отразява в измерването на хеджиращия инструмент и съответно в оценяването на ефективността на хеджирането и измерването на ефективността на хеджирането.

Отчитане на хеджирането на справедлива стойност при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск

- НП114 При хеджиране на справедлива стойност на лихвен риск, свързан с портфейл от финансови активи или финансови пасиви, предприятието би отговорило на изискванията на настоящия стандарт, ако е изпълнило процедурите по букви а)—и) и параграфи НП115—НП132 по-долу.
- а) Като част от процеса на управление на риска, предприятието идентифицира портфейл от позиции, чиито лихвен риск желае да хеджира. Портфейлът може да се състои само от активи, само от пасиви или от активи и пасиви. Предприятието може да установи два или повече портфейла, в който случай прилага насоките по-долу за всеки портфейл поотделно.
- б) Предприятието анализира портфейла във времеви периоди на преразглеждане на цените, базирани на очакваните, а не на договорните дати на преразглеждане на цените. Анализът по времеви периоди на преразглеждане на цените може да се извърши по различни начини, включително чрез разпределяне на паричните потоци в различни графи по периодите, през които се очаква да възникнат, или чрез разпределяне на условните главници през всички периоди, докато се очаква да настъпи преразглеждане на цените.
- в) На базата на този анализ, предприятието решава каква стойност желае да хеджира. Предприятието определя като хеджирана позиция стойност от активи или пасиви (но не нетна стойност) от определен портфейл, равен на стойността, която желае да определи като хеджирана. [...]
- г) Предприятието определя лихвения риск, който се хеджира. Този риск може да бъде част от лихвения риск във всяка позиция от хеджираната позиция като стандартен лихвен процент (например ЛИБОР).
- д) Предприятието определя един или повече хеджиращи инструменти за всеки времеви период на преразглеждане на цените.

- е) С помощта на определянето, направено в букви в) и д) по-горе, предприятието оценява в началото и в последващи периоди дали хеджирането се очаква да бъде високоефективно през периода, за който е определено хеджирането.
- ж) Периодично предприятието оценява промяната в справедливата стойност на хеджираната позиция (както е определена в буква в), която се дължи на хеджирания риск (както е определен в буква г), [...]. При положение че хеджирането конкретно е определено да бъде високоефективно, когато се оценява с помощта на документирания метод на предприятието за оценка на ефективността, предприятието признава промяната в справедливата стойност на хеджираната позиция като печалба или загуба в печалбата или загубата и в една от две статии в отчета за финансовото състояние, както е описано в параграф 89А. Не е необходимо промяната в справедливата стойност да се разпределя към отделни активи или пасиви.
- з) Предприятието оценява промяната в справедливата стойност на хеджиращия(те) инструмент(и) (както са определени в буква д) и я признава като печалба или загуба в печалбата или загубата. Справедливата стойност на хеджиращия(те) инструмент(и) се признава като актив или пасив в отчета за финансовото състояние.
- и) Неефективността ⁽²⁷⁾ се признава в печалбата или загубата като разлика между промяната в справедливата стойност, спомената в буква ж), и тази, спомената в буква з).

НП115 Този подход е описан в повече подробности по-долу. Той се прилага само при хеджиране на справедлива стойност на лихвения риск, свързан с портфейл от финансови активи или финансови пасиви.

НП116 Портфейлът, установен в параграф НП114, буква а), може да съдържа активи и пасиви. В противен случай може да е портфейл, който съдържа или само активи, или само пасиви. Портфейлът се използва, за да се определи сумата на активите или пасивите, която предприятието иска да хеджира. Въпреки това самият портфейл не се определя като хеджирана позиция.

НП117 При прилагане на параграф НП114, буква б) предприятието определя очакваната дата на преразглеждане на цената на позицията като по-близката от датата, на която се очаква позицията да достигне своя падеж или цената ѝ да се преразгледа в съответствие с пазарните проценти. Очакваните дати на преразглеждане на цените се определят в началото на хеджирането и по време на хеджирането на база на исторически опит и друга налична информация, включително информация и очаквания по отношение на степента на предплащане, лихвени проценти и взаимовръзката между тях. Предприятия, които нямат конкретен опит или имат недостатъчен опит, използват опита на сравнителни групи за сравними финансови инструменти. Тези оценки се преразглеждат периодично и се актуализират съобразно опита. В случай на отчетен обект с фиксиран лихвен процент, който е предплатим, очакваната дата на преразглеждане на цената е датата, на която отчетният обект се очаква да бъде предплатен, освен ако се преоценява по пазарни проценти на по-ранна дата. За група от подобни отчетни обекти анализът на времевите периоди, базиран на очакваните дати на преразглеждане на цените, може да приеме формата на разпределяне на процент от групата, а не от отделни отчетни обекти, към всеки времеви период. Предприятието може да приложи други методологии за целите на това разпределяне. Например може да използва мултипликатор за степента на предплащане при разпределяне на амортизиращи се кредити към времевите периоди на базата на очакваните дати на преразглеждане на цените. Въпреки това методологията за такова разпределяне е в съответствие с процедурите на предприятието за управление на риска и с целите.

НП118 Като пример за определянето, посочено в параграф НП114, буква в), ако в конкретен времеви период на преразглеждане на цените предприятието оцени, че има активи с фиксиран лихвен процент от 100 ПЕ и пасиви с фиксиран лихвен процент от 80 ПЕ, и реши да хеджира цялата нетна позиция от 20 ПЕ, то определя като хеджирана позиция активи в размер на 20 ПЕ (част от активите). Определянето се изразява като „сума в определена валута“ (например сума в долари, евро, лири стерлинги или рандове), а не като отделни активи. От това следва, че всички активи (или пасиви), от които се взема хеджираната сума — т.е. целите 100 ПЕ от активите в горния пример — трябва да бъдат отчетни обекти, чиято справедлива стойност се променя в отговор на промени в хеджирания лихвен процент [...].

НП119 Предприятието се съобразява и с другите изисквания за определяне и документация, изложени в параграф 88, буква а). При хеджиране на портфейл с лихвен риск определянето и документацията уточняват политиката на предприятието за всички променливи, които се използват за идентифициране на сумата, която се хеджира и начина за оценка на ефективността, включително следното:

- а) кои активи и пасиви трябва да се включат при хеджирането на портфейл и основата, която ще се използва за изваждането им от портфейла;

⁽²⁷⁾ В този контекст се прилагат същите съображения за същественост, както навсякъде в МСФО.

- б) как предприятието определя датите на преразглеждане на цените, включително какви предположения за лихвения процент стоят в основата на очакванията за степента на предплащане и в основата на промените на тези очаквания. Същият метод се използва и за първоначалната оценка, направена в момента на включването на актива или пасива към хеджирания портфейл, и за по-нататъшните преразглеждания на тези оценки;
- в) броят и продължителността на времевите периоди на преразглеждане на цените;
- г) колко често предприятието ще проверява ефективността [...];
- д) методологията, използвана от предприятието за определяне на сумата от активи или пасиви, които са определени като хеджирана позиция [...];
- е) [...], независимо дали предприятието ще проверява ефективността отделно за всеки времеви период на преразглеждане на цените, съвкупно за всички времеви периоди или с помощта на някаква комбинация от двете.

Посочените правила при определянето и документирането на хеджиращото взаимоотношение са в съответствие с процедурите на предприятието за управление на риска и целите. Промените в правилата не се правят произволно. Те се обосновават на базата на промени в пазарните условия и другите фактори и се основават и съответстват на процедурите на предприятието за управление на риска и целите.

- НП120 Хеджиращият инструмент, описан в параграф НП114, буква д), може да бъде самостоятелен дериватив или портфейл от деривативи, всеки от които съдържа експозиция към хеджирания лихвен риск, определен в параграф НП114, буква г) (например портфейл от лихвени суапове, всеки от които съдържа експозиция към ЛИБОР). Такъв портфейл от деривативи може да съдържа прихващащи се рискови позиции. Въпреки това той не може да съдържа издадени опции или нетни издадени опции, защото стандартът ⁽²⁸⁾ не позволява такива опции да бъдат определени като хеджиращи инструменти (освен когато издадената опция е определена като компенсираща за закупена опция). Ако хеджиращият инструмент хеджира сумата, определена в параграф НП114, буква в), за повече от един времеви период на преразглеждане на цените, той се разпределя към всички времеви периоди, които хеджира. Въпреки това целият хеджиращ инструмент се разпределя към тези времеви периоди на преразглеждане на цените, защото стандартът ⁽²⁹⁾ не позволява да се определи хеджиращо взаимоотношение само за частта от времеви период, през който хеджиращият инструмент остава в обращение.
- НП121 Когато предприятието оценява промяната в справедливата стойност на предсрочно дължима позиция в съответствие с параграф НП114, буква ж), промяната в лихвените проценти оказва влияние върху справедливата стойност на тази позиция по два начина: оказва влияние върху справедливата стойност на договорните парични потоци и справедливата стойност на опцията за предсрочно плащане, която се съдържа в позицията. Параграф 81 от стандарта позволява на предприятието да определи като хеджирана позиция част от финансов актив или финансов пасив, която споделя обща рискова експозиция, при условие че ефективността може да бъде оценявана. [...]
- НП122 Стандартът не уточнява методите, използвани за определяне на сумата, спомената в параграф НП114, буква ж), а именно — промяната в справедливата стойност на хеджираната позиция, която се дължи на хеджирания риск. [...] Не е подходящо да се приема, че промените в справедливата стойност на хеджираната позиция са равни на промените в стойността на хеджиращия инструмент.
- НП123 Параграф 89А изисква, ако хеджираната позиция за конкретен времеви период на преразглеждане на цените е актив, промяната в неговата стойност да се представя като отделна статия в рамките на активите. Обратно, ако хеджираната позиция за конкретен времеви период на преразглеждане на цените е пасив, промяната в неговата стойност се представя като отделна статия в рамките на пасивите. Това са отделните статии, споменати в параграф НП114, буква ж). Не се изисква конкретно разпределяне на отделните активи (или пасиви).
- НП124 Параграф НП114, буква и) отбелязва, че неефективността възниква до степента, в която промяната в справедливата стойност на хеджираната позиция, която се дължи на хеджирания риск, се различава от промяната в справедливата стойност на хеджиращия дериватив. Такава разлика може да възникне по многобройни причини, включително:
- а) [...];
 - б) отчетните обекти в хеджирания портфейл се обезценяват или отписват;

⁽²⁸⁾ Вж. параграфи 77 и НП94

⁽²⁹⁾ Вж. параграф 75.

- в) датите на плащане на хеджиращия инструмент и на хеджираната позиция са различни; и
- г) други причини [...].

Такава неефективност ⁽³⁰⁾ се установява и се признава в печалбата или загубата.

НП125 Като цяло ефективността на хеджирането се подобрява:

- а) ако предприятието поставя отчетните обекти с различни характеристики на предплащане в графи по начин, който взема предвид разликите в поведението на предплащане:
- б) когато броят на отчетните обекти в портфейла е по-голям. Когато в портфейла се съдържат само няколко отчетни обекта, е вероятно да има относително висока неефективност, ако един от отчетните обекти бъде платен по-рано или по-късно от очакваното. Обратно, когато портфейлът съдържа много отчетни обекти, поведението на прерасочно плащане може да се предскаже по-точно;
- в) когато използваните времеви периоди на преразглеждане на цените са по-кратки (например едномесечни, а не тримесечни времеви периоди на преразглеждане на цените). По-кратките времеви периоди на преразглеждане на цените намаляват ефекта от несъответствията между датите на преразглеждане на цените и датите на плащане (в рамките на времевия период на преразглеждане на цените) на хеджираната позиция и тези на хеджиращия инструмент;
- г) колкото е по-голяма честотата, с която се коригира сумата на хеджиращия инструмент, за да се отразят промените в хеджираната позиция (например заради промени в очакванията за прерасочно плащане).

НП126 Предприятието прави проверка на ефективността периодично. [...]

НП127 Когато се оценява ефективността, предприятието разграничава промените в предвижданите дати на преразглеждане на цените на съществуващите активи (или пасиви) от възникването на нови активи (или пасиви), като само първите създават неефективност. [...] След като се признае неефективността, както е описано по-горе, предприятието прави нова оценка на общите активи (или пасиви) във всеки времеви период на преразглеждане на цените, включително на новите активи (или пасиви), които са създадени след като ефективността е била проверявана последно, и определя нова сума като хеджирана позиция и нов процент като процент на хеджирането. [...]

НП128 Отчетни обекти, които първоначално са разпределени към времеви период на преразглеждане на цените, може да се отпишат заради по-ранно от очакваното прерасочно плащане или отписване, причинено от обезценка или продажба. Когато това се случи, размерът на промяната в справедливата стойност, включен в отделната статия, спомената в параграф НП114, буква ж), която е свързана с отписания отчетен обект, се изважда от отчета за финансовото състояние и се включва в печалбата или загубата, която възниква от отписването на отчетния обект. За тази цел е необходимо да се знае времевия период (или периоди) на преразглеждане на цените, в който е поставен отписаният отчетен обект, защото това определя времевия период (или периоди) на преразглеждане на цените, от който да се извади обектът и следователно сумата, която се изважда от отделната статия, спомената в параграф НП114, буква ж). Когато отчетният обект се отписва, ако може да се определи в кой времеви период е бил включен, той се изважда от този времеви период. Ако не може да се определи, той се изважда от най-близкия времеви период, ако отписването е причинено от по-високи от очакваните прерасочни плащания, или се разпределя към всички времеви периоди, съдържащи отписания обект, на систематична и рационална основа, ако обектът е бил продаден или се е обезценил.

НП129 Освен това всяка сума, свързана с конкретен времеви период, която не е била отписана при изтичане на времевия период, се признава в печалбата или загубата в този момент (вж. параграф 89А). [...]

НП130 [...]

НП131 Ако хеджираната сума за времеви период на преразглеждане на цените се намали, без да се отписват свързаните активи (или пасиви), сумата, включена в отделната статия, спомената в параграф НП114, буква ж), която се свързва с намаляването, се амортизира в съответствие с параграф 92.

⁽³⁰⁾ В този контекст се прилагат същите съображения за същественост, както навсякъде в МСФО.

НП132 Предприятието може да приложи подхода, изложен в параграфи НП114—НП131, към хеджиране на портфейл, който преди е бил отчетен като хеджиране на паричен поток в съответствие с МСС 39. Такова предприятие може да отмени предишното определяне на хеджирането на паричен поток в съответствие с параграф 101, буква г) и да приложи изискванията, изложени в този параграф. То също определя наново хеджирането като хеджиране на справедлива стойност и прилага подхода, изложен в параграфи НП114—НП131, с оглед на следващите отчетни периоди.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ (ПАРАГРАФИ 103—108В)

НП133 Предприятието може да посочи прогнозна вътрешногрупова сделка като хеджирана позиция в началото на годишния период, започващ на или след 1 януари 2005 г. (или за целите на повторното представяне на сравнителната информация, началото на най-ранния сравнителен период) при хеджиране, което би отговорило на критериите за отчитане на хеджиране в съответствие с настоящия стандарт (както е изменен с последното изречение на параграф 80). Такова предприятие може да използва това обозначаване, за да приложи отчитане на хеджиране в консолидираните финансови отчети от началото на годишния период, започващ на или след 1 януари 2005 г. (или началото на най-ранния сравнителен период). Такова предприятие трябва също така да прилага параграфи НП99А и НП99Б от началото на годишния период, започващ на или след 1 януари 2005 г.. Все пак в съответствие с параграф 108Б то не прилага параграф НП99Б за сравнителната информация за по-ранни периоди.

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 40

Инвестиционни имоти

ЦЕЛ

- 1 Целта на настоящия стандарт е да определи счетоводното отразяване на инвестиционните имоти и свързаните с това изисквания за оповестяване.

ОБХВАТ

- 2 **Настоящият стандарт се прилага за признаването, оценяването и оповестяването на инвестиционните имоти.**
- 3 [Заличен]
- 4 Настоящият стандарт не се прилага за:
- а) биологичните активи, свързани със земеделска дейност (вж. МСС 41 *Земеделие* и МСС 16 *Машини, имоти и съоръжения*); и
 - б) запасите от полезни изкопаеми от рода на нефт, природен газ и подобни невъзстановими ресурси и правата върху тях.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Балансова стойност е стойността, с която активът се признава в отчета за финансовото състояние.

Себестойност или цена на придобиване е размерът на заплатените парични средства или парични еквиваленти или справедливата стойност на друго възнаграждение за придобиването на актив към момента на придобиването или създаването му или – когато е приложимо – размерът, отдаден на този актив, когато е признат първоначално в съответствие с конкретните изисквания на други МСФО, например МСФО 2 *Плащане на базата на акции*.

Справедлива стойност е цената, която би била получена при продажбата на актив или платена при прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (Вж. МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*.)

Инвестиционен имот е имот (земя или сграда, или части от сграда, или и двете), държан (от собственика или от лизингополучателя като актив с право на ползване) за получаване на приходи от наем или за увеличаване стойността на капитала, или и за двете, а не за:

а) използване при производството или доставката на стоки или услуги или за административни цели; или

б) продажба в обичайния ход на стопанската дейност.

Използван от собственика имот е имотът, държан (от собственика или от лизингополучателя като актив с право на ползване) за използване при производството или доставката на стоки или услуги, или за административни цели.

КАТЕГОРИЗИРАНЕ НА ИМОТ КАТО ИНВЕСТИЦИОНЕН ИМОТ ИЛИ КАТО ИЗПОЛЗВАН ОТ СОБСТВЕНИКА ИМОТ

- 6 [Заличен]
- 7 Инвестиционният имот се държи за получаване на приходи от наеми или за увеличаване на стойността на капитала, или и за двете. Следователно инвестиционният имот генерира парични потоци в голяма степен независимо от другите активи, притежавани от предприятието. Това отличава инвестиционния имот от използвания от собственика имот. Производството или доставката на стоки или услуги (или използването на имота за административни цели) генерира парични потоци, които може да бъдат отнесени не само към имота, но и към други активи, използвани в процеса на производство или доставка. За използваните от собственика имоти, притежавани от собственика, се прилага МСС 16, а за използваните от собственика имоти, държани от лизингополучател като актив с право на ползване – МСФО 16.

- 8 Следните случаи са примери на инвестиционни имоти:
- а) земя, държана с цел дългосрочно увеличаване на стойността на капитала, а не с цел краткосрочна продажба в обичайния ход на стопанската дейност;
 - б) земя, държана 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 обичайния ход на стопанската дейност, се счита, че земята се държи за увеличаване на стойността на капитала);
 - в) сграда, притежавана от предприятието (или актив с право на ползване, свързан със сграда, държана от предприятието) и отдадена по един или повече оперативни лизинга;
 - г) сграда, която не се ползва, но се държи, за да бъде отдадена по един или повече оперативни лизинга.
 - д) имот, който се изгражда или разработва за бъдещо използване като инвестиционен имот.
- 9 Следните случаи са примери на отчетни обекти, които не са инвестиционни имоти, и следователно остават извън обхвата на настоящия стандарт:
- а) имот, предназначен за продажба в обичайния ход на стопанската дейност или в процеса на строителство или разработване за такава продажба (вж. МСС 2 *Материални запаси*), например имот, придобит изключително с цел за последващо освобождаване в близко бъдеще или с цел разработване и препродажба;
 - б) [заличен]
 - в) ползван от собственика имот (вж. МСС 16 и МСФО 16), включително (наред с други неща) имот, държан за бъдещо използване като ползван от собственика имот, имот, държан за бъдещо разработване и последващо ползване от собственика, имот, ползван от наетия персонал (независимо дали наетият персонал плаща, или не наем по пазарни цени), и ползван от собственика имот, очакващ освобождаване;
 - г) [заличен]
 - д) имот, който е отдаден на финансов лизинг на друго предприятие.
- 10 Някои имоти включват част, която се държи за получаване на приходи от наем или за увеличаване стойността на капитала, и друга част, която се държи за използване в производството или доставката на стоки или услуги, или за административни цели. Ако тези части може да бъдат продадени поотделно (или отдадени на финансов лизинг поотделно), предприятието отчита частите поотделно. Ако частите не може да бъдат продадени поотделно, имотът е инвестиционен имот само ако незначителна част от него се държи за използване в производството или доставката на стоки или услуги или за административни цели.
- 11 В определени случаи, предприятието предоставя спомагателни услуги на лизингополучателите на имот, държан от предприятието. Предприятието разглежда такъв имот като инвестиционен имот, ако услугите са незначителен компонент на споразумението като цяло. Пример: когато собственикът на сграда с офиси предоставя на лизингополучателите, които обитават сградата, услуги по охрана и поддръжка.
- 12 В други случаи предоставяните услуги са значителен компонент. Например ако предприятие притежава и управлява хотел, предоставяните на гостите услуги са значителен компонент на споразумението като цяло. Следователно хотел, управляван от собственика, е по-скоро използван от собственика имот, отколкото инвестиционен имот.
- 13 Може да се окаже трудно да се определи дали спомагателните услуги са толкова значителни, че имотът да не се квалифицира като инвестиционен. Например собственикът на хотел понякога прехвърля дадени отговорности на трети страни съгласно договор за управление. Условието на такива договори за управление може да се различават значително. В едната крайност положението на собственика може да бъде по същество положението на пасивен инвеститор. В другата — собственикът може просто да е прехвърлил на външни лица дадени ежедневни функции, докато той остава изложен в значителна степен на колебанието в паричните потоци, генерирани от дейността на хотела.

- 14 Необходима е преценка, за да може да се определи дали един имот се квалифицира като инвестиционен имот. Предприятието разработва критерии, така че да може последователно да използва такава преценка в съответствие с определеното за инвестиционен имот и съответните указания в параграфи 7—13. В параграф 75, буква в) се изисква предприятието да оповести тези критерии, когато класификацията е трудна.
- 14А Преценка също така е необходима, за да се определи дали придобиването на инвестиционен имот представлява придобиване на актив или група от активи, или бизнес комбинация от обхвата на МСФО 3 *Бизнес комбинации*. Трябва да се направи справка с МСФО 3, за да се определи дали става въпрос за бизнес комбинация. Пояснението в параграфи 7—14 от настоящия стандарт се отнася до определянето на това, дали имотът е използван от собственика имот, или инвестиционен имот, а не до определянето на това, дали придобиването на имот представлява бизнес комбинация, както е определено в МСФО 3. Определянето на това, дали конкретна сделка отговаря на определеното за бизнес комбинация съгласно МСФО 3 и включва инвестиционни имоти съгласно определеното в настоящия стандарт, изисква отделно прилагане на двата стандарта.
- 15 В някои случаи предприятие притежава имот, който е отдаден на лизинг или се ползва от предприятието майка или друго дъщерно дружество. Имотът не се квалифицира като инвестиционен в консолидираните финансови отчети, тъй като е използван от собственика от гледна точка на групата като цяло. Обаче от гледна точка на предприятието, което го притежава, имотът е инвестиционен имот, ако отговаря на определеното по параграф 5. Следователно лизингодателят третира имота като инвестиционен имот в своите индивидуални финансови отчети.

ПРИЗНАВАНЕ

- 16 **Притежаван инвестиционен имот се признава като актив единствено когато:**
- а) **е вероятно бъдещите икономически ползи, свързани с инвестиционния имот, да се получават от предприятието; и**
- б) **себестойността или цената на придобиване на инвестиционния имот може да бъде оценена надеждно.**
- 17 Предприятието оценява по този принцип на признаване всички разходи за инвестиционния имот в момента на тяхното извършване. Тези разходи включват първоначално извършените разходи за придобиване на инвестиционния имот и извършените след това разходи за допълване, подмяна на част или обслужване на имота.
- 18 Съгласно принципа за признаване по параграф 16 предприятието не признава в балансовата стойност на инвестиционен имот разходите за ежедневното обслужване на такъв имот. Вместо това тези разходи се признават в печалбата или загубата в момента на извършването им. Разходите за ежедневно обслужване представляват главно разходи за труд и консумативи и може да включват разходите за незначителни части. Предназначението на тези разходи често се описва като „ремонт и поддръжка“ на имота.
- 19 Част от инвестиционния имот може да са придобити чрез подмяна. Например вътрешните стени може да са подменили първоначални стени. Съгласно принципа за признаване предприятието признава в балансовата стойност на инвестиционен имот разхода за замяна (заместване) на част от съществуващ инвестиционен имот към момента на извършването на този разход, при условие че са изпълнени критериите за признаване. Балансовата стойност на частите, които се заменят, се отписва в съответствие с разпоредбите за отписване в настоящия стандарт.
- 19А Инвестиционен имот, държан от лизингополучателя като актив с право на ползване, се признава в съответствие с МСФО 16.

ОЦЕНКА ПРИ ПРИЗНАВАНЕ

- 20 **Притежаваният инвестиционен имот се оценява първоначално по себестойност или цена на придобиване. Разходите по сделката се включват в първоначалната оценка.**
- 21 Цената на придобиване на закупен инвестиционен имот включва неговата покупна цена и всякакви разходи, които са пряко относими към него. Пряко относимите разходи включват например професионалните хонорари за правни услуги, данъците по прехвърляне на имота и други разходи по сделката.

- 22 [Заличен]
- 23 Цената на придобиване на инвестиционния имот не се увеличава с:
- а) разходите за учредяване и започване на дейност (освен ако те са необходими, за да приведат имота в работното му състояние, предвидено от ръководството),
 - б) оперативните загуби, понесени преди инвестиционният имот да достигне планираното ниво на заетост, или
 - в) необичайно големи количества бракуван материал, труд или други ресурси при строителството или разработването на имота.
- 24 Ако плащането на инвестиционен имот е отложено, неговата цена на придобиване е равностойна на цената в брой. Разликата между тази сума и общия размер на плащанията се признава като разход за лихви през периода на кредита.
- 25 [Заличен]
- 26 [Заличен]
- 27 Един или повече инвестиционни имоти може да бъдат придобити в замяна на непаричен актив или активи, или комбинация от парични или непарични активи. Следното съображение се прилага за размяната на един непаричен актив с друг, но то се прилага и за всяка размяна, описана в предходното изречение. Цената на придобиване на такъв инвестиционен имот се определя по справедлива стойност, освен ако: а) разменната дейност няма търговска същност, или б) справедливата стойност нито на получения актив, нито на дадения актив, може да бъде определена надеждно. Придобитият актив се оценява по този начин дори ако предприятието не може незабавно да отпише отдадения актив. Ако придобитият актив не е оценен по справедлива стойност, неговата цена на придобиване се оценява по балансовата стойност на отдадения актив.
- 28 Предприятието определя дали сделката по размяна има търговска същност, като преценява степента, до която бъдещите му парични потоци се очаква да се променят в резултат от сделката. Сделка по размяна има търговска същност, ако:
- а) конфигурацията (риск, разпределение във времето и размер) на паричните потоци от получения актив се различава от конфигурацията на паричните потоци от прехвърления актив; или
 - б) специфичната за предприятието стойност на частта от дейността на предприятието, засегната от сделката, се променя в резултат на размяната; и
- в) разликата по буква а) или б) е значителна по отношение на справедливата стойност на разменените активи.
- За да се определи дали дадена сделка по размяна има търговска същност, специфичната за предприятието стойност на частта от дейността на предприятието, засегната от сделката, отразява паричните потоци след данъчно облагане. Резултатът от тези анализи може да е ясен и без да се налага предприятието да прави подробни изчисления.
- 29 Справедливата стойност на даден актив се определя надеждно, ако: а) колебанията в обхвата на разумните оценки на справедливата стойност не са значими за този актив, или б) вероятностите на различните приблизителни оценки в рамките на обхвата може да бъдат разумно оценени и използвани при определянето на справедливата стойност. Ако предприятието е в състояние да определи надеждно справедливата стойност на получения или отдадения актив, тогава за определянето на себестойността или цената на придобиване се използва справедливата стойност на отдадения актив, освен ако справедливата стойност на получения актив не е по-ясно определена.
- 29А Инвестиционен имот, държан от лизингополучателя като актив с право на ползване, се оценява първоначално по себестойност или цена на придобиване в съответствие с МСФО 16.

ОЦЕНЯВАНЕ СЛЕД ПРИЗНАВАНЕ

Счетоводна политика

- 30 **С изключението, посочено в параграф 32А, предприятието избира или модела на справедливата стойност по параграфи 33–55, или модела на себестойността или цената на придобиване по параграф 56 като своя счетоводна политика и прилага тази политика към всеки един от своите инвестиционни имоти.**
- 31 В МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* се предвижда, че доброволна промяна в счетоводната политика може да се осъществи само ако промяната води до финансови отчети, които предоставят надеждна и по-значима информация за ефектите от сделки, други събития или условия върху финансовото състояние, финансовите резултати и паричните потоци на предприятието. Твърде малко вероятно е промяна от модела на справедливата стойност към модела на себестойността или цената на придобиване да води до по-подходящо представяне.
- 32 В настоящия стандарт от всички предприятия се изисква да оценяват справедливата стойност на инвестиционния имот за целите на оценяването (ако предприятието използва модела на справедливата стойност) или на оповестяването (ако използва модела на себестойността или цената на придобиване). Предприятието се насърчава, но не е задължено, да оценява справедливата стойност на инвестиционен имот въз основа на оценката от независим оценител, който притежава призната и подходяща професионална квалификация и има скоросен опит във връзка с местонахождението и категорията на оценявания имот.
- 32А **Предприятието може:**
- а) да избере между модела на справедливата стойност и модела на себестойността или цената на придобиване за всички инвестиционни имоти, обезпечаващи пасиви, които носят доходи, свързани пряко със справедливата стойност, или доходи от определени активи, включващи този инвестиционен имот; и
 - б) да избере или модела на справедливата стойност, или модела на себестойността или цената на придобиване за всички други инвестиционни имоти, независимо от направения избор по буква а).
- 32Б Някои предприятия управляват, независимо дали вътрешно или външно, инвестиционен фонд, който обезпечава за инвеститорите доходи, определяни на база на дяловете във фонда. Аналогично някои предприятия издават застрахователни договори с характеристики на пряко участие, базовите отчетни обекти по които включват инвестиционни имоти. Само за целите на параграфи 32А—32Б застрахователните договори включват инвестиционните договори с допълнителен негарантиран доход. Параграф 32А не разрешава предприятието да оценява имотите, държани от фонда (или имотите, които представляват базов отчетен обект), частично по себестойност или цена на придобиване и частично по справедлива стойност. (Вж. МСФО 17 *Застрахователни договори* относно термините, използвани в настоящия параграф, които са определени в посочения стандарт).
- 32В Ако предприятието избере различни модели за двете категории, описани в параграф 32А, продажбите на инвестиционен имот между набор от активи, които са оценени по различни модели, се признават по справедлива стойност и съвкупната промяна в справедливата стойност се признава в печалбата или загубата. По същия начин, ако инвестиционен имот се продава от набор от активи, за който се използва моделът на справедливата стойност, в набор от активи, за който се използва моделът на себестойността или цената на придобиване, справедливата стойност на имота към датата на продажбата става неговата приета стойност.
- Модел на справедливата стойност**
- 33 **След първоначалното признаване предприятието, което избира модела на справедливата стойност, оценява всички свои инвестиционни имоти по тяхната справедлива стойност с изключение на случаите, описани в параграф 53.**
- 34 [Заличен]
- 35 **Печалбата или загубата, възникваща от промяна в справедливата стойност на инвестиционния имот, се признава в печалбата или загубата за периода, през който възниква.**
- 36–39 [Заличен]

- 40 Когато се определя справедливата стойност на инвестиционен имот в съответствие с МСФО 13, предприятието се уверява, че справедливата стойност отразява, наред с други неща, приходите от наеми от текущи лизингови договори и другите предположения на пазарните участници при определянето на цената на инвестиционния имот при текущите пазарни условия.
- 40 А Когато лизингополучателят използва модела на справедливата стойност за оценяване на инвестиционен имот, държан като актив с право на ползване, то оценява по справедлива стойност актива с право на ползване, а не базовия имот.
- 41 МСФО 16 определя базата за първоначално признаване на себестойността или цената на придобиване на инвестиционния имот, държан от лизингополучателя като актив с право на ползване. Параграф 33 изисква, ако е необходимо, да се извърши последващо оценяване по справедлива стойност на инвестиционния имот, държан от лизингополучателя като актив с право на ползване, ако предприятието избира модела на справедливата стойност. Ако лизинговите плащания са по пазарни цени, справедливата стойност на инвестиционния имот, държан от лизингополучателя като актив с право на ползване, след приспадане на очакваните лизингови плащания (включително тези, свързани с признати задължения), следва да бъде нула. Така преоценката на актива с право на ползване от себестойност или цена на придобиване в съответствие с МСФО 16 към справедлива стойност в съответствие с параграф 33 (като се вземат предвид изискванията по параграф 50) следва да не води до първоначална печалба или загуба, освен ако справедливата стойност се определя в различни моменти. Това може да се случи, когато бъде направен избор за прилагане на модела на справедливата стойност след първоначално признаване.
- 42–47 [Заличени]
- 48 В изключителни случаи съществува ясно доказателство, когато предприятието за първи път придобива инвестиционен имот (или когато съществуващ имот за първи път става инвестиционен имот след промяна в използването), че колебанията в обхвата на разумните оценки на справедливите стойности ще са толкова значителни, а вероятностите за различните резултати — толкова трудно да се оценят, че един-единствен измерител на справедливата стойност е безполезен. Това може да показва, че справедливата стойност на имота няма да бъде надеждно определима на непрекъсната основа (вж. параграф 53).
- 49 [Заличен]
- 50 При определянето на балансовата стойност на инвестиционен имот предприятието избягва двойното отчитане на активи или пасиви, които са признати като отделни активи или пасиви. Например:
- а) съоръженията, например асансьорите или климатичните инсталации, често са неделима част от сградата и в повечето случаи са включени в справедливата стойност на инвестиционния имот, а не признати отделно като имоти, машини и съоръжения;
 - б) ако офис е отдаден на лизинг обзаведен, справедливата стойност на офиса в повечето случаи включва справедливата стойност на обзавеждането, тъй като приходите от наеми съответстват на обзавеждания офис; когато обзавеждането е включено в справедливата стойност на инвестиционния имот, предприятието не признава обзавеждането като отделен актив;
 - в) справедливата стойност на инвестиционен имот изключва предплатен или начислен приход от оперативен лизинг, тъй като предприятието го признава като отделен пасив или актив;
 - г) справедливата стойност на инвестиционен имот, държан от лизингополучателя като актив с право на ползване, отразява очакваните парични потоци (включително променливите лизингови плащания, които се очаква да станат дължими). По същия начин, ако получената оценка на имот е изчистена от всички очаквани плащания, ще бъде необходимо да се прибави обратно всеки признат пасив по лизинга, за да се достигне до справедливата стойност на инвестиционния имот, използвайки модела на справедливата стойност.
- 51 [Заличен]
- 52 В някои случаи предприятието очаква, че настоящата стойност на неговите плащания, отнасящи се за инвестиционен имот (различни от плащанията, отнасящи се за признати пасиви), ще надхвърлят настоящата стойност на съответните парични постъпления. Предприятието прилага МСС 37 Провизии, условия пасиви и условия активи, за да определи дали да признае пасив и как да оценява всеки такъв пасив.

Невъзможност да се определи надеждно справедливата стойност

- 53 Съществува оборимо предположение, че предприятието може редовно да определя надеждно справедливата стойност на инвестиционен имот. При все това, в изключителни случаи е налице ясно доказателство, когато предприятието за първи път придобива инвестиционен имот (или когато съществуващ имот за първи път става инвестиционен имот след промяна в използването), че справедливата стойност на инвестиционния имот не може да бъде надеждно определяна на непрекъсната основа. Това възниква само тогава, когато пазарът за сравними имоти не е активен (например налице са малко скорошни сделки, обявените цени не са актуални или наблюдаемите цени на сделките сочат, че продавачът е бил принуден да продава) и няма налични други надеждни начини за определяне на справедливата стойност (например основани на прогнозите за дисконтираните парични потоци). Ако предприятието определи, че справедливата стойност на инвестиционен имот в процес на строителство не може да бъде надеждно определена, но очаква тя да бъде надеждно определена при завършването на строителството, то оценява този инвестиционен имот в процес на строителство по себестойност, докато или справедливата стойност стане надеждно определена, или строителството бъде завършено (което от двете е на по-ранна дата). Ако предприятието определи, че справедливата стойност на инвестиционен имот (различен от инвестиционен имот в процес на строителство) не е надеждно определена на непрекъсната основа, то оценява този инвестиционен имот, като използва модела на себестойността или цената на придобиване по МСС 16 за притежаваните инвестиционни имоти или съгласно МСФО 16 за инвестиционните имоти, държани от лизингополучателя като актив с право на ползване. Остатъчната стойност на инвестиционния имот се приема за нула. Предприятието продължава да прилага МСС 16 или МСФО 16 до освобождаването от инвестиционния имот.
- 53 А В момента, в който предприятието може да определи надеждно справедливата стойност на инвестиционен имот в процес на строителство, който преди е бил оценяван по себестойност, то оценява този имот по справедливата му стойност. В момента, в който строителството на този имот завърши, се приема, че справедливата му стойност може да се определи надеждно. Ако това не е така, в съответствие с параграф 53 имотът се отчита по модела на себестойността или цената на придобиване съгласно МСС 16 за притежаваните активи или съгласно МСФО 16 за инвестиционните имоти, държани от лизингополучателя като активи с право на ползване
- 53Б Предположението, че справедливата стойност на инвестиционен имот в процес на строителство може да се определи надеждно, може да се обори само при първоначално признаване. Предприятие, което е оценило инвестиционен имот в процес на строителство по справедлива стойност, не може да заключи, че справедливата стойност на завършения инвестиционен имот не може да бъде надеждно определена.
- 54 В изключителните случаи, когато предприятието е принудено по причините, изложени в параграф 53, да оценява инвестиционен имот, използвайки модела на себестойността или цената на придобиване по МСС 16 или МСФО 16, предприятието оценява всичките си други инвестиционни имоти по справедлива стойност, включително инвестиционния имот в процес на строителство. В тези случаи, въпреки че предприятието може да използва модела на себестойността или цената на придобиване за един инвестиционен имот, то продължава да отчита останалите имоти по модела на справедливата стойност.
- 55 Ако предприятието по-рано е оценило инвестиционния имот по справедлива стойност, то продължава да оценява имота по справедлива стойност до освобождаването от имота (или докато имотът стане използван от собственика имот, или предприятието започне да разработва имота за последваща продажба в обичайния ход на стопанската дейност), дори ако сравнимите пазарни сделки станат по-редки или пазарните цени – по-трудно достъпни.

Модел на себестойността или цената на придобиване

- 56 След първоначалното признаване предприятието, което избира модела на себестойността или цената на придобиване, оценява инвестиционните имоти:
- а) в съответствие с МСФО 5 *Нетекучи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*, когато те отговарят на критериите да бъдат класифицирани като държани за продажба (или са включени в група за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба);

- б) в съответствие с МСФО 16, когато са държани от лизингополучателя като активи с право на ползване и не са държани за продажба в съответствие с МСФО 5; и
- в) във всички останали случаи в съответствие с изискванията на МСС 16 за модела на себестойността или цената на придобиване.

ПРЕХВЪРЛЯНИЯ

- 57 **Предприятието прехвърля имот към или от категорията на инвестиционните имоти единствено когато има промяна в използването. Промяна в използването настъпва, когато имотът започне или престане да отговаря на определението за инвестиционен имот и когато има доказателства за промяната в използването. Сама по себе си промяна в намеренията на ръководството по отношение на използването на имота не е доказателство за промяна в използването. Примери за доказателства за промяна в използването:**
- а) започване на използване от собственика или на разработване с цел използване от собственика — за прехвърляне от категорията на инвестиционните имоти към категорията на използваните от собственика имоти;
- б) започване на разработване с цел продажба — за прехвърляне от инвестиционните имоти към материалните запаси;
- в) край на използването от собственика — за прехвърляне от категорията на използваните от собственика имоти към категорията на инвестиционните имоти; и
- г) започване на оперативен лизинг към друга страна — за прехвърляне от материалните запаси към инвестиционните имоти;
- д) [заличен]
- 58 Когато предприятието реши да се освободи от инвестиционен имот без разработване, то продължава да разглежда имота като инвестиционен, докато го отпише (отстрани от отчета за финансовото състояние), и не го прекласифицира като материален запас. По подобен начин, ако предприятието започне наново да разработва един съществуващ инвестиционен имот за продължително бъдещо използване като инвестиционен имот, той остава инвестиционен имот и не се преквалифицира като използван от собственика имот през периода на повторното разработване.
- 59 Параграфи 60–65 се прилагат за въпросите във връзка с признаването и оценяването, които възникват, когато предприятието използва модела на справедливата стойност за инвестиционен имот. Когато предприятието използва модела на себестойността или цената на придобиване, прехвърлянията между инвестиционни имоти, използвани от собственика имоти, и материални запаси не променят балансовата стойност на прехвърляния имот и не променят себестойността или цената на придобиване на този имот за целите на оценяването или оповестяването.
- 60 **За прехвърляне от категорията на инвестиционните имоти, отчитани по справедлива стойност, към категорията на използваните от собственика имоти или материалните запаси, приетата стойност на имота за последващото осчетоводяване съгласно МСС 16, МСФО 16 или МСС 2 е справедливата стойност към датата на промяната в използването.**
- 61 **Ако използван от собственика имот става инвестиционен имот, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, предприятието прилага МСС 16 за притежавания имот и МСФО 16 за имота, държан от лизингополучателя като актив с право на ползване, до датата на промяната в използването. Предприятието разглежда всяка разлика към тази дата между балансовата стойност на имота съгласно МСС 16 или МСФО 16 и неговата справедлива стойност по същия начин, както преоценката съгласно МСС 16.**
- 62 До датата, когато използван от собственика имот става инвестиционен имот, отчитан по справедлива стойност, предприятието продължава да амортизира имота (или актива с право на ползване) и да признава всякакви загуби от обезценка на актива, които са възникнали. Предприятието разглежда всяка разлика към тази дата между балансовата стойност на имота съгласно МСС 16 или МСФО 16 и неговата справедлива стойност по същия начин, както преоценката съгласно МСС 16. С други думи:

- а) всяко произтичащо намаление на балансовата стойност на имота се признава в печалбата или загубата. Доколкото обаче дадена сума е включена в преоценъчния излишък за този имот, намалението се признава в другия всеобхватен доход и намалява преоценъчния излишък в рамките на собствения капитал.
- б) всяко произтичащо увеличение на балансовата стойност се отчита, както следва:
- i) доколкото увеличението възстановява предишна загуба от обезценка за този имот, увеличението се признава в печалбата или загубата. Сумата, която се признава в печалбата или загуба, не надхвърля сумата, необходима за възстановяване на балансовата стойност до балансовата стойност, която би била определена (без амортизационните отчисления), ако не бе призната никаква загуба от обезценка;
 - ii) всяка остатъчна част от увеличението се признава в другия всеобхватен доход и увеличава преоценъчния излишък в рамките на собствения капитал. При последващо освобождаване от инвестиционния имот преоценъчният излишък, включен в собствения капитал, може да бъде прехвърлен към неразпределената печалба. Прехвърлянето от преоценъчния излишък към неразпределената печалба не се прави през печалбата или загубата.

63 За прехвърляне от материалните запаси към инвестиционните имоти, които ще бъдат отчитани по справедлива стойност, всяка разлика между справедливата стойност на имота към тази дата и неговата предишна балансова стойност се признава в печалбата или загубата.

64 Счетоводното отразяване на прехвърлянията от материалните запаси към инвестиционните имоти, които ще бъдат отчитани по справедлива стойност, е в съответствие с отразяването на продажбите на материални запаси.

65 Когато предприятието завърши строителството или разработването на инвестиционен имот, придобиван по стопански начин, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, всяка разлика между справедливата стойност на имота към тази дата и неговата предишна балансова стойност се признава в печалбата или загубата за периода.

ОСВОБОЖДАВАНЕ ОТ АКТИВИ

66 Инвестиционен имот се отписва (отстранява се от отчета за финансовото състояние) при освобождаването от него или когато инвестиционният имот бъде трайно изваден от употреба и никакви бъдещи икономически ползи не се очакват от освобождаването от него.

67 Освобождаването от инвестиционния имот може да се извърши чрез продажба или чрез встъпване във финансов лизинг. Датата на освобождаването от инвестиционен имот, който е продаден, е датата, на която получателят получава контрол върху инвестиционния имот в съответствие с изискванията по МСФО 15 за определяне на момента, в който дадено задължение за изпълнение е удовлетворено. МСФО 16 се прилага при освобождаване чрез встъпване във финансов лизинг или чрез продажба с обратен лизинг.

68 Ако в съответствие с принципа на признаване в параграф 16, предприятието признае в балансовата стойност на актив разхода за подмяната на част от инвестиционен имот, то отписва балансовата стойност на подменената част. За инвестиционен имот, отчетен по модела на себестойността или цената на придобиване, подменената част може да не е отделно амортизирана част. Ако за предприятието е практически неприложимо да определи балансовата стойност на подменената част, то може да използва себестойността или цената на придобиване на заменящата част като показател каква е била себестойността или цената на придобиване на подменената част към момента, когато е била придобита или създадена (построена). При прилагане на модела на справедливата стойност справедливата стойност на инвестиционен имот може вече да отразява факта, че частта, която ще бъде подменена, е изгубила своята стойност. В други случаи може да се окаже трудно да се определи с колко трябва да се намали справедливата стойност за частта, която ще бъде подменена. Вместо да се намали справедливата стойност спрямо подменената част, когато е практически невъзможно това да бъде извършено, е възможно разходът за подмяната да се включи в балансовата стойност на актива и след това да се прецени справедливата стойност в съответствие с изискването за увеличения, които не включват подмяна.

- 69 **Печалбите или загубите, произтичащи от изваждане от употреба или освобождаване от инвестиционен имот, се определят като разликата между нетните постъпления от освобождаването и балансовата стойност на актива и се признават в печалбата или загубата (освен ако по силата на МСФО 16 се изисква друго за продажба с обратен лизинг) през периода на изваждането от употреба или освобождаването.**
- 70 Размерът на възнаграждението, което трябва да бъде включено в печалбата или загубата, произтичаща от отписването на инвестиционния имот, се определя в съответствие с изискванията по параграфи 47–72 от МСФО 15 за определяне на цената по сделката. Последващите промени в размера на възнаграждението по приблизителна оценка, включено в печалбата или загубата, се отчитат в съответствие с изискванията по МСФО 15 за промени в цената по сделката.
- 71 Предприятието прилага МСС 37 или други стандарти, по целесъобразност, за пасивите, които то задържа след освобождаването от инвестиционния имот.
- 72 **Компенсацията от страна на трети лица за инвестиционен имот, който е обезценен, погинал или изоставен, се признава в печалбата или загубата, когато компенсацията стане получаема.**
- 73 Обезценките или загубите на инвестиционен имот, свързаните с него вземания или плащания на компенсации от трети лица и всяко последващо закупуване или изграждане на активи за подмяна са отделни икономически събития и се отчитат отделно, както следва:
- а) обезценките на инвестиционни имоти се признават в съответствие с МСС 36;
 - б) изваждането от употреба или освобождаването от инвестиционен имот се признава в съответствие с параграфи 66–71 от настоящия стандарт;
 - в) компенсацията от трети лица за инвестиционен имот, който е обезценен, погинал или изоставен, се признава в печалбата или загубата, когато стане получаема; и
 - г) себестойността или цената на придобиване на активи, които са възстановени, закупени или изградени като подменящи, се определя в съответствие с параграфи 20–29 от настоящия стандарт.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Модел на справедливата стойност и модел на себестойността или цената на придобиване

- 74 Оповестяванията, предвидени по-долу, се изискват като допълнение към предвидените в МСФО 16. Съгласно МСФО 16 собственикът на инвестиционен имот извършва оповестяванията като лизингодател за лизингите, в които е встъпил. Лизингополучател, който държи инвестиционен имот като актив с право на ползване, извършва оповестяванията като лизингополучател съгласно изискванията на МСФО 16 и като лизингодател за всички оперативни лизинги, в които е встъпил, съгласно изискванията на МСФО 16.
- 75 **Предприятието оповестява:**
- а) дали прилага модела на справедливата стойност или модела на себестойността или цената на придобиване;
 - б) [заличен]
 - в) когато класифицирането е трудно (вж. параграф 14), критериите, които предприятието използва, за да разграничи инвестиционен имот от използван от собственика имот и от имот, държан за продажба в обичайния ход на стопанската дейност;
 - г) [заличен]

- д) степента, до която справедливата стойност на инвестиционния имот (определена или оповестена във финансовия отчет) се основава на остойностяване от независим оценител, който притежава призната и подходяща професионална квалификация и който има скорошен опит в местонахождението и категорията на остойностявания имот; ако няма такова остойностяване, този факт се оповестява;
- е) сумите, признати в печалбата или загубата, за:
- i) приходите от наеми от инвестиционни имоти;
 - ii) преките оперативни разходи (включително за ремонт и поддръжка), възникващи от инвестиционни имоти, които са генерирали приходи от наеми през периода;
 - iii) преките оперативни разходи (включително за ремонт и поддръжка), възникващи от инвестиционни имоти, които не са генерирали приходи от наеми през периода; и
 - iv) съвкупната промяна в справедливата стойност, призната в печалбата или загубата, при продажба на инвестиционни имоти от набор от активи, за който се използва моделът на себестойността или цената на придобиване, в набор от активи, за който се използва моделът на справедливата стойност (вж. параграф 32В);
- ж) съществуването и размерите на ограниченията за реализируемостта на инвестиционните имоти или превеждането на приходите и постъпленията от освобождаване;
- з) договорните задължения за покупка, изграждане или разработване на инвестиционни имоти или за ремонти, поддръжка или подобрения.

Модел на справедливата стойност

76 Като допълнение към оповестяванията, изисквани по параграф 75, предприятие, което прилага модела на справедливата стойност съгласно параграфи 33–55, оповестява и равнение между балансовите стойности на инвестиционния имот към началото и края на периода, показващо следното:

- а) увеличенията, като поотделно се оповестяват увеличенията, възникващи от придобивания, и увеличенията, възникващи от последващи разходи, признати в балансовата стойност на актив;
- б) увеличенията, възникващи от придобивания посредством бизнес комбинации;
- в) активите, класифицирани като държани за продажба или включени в група за освобождаване, класифицирана като държана за продажба в съответствие с МСФО 5, и други освобождавания;
- г) нетните печалби или загуби от корекции на справедливата стойност;
- д) нетните курсови разлики от превалутирането (преизчислението) на финансовите отчети в различна валута на представяне и превалутирането на данните за предприятие в чужбина във валутата на представяне на отчитащото се предприятие;
- е) прехвърлянията към и от материалните запаси и използваните от собственика имоти; и
- ж) други промени.

77 Когато оценка от остойностяване, получена за инвестиционен имот, е коригирана съществено за целите на финансовите отчети, например за да се избегне двойно отчитане на активи и пасиви, които са признати като отделни активи и пасиви, както е описано в параграф 50, предприятието оповестява равнение между получената оценка и коригираната оценка, включена във финансовите отчети, като се показва отделно съвкупният размер на всички признати пасиви по лизинга, които са прибавени обратно, и другите значими корекции.

78 В изключителни случаи, споменати в параграф 53, когато предприятието оценява инвестиционен имот по модела на себестойността или цената на придобиване по МСС 16 или съгласно МСФО 16, в изискването от параграф 76 равнение се оповестяват сумите, отнасящи се до този инвестиционен имот, отделно от тези, отнасящи се до други инвестиционни имоти. Освен това предприятието оповестява:

- a) описание на инвестиционния имот;
- б) обяснение защо справедливата стойност не може да бъде надеждно определена;
- в) ако е възможно – диапазона на приблизителните оценки, в рамките на който най-вероятно се намира справедливата стойност; и
- г) при освобождаване от инвестиционен имот, който не се отчита по справедлива стойност:
 - i) факта, че предприятието се е освободило от инвестиционен имот, който не е отчитан по справедлива стойност;
 - ii) балансовата стойност на този инвестиционен имот към момента на продажбата; и
 - iii) размера на признатата печалба или загуба.

Модел на себестойността или цената на придобиване

79 Освен оповестяването, изисквано по параграф 75, предприятието, което прилага модела на себестойността или цената на придобиване по параграф 56, оповестява също така:

- a) използваните методи на амортизация;
- б) полезния живот или използваните амортизационни норми;
- в) брутната балансова стойност и натрупаната амортизация (заедно с натрупаните загуби от обезценка) към началото и края на отчетния период;
- г) равнение на балансовата стойност на инвестиционния имот в началото и в края на периода, показващо следното:
 - i) увеличенията, като поотделно се оповестяват увеличенията, възникващи от придобивания, и увеличенията, възникващи от последващи разходи, признати като актив;
 - ii) увеличенията, възникващи от придобивания посредством бизнес комбинации;
 - iii) активите, класифицирани като държани за продажба или включени в група за освобождаване, класифицирана като държана за продажба в съответствие с МСФО 5, и други освобождавания;
 - iv) амортизацията;
 - v) размера на признатите загуби от обезценка и размера на възстановените загуби от обезценка през периода съгласно МСС 36;
 - vi) нетните курсови разлики от превалутирането (преизчислението) на финансовите отчети в различна валута на представяне и превалутирането на данните за предприятие в чужбина във валутата на представяне на отчитащото се предприятие;
 - vii) прехвърлянията към и от материалните запаси и използваните от собственика имоти; и
 - viii) други промени.

д) справедливата стойност на инвестиционния имот. В изключителните случаи, описани в параграф 53, когато предприятието не може да оцени надеждно справедливата стойност на инвестиционния имот, то оповестява:

- i) описание на инвестиционния имот;
- ii) обяснение защо справедливата стойност не може да бъде надеждно определена; и
- iii) ако е възможно – диапазона на приблизителните оценки, в рамките на който най-вероятно се намира справедливата стойност.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

Модел на справедливата стойност

80 **Предприятие, което вече е приложило МСС 40 (2000 г.) и избере за първи път да класифицира и отчита като инвестиционен имот всички допустими права на ползване на имоти, държани по оперативен лизинг, или част от тях, признава въздействието от този избор като корекция на началното салдо на неразпределената печалба за периода, през който първоначално е направен изборът. Освен това:**

а) ако предприятието преди това е оповестявало публично (във финансовите отчети или другаде) справедливата стойност на тези права на ползване на имоти в предишни периоди (оценени на база, която отговаря на определението за справедлива стойност по МСФО 13), то се насърчава, но не се задължава:

- i) да коригира началното салдо на неразпределената печалба за най-ранния представен период, за който справедливата стойност е била оповестена публично; и
- ii) да преизчисли сравнителната информация за тези периоди; и

б) ако предприятието преди това не е оповестявало публично информацията, описана в буква а), то не преизчислява сравнителната информация и не оповестява този факт.

81 Настоящият стандарт изисква различен начин на счетоводно отразяване в сравнение с отразяването по МСС 8. МСС 8 изисква преизчисляване на сравнителната информация, освен ако е практически неприложимо да се направи това.

82 Когато предприятието прилага за първи път настоящия стандарт, корекцията на началното салдо на неразпределената печалба включва прекласифицирането на всяка сума, държана в преоценъчния излишък за инвестиционните имоти.

Модел на себестойността или цената на придобиване

83 МСС 8 се прилага за всяка промяна в счетоводната политика, която възниква, когато предприятието за първи път прилага настоящия стандарт и избира да използва модела на себестойността или цената на придобиване. Ефектът от промяната в счетоводната политика включва прекласифициране на всяка сума, държана в преоценъчния излишък за инвестиционните имоти.

84 **Изискванията на параграфи 27–29 относно първоначалното оценяване на инвестиционен имот, придобит в сделка по размяна на активи, се прилага без обратна сила само за бъдещите сделки.**

Бизнес комбинации

84А С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2011—2013 г.* и издаден през декември 2013 г., бяха добавени параграф 14А и заглавие преди параграф 6. Предприятието прилага това изменение без обратна сила за придобиването на инвестиционни имоти от началото на първия период, за който прилага това изменение. Следователно отчитането на придобиванията на инвестиционни имоти в предходни периоди не следва да се коригира. Предприятието обаче може да реши да приложи изменението към отделни придобивания на инвестиционни имоти, които са възникнали преди началото на първия годишен период, започващ на или след датата на влизане в сила, ако предприятието разполага с информацията, необходима за прилагането на изменението към тези по-ранни сделки.

МСФО 16

- 84Б** **Предприятие, което прилага за първи път МСФО 16 и свързаните с него изменения към настоящия стандарт, прилага преходните разпоредби в допълнение В към МСФО 16 за своите инвестиционни имоти, държани като активи с право на ползване.**

Прехвърляне на инвестиционни имоти

- 84В С документа, озаглавен *Прехвърляне на инвестиционни имоти* (изменения на МСС 40) и издаден през декември 2016 г., бяха изменени параграфи 57 и 58. Предприятието прилага тези изменения за промените в използването, настъпващи във или след началото на годишния отчетен период, през който предприятието прилага тези изменения за първи път (датата на първоначалното прилагане). Към датата на първоначалното прилагане предприятието преразглежда класифицирането на имотите, държани към тази дата, и в съответните случаи прекласифицира имотите съгласно изискванията по параграфи 7–14, за да отрази съществуващите към тази дата условия.
- 84Г Независимо от изискванията по параграф 84В на предприятието се позволява да прилага измененията в параграфи 57–58 с обратна сила в съответствие с МСС 8 единствено ако това е възможно без използване на получена впоследствие информация.
- 84Д Ако в съответствие с параграф 84В прекласифицира имот към датата на първоначалното прилагане, предприятието:
- a) осчетоводява прекласифицирането, като прилага изискванията по параграфи 59–64. При прилагането на параграфи 59–64 предприятието:
 - i) разбира всяко позоваване на датата на промяната в използването като позоваване на датата на първоначалното прилагане; и
 - ii) признава всяка сума, която в съответствие с параграфи 59–64 би била призната в печалбата или загубата като корекция на началното салдо на неразпределената печалба към датата на първоначалното прилагане;
 - b) оповестява сумите, прекласифицирани към или от категорията на инвестиционните имоти в съответствие с параграф 84В. Предприятието оповестява сумите, прекласифицирани като част от равнението на балансовата стойност на инвестиционния имот към началото и края на периода, съгласно изискванията на параграфи 76 и 79.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 85 Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на 1 януари 2005 г. или след тази дата. Настърчва се по-ранното му прилагане. Ако предприятието прилага този стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.
- 85 А С МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (преработен през 2007 г.) бе изменена терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това с него беше изменен и параграф 62. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.
- 85Б С документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през май 2008 г., бяха изменени параграфи 8, 9, 48, 53, 54 и 57, бе заличен параграф 22 и бяха добавени параграфи 53А и 53Б. Предприятието прилага тези изменения без обратна сила за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. На предприятието се позволява да прилага измененията за инвестиционен имот в процес на строителство от която и да е дата преди 1 януари 2009 г., при условие че справедливите стойности на инвестиционните имоти в процес на строителство са били определени към тези дати. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и същевременно прилага измененията на параграфи 5 и 81Д от МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*.

- 85В С МСФО 13, издаден през май 2011 г., бе изменено определението за справедлива стойност в параграф 5, бяха изменени параграфи 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53Б, 78–80 и 85Б и бяха заличени параграфи 36–39, 42–47, 49 и 51 и параграф 75, буква г). Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.
- 85Г С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2011–2013 г.* и издаден през декември 2013 г., бяха добавени заглавия преди параграф 6 и след параграф 84 и бяха добавени параграфи 14А и 84А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 юли 2014 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 85Д С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., бяха изменени параграф 3, буква б) и параграфи 9, 67 и 70. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.
- 85Е С МСФО 16, издаден през януари 2016 г., бе изменен обхватът на МСС 40, като в определението за инвестиционен имот бяха включени както притежаваните инвестиционни имоти, така и имотите, държани от лизингополучател като активи с право на ползване. С МСФО 16 бяха изменени параграфи 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53А, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 и 78, бяха добавени параграфи 19А, 29А, 40А и 84Б и съответните заглавия и бяха заличени параграфи 3, 6, 25, 26 и 34. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 16.
- 85Ж С документа, озаглавен *Прехвърляне на инвестиционни имоти* (изменения на МСС 40) и издаден през декември 2016 г., бяха изменени параграфи 57 и 58 и бяха добавени параграфи 84В–84Д. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2018 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 85З С МСФО 17, издаден през май 2017 г., бе изменен параграф 32Б. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 17.

ОТМЯНА НА МСС 40 (2000 г.)

- 86 Настоящият стандарт заменя МСС 40 *Инвестиционни имоти* (издаден през 2000 г.).

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 41

Земеделие

ЦЕЛ

Целта на настоящия стандарт е да определи счетоводното отразяване и оповестяванията, свързани със земеделската дейност.

ОБХВАТ

1 Настоящият стандарт се прилага за отчитане на посочените по-долу елементи, когато са свързани със земеделска дейност:

- а) биологичните активи, с изключение на растенията носители;**
- б) земеделската продукция в момента на събиране на реколтата; и**
- в) предоставените от държавата безвъзмездни средства, посочени в параграфи 34 и 35.**

2 Настоящият стандарт не се прилага за:

- а) земята, свързана със земеделска дейност (вж. МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* и МСС 40 *Инвестиционни имоти*);
- б) растенията носители, свързани със земеделска дейност (вж. МСС 16); настоящият стандарт обаче се прилага за продукцията от такива растения носители;
- в) предоставените от държавата безвъзмездни средства, свързани с растения носители (вж. МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавната помощ*);
- г) нематериалните активи, свързани със земеделска дейност (вж. МСС 38 *Нематериални активи*);
- д) активите с право на ползване, възникващи от лизинг на земя във връзка със земеделска дейност (вж. МСС 16 *Лизинг*).

3 Настоящият стандарт се прилага за земеделската продукция, която представлява събраният продукт от биологичните активи на предприятието, в момента на събиране на реколтата. След това се прилага МСС 2 *Материални запаси* или друг приложим стандарт. Съответно настоящият стандарт не се отнася до преработката на земеделската продукция след събирането на реколтата, например преработката на гроздето във вино от винопроизводител, който е отгледал гроздето. Въпреки че тази преработка може да е логично и естествено продължение на земеделската дейност и протичащите събития може да имат известно сходство с биологичната трансформация, тя не е включена в определението за земеделска дейност по настоящия стандарт.

4 В следната таблица са дадени примери за биологични активи, земеделска продукция и продукти, които са резултат от преработка след събирането на реколтата:

Биологични активи	Земеделска продукция	Продукти, които са резултат от преработка след събиране на реколтата
Овце	Вълна	Прежда, килими
Дървета в горски масиви	Отсечени дървета	Дървесни трупи, дървен материал
Млекодайни животни	Мляко	Сирене
Свине	Месо	Наденица, шунка

Биологични активи	Земеделска продукция	Продукти, които са резултат от преработка след събиране на реколтата
Памучни насаждения	Реколта от памук	Прежда, дрехи
Захарна тръстика	Реколта от захарна тръстика	Захар
Тютюневи насаждения	Събрани тютюневи листа	Сушен тютюн
Чаяни храсти	Събрани чаяни листа	Чай
Лозя	Прясно грозде	Вино
Плодни дървета	Пресни плодове	Преработени плодове
Маслени палми	Пресни плодове	Палмово масло
Каучукови дървета	Събран каучуков сок	Каучукови изделия

Някои растения, например чаяните храсти, лозите, маслените палми и каучуковите дървета, обикновено отговарят на определението за растение носител и попадат в обхвата на МСС 16. Въпреки това продукцията, която се получава от растенията носители, например чаяните листа, гроздето, плодовете на маслената палма и каучуковият сок, е в обхвата на МСС 41.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Определения, свързани със земеделието

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

Земеделска дейност е управлението от страна на предприятието на биологичната трансформация на и прибиране на реколтата от биологични активи за продажба или за преобразуване в земеделска продукция или допълнителни биологични активи.

Земеделска продукция е събраната реколта от биологичните активи на предприятието.

Растение носител е живо растение, което:

- а) се използва в производството или доставката на земеделска продукция;**
- б) се очаква да осигурява продукцията през повече от един период; и**
- в) е малко вероятно да бъде продадено като земеделска продукция освен при случайни продажби за получаване на остатъчната стойност.**

Биологичен актив е живо животно или растение.

Биологичната трансформация обхваща процесите на растеж, стареене, производство и размножаване, които предизвикват качествени или количествени изменения в биологичния актив.

Разходи за продажба са допълнителните разходи, които са пряко относими към освобождаването от актива, с изключение на финансовите разходи и данъците върху дохода.

Група биологични активи е съвкупност от сходни живи животни или растения.

Реколта (съответно *събиране на реколтата*) е отделянето на продукцията от биологичния актив или прекратяването на жизнените процеси на биологичния актив.

- 5А Следните растения не са растения носители:
- а) растенията, отглеждани с цел използване като земеделска продукция (например дърветата, отглеждани за използване като дървен материал);
 - б) растенията, отглеждани за добиване на земеделска продукция, когато има немалка вероятност предприятието да отгледа и продаде растението като земеделска продукция, освен при случайни продажби за получаване на остатъчната стойност (например дърветата, отглеждани както за плодовете им, така и за дървен материал); и
 - в) едногодишните растения (например царевица и пшеница).
- 5Б Когато растенията носители вече не се използват за добиване на продукция, те може да бъдат отрязани и продадени за получаване на остатъчната им стойност, например като дърва за огрев. Такива случайни продажби за получаване на остатъчната стойност не означават, че растението не отговаря на определението за растение носител.
- 5В Продукцията, която се добива от растения носители, е биологичен актив.
- 6 Земеделската дейност обхваща разнообразна гама от дейности; например животновъдство, лесовъдство, отглеждане на едногодишни или многогодишни насаждения, отглеждане на овощни градини и масиви, отглеждане на цветя и аквакултури (включително рибарници). В това разнообразие съществуват известни общи черти:
- а) *Способност за промяна*. Живите животни и растения са способни на биологична трансформация;
 - б) *Управление на промяната*. Управлението улеснява биологичната трансформация чрез ускоряване или най-малкото чрез стабилизиране на необходимите условия за протичането на процеса (например хранителните нива, влагата, температурата, плодовитостта и светлината). Този вид управление отличава земеделската дейност от другите дейности: Например прибирането на реколта от източници, които не са обект на управление (като океанския риболов и обезлесяването), не е земеделска дейност; и
 - в) *Оценяване на промяната*. Промяната на качеството (например, генетични качества, плътност, зрялост, покритие с мазнина, съдържание на белтъчини и здравина на влакното) или на количеството (например, потомство, тепло, кубически метри, дължина или диаметър на влакното и брой на пъпките), породена от биологична трансформация или прибиране на реколта, се оценява и наблюдава като рутинна управленска функция.
- 7 Биологичната трансформация води до следните видове резултати:
- а) активът се променя чрез: i) растеж (увеличаване на количеството или подобряване на качеството на животно или растение), ii) стареене (намалване на количеството или влошаване на качеството на животно или растение), или iii) размножаване (създаване на допълнителни живи животни или растения); или
 - б) производство на земеделска (селскостопанска) продукция като гума, чаени листа, вълна и мляко.

Общи определения

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

Балансова стойност е стойността, с която активът се признава в отчета за финансовото състояние.

Справедлива стойност е цената, която би била получена при продажбата на актив или платена при прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (Вж. МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*.)

Безвъзмездни средства, предоставени от държавата, е термин, използван съгласно определението по МСС 20.

- 9 [Заличен]

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

10 **Предприятието признава биологичен актив или земеделска продукция, когато и само когато:**

- а) предприятието контролира актива в резултат от предишни събития;**
- б) вероятно е предприятието да получи бъдещи икономически ползи, свързани с актива; и**
- в) справедливата стойност или себестойността/цената на придобиване на актива може да бъде надеждно определена.**

11 При земеделската дейност контролът може да бъде доказан, например чрез законното притежаване на добитъка и дамгосването или маркирането му по друг начин в момента на придобиване, раждане или отбиване. Бъдещите ползи обичайно се преценяват чрез оценяване на важни физически белези.

12 Биологичният актив се оценява при първоначалното признаване и към края на всеки отчетен период по справедливата му стойност, намалена с разходите за продажба, с изключение на случая, описан в параграф 30, при който справедливата стойност не може да бъде надеждно определена.

13 Земеделската продукция, събрана от биологичните активи на предприятието, се оценява по справедлива стойност към момента на събиране на реколтата, намалена с разходите за продажба. Тази оценка е себестойността към тази дата, когато се прилага МСС 2 *Материални запаси* или друг приложим стандарт.

14 [Заличен]

15 Оценяването на биологичен актив или земеделска продукция по справедливата стойност може да бъде улеснено чрез групиране на биологичните активи или на земеделската продукция по значими признаци, например по възраст или качество. Предприятието избира тези признаци в съответствие с признаците, използвани на пазара, като основа за ценообразуване.

16 Често предприятията сключват договори за продажба на своите биологични активи или земеделска продукция на бъдеща дата. Договорните цени не са непременно подходящи при оценяването на справедливата стойност, тъй като справедливата стойност е отражение на текущите пазарни условия, при които купувачите и продавачите биха сключили сделка. В резултат от това, справедливата стойност на биологичния актив или на земеделската продукция не се коригира поради съществуването на такъв договор. В някои случаи договорът за продажба на биологичен актив или земеделска продукция може да бъде обременяващ договор според определението в МСС 37 *Провизи, условни пасиви и условни активи*. При обременяващи договори се прилага МСС 37.

17–21 [Заличени]

22 Предприятието не включва паричните потоци за финансиране на активите или за възстановяване на биологичните активи след събирането на реколтата (например разходите за засаждането на нови дървета в горския масив след прибиране на продукцията).

23 [Заличен]

24 Себестойността може понякога да се доближава до справедливата стойност, особено когато:

- а) биологичната трансформация след първоначалното извършване на разходи е малка (например при разсад, засаден непосредствено преди края на отчетния период, или при новопридобити селскостопански животни); или
- б) не се очаква влиянието на биологичната трансформация върху цената да е съществено (например за първоначалния растеж при 30-годишния производствен цикъл на боров масив).

25 Биологичните активи често са физически прикрепени към земята (например дърветата в горски масив). Може да липсва отделен пазар за биологичните активи, които са прикрепени към земята, но да съществува активен пазар за комбинирани активи, например за биологичните активи, необработената земя и подобренията към земята като съвкупност. Предприятието може да използва информацията за комбинираните активи при оценяването на справедливата стойност на биологичните активи. Например справедливата стойност на необработената земя и на подобренията на земята може да бъде извадена от справедливата стойност на комбинираните активи, за да се получи справедливата стойност на биологичните активи.

Печалби и загуби

- 26 **Печалбата или загубата, възникнала при първоначалното признаване на биологичния актив по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба, и от промяна на справедливата стойност, намалена с разходите за продажба на биологичния актив, се включва в печалбата или загубата за периода, в който е възникнала.**
- 27 При първоначалното признаване на биологичен актив може да възникне загуба поради това, че разходите за продажба се приспадат при определянето на справедливата стойност, намалена с разходите за продажба на биологичния актив. При първоначалното признаване на биологичния актив може да възникне печалба, например когато се роди теле.
- 28 **Печалбата или загубата, възникнала при първоначалното признаване на земеделската продукция по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба, се включва в печалбата или загубата за периода, през който е възникнала.**
- 29 При първоначалното признаване на земеделска продукция може да възникне печалба или загуба в резултат на събирането на реколтата.

Невъзможност да се определи надеждно справедливата стойност

- 30 Налице е предположение, че справедливата стойност на биологичния актив може да бъде надеждно определена. Това предположение обаче може да бъде оборено само при първоначално признаване на биологичен актив, за който не съществуват обявени пазарни цени и за който алтернативните начини за определяне на справедливата стойност се определят като явно ненадеждни. В такъв случай този биологичен актив се оценява по неговата себестойност или цена на придобиване, намалена с всяка натрупана амортизация или всички натрупани загуби от обезценка. Когато справедливата стойност на такъв биологичен актив стане надеждно определима, предприятието оценява актива по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба. Когато даден нетекущ биологичен актив отговаря на критериите за класифициране като държан за продажба (или е включен в група за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба) в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*, се предполага, че справедливата му стойност може да бъде надеждно определена.
- 31 Предположението по параграф 30 може да бъде оборено само при първоначалното признаване. Предприятие, което преди това е оценило биологичен актив по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба, продължава да го оценява по неговата справедлива стойност, намалена с разходите за продажба, до момента на освобождаването от него.
- 32 Във всички случаи предприятието оценява земеделската продукция към момента на събирането на реколтата по нейната справедлива стойност, намалена с разходите за продажба. Настоящият стандарт отразява схващането, че справедливата стойност на земеделската продукция към момента на събиране на реколтата може винаги да бъде надеждно оценена.
- 33 При определянето на себестойността или цената на придобиване, натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка предприятието се съобразява с МСС 2, МСС 16 и МСС 36 *Обезценка на активи*.

БЕЗВЪЗМЕЗДНИ СРЕДСТВА, ПРЕДОСТАВЕНИ ОТ ДЪРЖАВАТА

- 34 **Безусловните безвъзмездни средства, предоставени от държавата, свързани с биологичен актив, оценен по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба, се признават в печалбата или загубата единствено когато тези безвъзмездни средства станат получаеми.**
- 35 **Ако предоставените от държавата безвъзмездни средства, свързани с биологичен актив, оценен по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба, съдържат определено условие, включително когато се изисква предприятието да не извършва определена земеделска дейност, тогава предприятието признава предоставените от държавата безвъзмездни средства в печалбата или загубата единствено когато бъдат спазени условията, свързани с тези безвъзмездни средства.**
- 36 Условията за предоставяне на безвъзмездни средства от държавата се различават. Например за предоставянето на безвъзмездни средства от държавата може да се изисква предприятието да развива стопанство на определено място за срок от пет години и да върне всички предоставени средства, ако стопанството съществува по-малко от пет години. В този случай предоставените от държавата безвъзмездни средства не се признават в печалбата или загубата, докато не изтекат петте години. Ако обаче условията за предоставянето на безвъзмездни средства позволяват част от тях да бъдат задържани в съответствие с изминалото време, предприятието признава тази част в печалбата или загубата с изминаване на времето.
- 37 Ако предоставените от държавата безвъзмездни средства са свързани с биологичен актив, оценен по себестойност или цена на придобиване, намалена с натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка (вж. параграф 30), се прилага МСС 20.

- 38 Настоящият стандарт изисква различен начин на счетоводно отразяване в сравнение с отразяването по МСС 20, ако предоставените от държавата безвъзмездни средства са свързани с биологичен актив, оценен по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба, или ако за предоставянето им се изисква предприятието да не извършва определена земеделска дейност. МСС 20 се прилага само за предоставените от държавата безвъзмездни средства, свързани с биологичен актив, оценен по себестойност или цена на придобиване, намалена с натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

- 39 [Заличен]

Общи изисквания

- 40 **Предприятието оповестява съвкупната печалба или загуба за текущия период при първоначалното признаване на биологични активи и земеделска продукция и от промяната на справедливата стойност, намалена с разходите за продажба на биологичните активи.**
- 41 **Предприятието представя описание на всяка група биологични активи.**
- 42 Оповестяването, изисквано съгласно параграф 41, може да бъде в разказна форма или като количествено описание.
- 43 Предприятието се насърчава да осигури количествено описание на всяка група биологични активи, като прави разграничение между биологичните активи за потребление и биологичните активи носители или между зрелите и незрелите биологични активи, както е целесъобразно. Например предприятието може да оповести по групи балансовите стойности на биологичните активи за потребление и на биологичните активи носители. По-нататък предприятието може да раздели тези балансови стойности между зрелите и незрелите активи. Тези разграничения осигуряват информация, която може да е полезна при определяне на разпределението във времето на бъдещите парични потоци. Предприятието оповестява принципа на извършване на тези разграничения.
- 44 Биологичните активи за потребление са тези, които се събират като земеделска продукция или се продават като биологични активи. Примери за биологични активи за потребление са животните, предназначени за производство на месо, животните, държани за продажба, рибата в рибарници, земеделските култури като царевича и пшеница, продукцията на растения носители и дърветата, отглеждани за дървен материал. Биологичните активи носители са онези, които се различават от биологичните активи за потребление; например животните, от които се получава мляко, и плодните дървета, от които се събират плодове. Биологичните активи носители не са земеделска продукция, а се държат с цел добиване на продукция.
- 45 Биологичните активи може да бъдат класифицирани като зрели или незрели биологични активи. Зрели биологични активи са тези, които са придобили свойства, подлежащи на събиране като реколта (при биологичните активи за потребление) или са в състояние да поддържат редовно събиране на реколта (при биологичните активи носители).
- 46 **Ако не е оповестено другаде в информацията, публикувана във финансовите отчети, предприятието описва:**
- a) **естеството на своята дейност, като включва всяка група биологични активи; и**
 - b) **нефинансовите оценки или приблизителни оценки на физическите количества на:**
 - i) **всяка група от биологичните активи на предприятието в края на периода; и**
 - ii) **производството на селскостопанска продукция през периода.**

- 47–48 [Заличени]

- 49 **Предприятието оповестява:**

- a) **съществуването и балансовите стойности на биологични активи, правото на собственост върху които е ограничено, и балансовите стойности на биологичните активи, заложиени като обезпечение за задължения;**
- b) **размера на поетите задължения във връзка с развитието или придобиването на биологични активи;**
и

в) стратегиите за управление на финансовия риск, свързан със земеделската дейност.

50 Предприятието представя равнение на промените в балансовите стойности на биологичните активи между началото и края на текущия период. Равнението включва:

- а) печалбата или загубата, възникнала в резултат на промените в справедливата стойност, намалена с разходите за продажба;
- б) увеличенията, дължащи се на покупки;
- в) намаленията, които може да бъдат отпадени на продажби, и биологичните активи, класифицирани като държани за продажба (или включени в група за освобождаване, класифицирана като държана за продажба) в съответствие с МСФО 5;
- г) намаленията, дължащи се на реколтата;
- д) увеличенията в резултат на бизнес комбинации;
- е) нетните курсови разлики, възникващи при превалутирането (преизчислението) на финансовите отчети в друга валута, различна от валутата на представяне, както и при превалутирането на данните за предприятие в чужбина във валутата на представяне на отчитащото се предприятие; и
- ж) други промени.

51 Справедливата стойност, намалена с разходите за продажба на биологичния актив, може да се променя поради физически промени и ценови промени на пазара. Отделното оповестяване на физическите и ценовите промени е полезно за оценяването на резултатите през текущия период и бъдещите перспективи, особено когато производственият цикъл продължава повече от една година. В такива случаи предприятието се насърчава да оповести по групи или по друг начин размера на промяната в справедливата стойност, породена от физически промени или ценови промени, намалена с разходите за продажба, включена в печалбата или загубата. Тази информация е по-малко полезна, когато производственият цикъл е по-кратък от една година (например отглеждането на пилета или отглеждането на житни растения).

52 Биологичната трансформация води до редица различни видове физическа промяна — растеж, стареене, производство и размножаване, всяка от които може да бъде наблюдавана и измерена. Всяка от тези физически промени има пряка връзка с бъдещи икономически ползи. Промяната в справедливата стойност на биологичен актив, дължаща се на събирането на реколтата, също е физическа промяна.

53 Земеделската дейност често е изложена на рискове, свързани с климата и с болести, и други естествени рискове. Ако настъпи събитие, което води до възникване на съществен приход или разход, естеството и размерът на този приход или разход се оповестяват в съответствие с МСС 1 *Представяне на финансови отчети*. Примерите за такова събитие включват: избухване на заразна болест, наводнение, тежка суша или студ и нашествие на насекоми.

Допълнително оповестяване за биологичните активи, при които справедливата стойност не може да бъде надеждно определена

54 Ако предприятието оценява биологичните активи по тяхната себестойност или цена на придобиване, намалена с натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка (вж. параграф 30) към края на периода, предприятието оповестява за тези биологични активи следното:

- а) описание на биологичните активи;
- б) обяснение защо справедливата стойност не може да бъде надеждно определена;
- в) ако е възможно – диапазона на приблизителните оценки, в рамките на който най-вероятно се намира справедливата стойност;
- г) използвания метод на амортизация;
- д) полезния живот или използваните амортизационни норми; и

е) **брутната балансова стойност и натрупаната амортизация (заедно с натрупаните загуби от обезценка) към началото и края на периода.**

55 **Ако през текущия период предприятието оценява биологичните активи по тяхната себестойност или цена на придобиване, намалена с натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка (вж. параграф 30), предприятието оповестява всяка печалба или загуба, призната при освобождаването от тези биологични активи, и в равнението, изисквано по параграф 50, се оповестяват поотделно сумите, свързани с такива биологични активи. Освен това в равнението се включват следните суми, включени в печалбата или загубата, свързани с тези биологични активи:**

а) **загуби от обезценка;**

б) **възстановяване на загубите от обезценка; и**

в) **амортизация.**

56 **Ако справедливата стойност на биологичните активи, оценявани преди по тяхната себестойност или цена на придобиване, намалена с натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка, стане надеждно определима през текущия период, предприятието оповестява за тези биологични активи:**

а) **описание на биологичните активи;**

б) **обяснение защо справедливата стойност вече може да бъде надеждно оценена; и**

в) **ефекта от промяната.**

Безвъзмездни средства, предоставени от държавата

57 **Във връзка със земеделската дейност, разгледана в настоящия стандарт, предприятието оповестява следното:**

а) **естеството и размера на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, признати във финансовите отчети;**

б) **неизпълнените условия и други непредвидени обстоятелства, свързани с безвъзмездните средства, предоставени от държавата; и**

в) **очакваните значителни намаления на равнището на безвъзмездните средства, предоставени от държавата.**

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

58 **Настоящият стандарт влиза в сила за годишните финансови отчети, които обхващат периодите, започващи на 1 януари 2003 г. или след тази дата. Насърчава се по-ранното му прилагане. Ако предприятието прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2003 г., то оповестява този факт.**

59 **В настоящия стандарт не се установяват конкретни преходни разпоредби. Приемането на настоящия стандарт се отчита в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.**

60 **Параграфи 5, 6, 17, 20 и 21 бяха изменени и параграф 14 бе заличен с документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения без обратна сила за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.**

61 **С МСФО 13, издаден през май 2011 г., бяха изменени параграфи 8, 15, 16, 25 и 30 и бяха заличени параграфи 9, 17–21, 23, 47 и 48. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.**

62 **С документа, озаглавен *Земеделие: растения носители* (изменения на МСС 16 и МСС 41) и издаден през юни 2014 г., бяха изменени параграфи 1–5, 8, 24 и 44 и бяха добавени параграфи 5А–5В и 63. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2016 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт. Предприятието прилага тези изменения с обратна сила съгласно МСС 8.**

- 63 През отчетния период, през който за първи път се прилага документът, озаглавен *Земеделие: растения носители* (изменения на МСС 16 и МСС 41), предприятието не е длъжно да оповести количествената информация, изисквана по силата на параграф 28, буква е) от МСС 8, за текущия период. Предприятието обаче представя количествената информация, изисквана по силата на параграф 28, буква е) от МСС 8, за всеки представен предходен период.
- 64 С МСФО 16, издаден през януари 2016 г., бе изменен параграф 2. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 16.
- 65 С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2018–2020 г.* и издаден през май 2020 г., бе изменен параграф 22. Предприятието прилага това изменение за оценяването по справедлива стойност във или след началото на първия годишен отчетен период, започващ на или след 1 януари 2022 г. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 1

Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане

ЦЕЛ

- 1 Целта на настоящия МСФО е първите финансови отчети на предприятието по МСФО, както и неговите междинни финансови отчети за част от периода, обхванат от тези финансови отчети, да съдържат висококачествена информация, която:
- а) е ясна за ползвателите и сравнима за всички представени периоди;
 - б) дава подходяща отправна точка за счетоводно отчитане в съответствие с *Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО)*; и
 - в) може да се създаде при разходи, които не надхвърлят ползите.

ОБХВАТ

- 2 Предприятието прилага настоящия МСФО:
- а) в първите си финансови отчети по МСФО; и
 - б) във всеки междинен финансов отчет, ако съставя такъв, който представя съгласно МСС 34 *Междинно финансово отчитане* за част от периода, обхванат от първите му финансови отчети по МСФО.
- 3 Първите финансови отчети на предприятието по МСФО са първите годишни финансови отчети, в които предприятието прилага МСФО, като изрично и безусловно заявява в тези финансови отчети, че спазва МСФО. Финансовите отчети съгласно МСФО са първите финансови отчети на предприятието по МСФО, ако например предприятието:
- а) е представило последните си финансови отчети за предходния период:
 - i) съгласно национални изисквания, които не са в съответствие с МСФО във всички отношения;
 - ii) в съответствие с МСФО във всички отношения, но без финансовите отчети да са съдържали изрично и безусловно заявление, че са спазени МСФО;
 - iii) в които се съдържа изрично заявление за съответствие с някои, но не с всички, МСФО;
 - iv) съгласно национални изисквания, които не са в съответствие с МСФО, като е използвало някои отделни МСФО, за да отчете обекти, за които не е имало национални изисквания; или
 - v) съгласно национални изисквания, с равняване на някои стойности със стойностите, определени съгласно МСФО;
 - б) е изготвяло финансови отчети съгласно МСФО само за вътрешно ползване, без те да са предоставяни на собствениците на предприятието или на други външни ползватели;
 - в) е изготвяло набор от отчети съгласно МСФО с цел консолидация, без да изготви пълния комплект от финансови отчети съгласно определението по МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (преработен през 2007 г.); или
 - г) не е представяло финансови отчети за предходни периоди.
- 4 Настоящият МСФО се прилага, когато предприятието въвежда (прилага) МСФО за пръв път. Той не се прилага, когато например предприятието:
- а) престане да представя финансови отчети съгласно националните изисквания, след като преди това е представяло както тях, така и друг набор от финансови отчети, съдържащи изрично и безусловно заявление за съответствие с МСФО;

- б) е представило финансови отчети през предходната година съгласно национални изисквания и тези финансови отчети са съдържали изрично и безусловно заявление за съответствие с МСФО; или
- в) е представило финансови отчети през предходната година, които са съдържали изрично и безусловно заявление за съответствие с МСФО, дори ако одиторите са изразили резерви относно тези финансови отчети в одиторския си доклад.
- 4 А Независимо от изискванията по параграфи 2 и 3, предприятие, което е прилагало МСФО през предходен отчетен период, но чиито най-актуални предходни годишни финансови отчети не съдържат изрично и безусловно заявление за съответствие с МСФО, трябва да прилага настоящия МСФО или в противен случай да приложи МСФО с обратна сила съгласно МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* така, сякаш никога не е спирало да прилага МСФО.
- 4Б Когато предприятието избере да не прилага настоящия МСФО в съответствие с параграф 4А, то все пак трябва да спазва изискванията за оповестяване по параграфи 23А–23Б от МСФО 1 като допълнение към изискванията за оповестяване по МСС 8.
- 5 Настоящият МСФО не се прилага по отношение на промените в счетоводната политика, направени от предприятие, което вече прилага МСФО. Тези промени са предмет на:
- а) изискванията относно промените в счетоводната политика по МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*; и
- б) конкретни преходни изисквания по други МСФО.

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

Встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО

- 6 Предприятието изготвя *встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО към датата на преминаване към МСФО*. Това е отправната точка за счетоводното му отчетането по МСФО.

Счетоводна политика

- 7 Предприятието използва една и съща счетоводна политика в своя встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО и за всички периоди, представени в първите му финансови отчети по МСФО. Тази счетоводна политика трябва да бъде в съответствие с всеки МСФО, който е влязъл в сила към края на *първия му отчетен период по МСФО*, освен в случаите, посочени в параграфи 13–19 и допълнения Б–Д.
- 8 Предприятието не може да прилага различни редакции на МСФО, които са били в сила към по-ранни дати. Предприятието може да прилага нов МСФО, който все още не е задължителен, ако той допуска ранно прилагане.

Пример: Последователно прилагане на най-новата редакция на МСФО

Обща информация

Краят на първия отчетен период по МСФО на предприятие А е 31 декември 20X5. Предприятие А решава да представи сравнителна информация в тези финансови отчети само за една година (вж. параграф 21). Следователно неговата дата на преминаване към МСФО е началото на дейността му на 1 януари 20X4 г. (или краят на дейността му на 31 декември 20X3 г., което е същото). Предприятие А е представяло финансови отчети съгласно своите *досегашни Общоприети счетоводни принципи (ОПСП)* ежегодно до 31 декември всяка година, до и включително 31 декември 20X4 г.

Прилагане на изискванията

Предприятие А е длъжно да приложи МСФО, които са в сила за периодите, приключващи на 31 декември 20X5 г., при:

- а) изготвяне и представяне на своя встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО към 1 януари 20X4 г.; и

б) изготвяне и представяне на своя отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X5 г. (включително сравнителните суми за 20X4 г.), отчет за всеобхватния доход, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, приключваща на 31 декември 20X5 г. (включително сравнителните суми за 20X4 г.) и оповестяванията (включително сравнителната информация за 20X4 г.).

Ако има нов МСФО, който все още не е задължителен, но допуска ранно прилагане, предприятието А може – но не е задължено – да приложи този МСФО в своите първи финансови отчети по МСФО.

- 9 Преходните разпоредби, предвидени в други МСФО, се отнасят до промените в счетоводната политика, направени от предприятието, което вече използва МСФО; те не важат за преминаването към МСФО на предприятието, прилагащо МСФО за първи път, с изключение на предвиденото в допълнение Б–Д.
- 10 С изключение на описаното в параграфи 13–19 и допълнения Б–Д, предприятието в своя встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО следва да:
- а) да признае всички активи и пасиви, чието признаване се изисква от МСФО;
 - б) да не признава отчетни обекти като активи или пасиви, ако МСФО не позволяват признаването им като такива;
 - в) да прекласифицира отчетните обекти, които е признавало съгласно досегашните ОПСП като един вид актив, пасив или компонент на собствения капитал, но които представляват друг вид актив, пасив или компонент на собствения капитал съгласно МСФО; и
 - г) да прилага МСФО при оценяването на всички признати активи и пасиви.
- 11 Счетоводната политика, която предприятието използва в своя встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО, може да се различава от използваната към същата дата политика при прилагането на досегашните му ОПСП. Налагащите се в резултат на това корекции възникват от събития и сделки (операции) преди датата на преминаване към МСФО. Ето защо предприятието признава тези корекции пряко в неразпределената печалба (или, ако е подходящо, в друга категория на собствения капитал) към датата на преминаване към МСФО.
- 12 Настоящият МСФО определя две категории изключения от принципа, според който встъпителният отчет за финансовото състояние по МСФО на предприятието трябва да съответства на всеки МСФО:
- а) по силата на параграфи 14–17 и допълнение Б се забранява прилагането с обратна сила на някои аспекти на други МСФО.
 - б) по силата на допълнения В–Д се предвижда освобождаване от някои изисквания на други МСФО.

Изключения от изискванията за прилагане с обратна сила на други МСФО

- 13 Настоящият МСФО забранява прилагането с обратна сила на някои аспекти на други МСФО. Тези изключения са изложени в параграфи 14–17 и в допълнение Б.

Приблизителни оценки

- 14 **Приблизителните оценки на предприятието съгласно МСФО към датата на преминаване към МСФО трябва да съответстват на приблизителните оценки, определени съгласно досегашните ОПСП за същата дата (след извършване на корекции с цел отразяване на евентуалните разлики в счетоводната политика), освен ако има обективни доказателства, че тези приблизителни оценки са били погрешни.**
- 15 Предприятието може да получи информация след датата на преминаване към МСФО относно приблизителни оценки, които то е определило съгласно досегашните ОПСП. В съответствие с параграф 14 предприятието следва да разглежда получаването на тази информация по същия начин както некоригиращо събитие след края на отчетния период в съответствие с МСС 10 *Събития след края на отчетния период*. Например, да предположим, че датата на преминаване на предприятието към МСФО е 1 януари 20X4 г. и че нова информация, получена на 15 юли 20X4 г., изисква преразглеждане на приблизителна оценка, направена съгласно досегашните ОПСП към 31 декември 20X3 г. Предприятието не отразява новата информация във встъпителния си отчет за финансовото състояние по МСФО (освен ако приблизителните оценки имат нужда от корекция за отразяване на евентуалните разлики в счетоводната политика или са налице обективни доказателства, че приблизителните оценки са били погрешни). Вместо това предприятието отразява тази нова информация в печалбата или загубата (или, ако е целесъобразно, в другия всеобхватен доход) за годината, приключваща на 31 декември 20X4 г.

- 16 Може да се наложи предприятието да изготви приблизителни оценки съгласно МСФО към датата на преминаване към МСФО, които не са били изисквани към тази дата съгласно досегашните ОПСП. С цел постигане на съгласуваност с МСС 10 тези приблизителни оценки съгласно МСФО трябва да отразяват условията, съществували към датата на преминаване към МСФО. По-конкретно, приблизителните оценки към датата на преминаване към МСФО на пазарни цени, лихвени проценти или обменни курсове трябва да отразяват пазарните условия към тази дата.
- 17 Параграфи 14–16 са приложими към встъпителния отчет за финансовото състояние по МСФО. Те се отнасят също и до сравнителния период, представен в първите финансови отчети на предприятието по МСФО, като в този случай позоваванията на датата на преминаване към МСФО се заместват с позоваване на края на въпросния сравнителен период.

Освобождаване от изискванията на други МСФО

- 18 Предприятието може да избере да използва едно или повече от освобожданията, които са включени в допълнения В–Д. Предприятието не прилага тези освобождания по аналогия за други отчетни обекти.
- 19 [Заличен]

ПРЕДСТАВЯНЕ И ОПОВЕСТЯВАНЕ

- 20 Настоящият МСФО не предвижда освобождаване от изискванията за представянето и оповестяването, предвидени в други МСФО.

Сравнителна информация

- 21 Първите отчети на предприятието по МСФО включват най-малко три отчета за финансовото състояние, два отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, два отделни отчета за печалбата или загубата (ако се представят такива), два отчета за паричните потоци и два отчета за промените в собствения капитал и свързаните с тях пояснителни приложения, включително сравнителна информация за всички представени отчети.

Сравнителна информация и исторически справки, които не са съгласно МСФО

- 22 Някои предприятия представят исторически справки, съдържащи подобрени данни за периоди, предхождащи първия период, за който те представят пълна сравнителна информация съгласно МСФО. Настоящият МСФО не изисква подобни справки да съответстват на изискванията на МСФО за признаване и оценяване. Освен това някои предприятия представят сравнителната информация съгласно досегашните ОПСП, както и сравнителната информация, изисквана от МСС 1. В който и да било финансов отчет, съдържащ исторически справки или сравнителна информация съгласно досегашните ОПСП, предприятието:

- а) по виден начин обозначава информацията, изготвена съгласно досегашните ОПСП, като изготвена не в съответствие с МСФО; и
- б) оповестява естеството на основните корекции, които биха я привели в съответствие с МСФО. Предприятието не е длъжно да дава количествен израз на тези корекции.

Обяснение на преминаването към МСФО

- 23 **Предприятието обяснява как преминаването от досегашните ОПСП към МСФО се е отразило на отчетеното от него финансово състояние, финансови резултати и парични потоци.**
- 23А Предприятие, което през предходен период е прилагало МСФО, както е описано в параграф 4А, оповестява:
- а) поради каква причина е спряло да прилага МСФО; и
- б) поради каква причина възобновява прилагането на МСФО.
- 23Б Когато предприятието избира в съответствие с параграф 4А да не прилага МСФО 1, предприятието обяснява причините за избора си да прилага МСФО така, сякаш никога не е спирало да прилага МСФО.

Равнения

- 24 За да се спазят изискванията на параграф 23, първите финансови отчети на предприятието по МСФО трябва да включват:
- а) равнение на собствения капитал на предприятието, отчетен съгласно досегашните ОПСП, със собствения капитал съгласно МСФО и за двете посочени по-долу дати:
 - і) датата на преминаване към МСФО; и
 - іі) края на най-късния период, представен в последните годишни финансови отчети на предприятието съгласно досегашните му ОПСП;
 - б) равнение към общия размер на всеобхватния доход по МСФО за последния период в последните годишни финансови отчети на предприятието. Отправна точка за това равнение е общият размер на всеобхватния доход по досегашните му ОПСП за същия период или – ако предприятието не е отчетло такъв общ размер – печалбата или загубата по досегашните ОПСП;
 - в) ако предприятието е признало или възстановило загуби от обезценка за първи път при изготвянето на въстпителния си отчет за финансовото състояние по МСФО – оповестяванията, които биха се изисквали съгласно МСС 36 *Обезценка на активи*, ако предприятието бе признало тези загуби или възстановявания на загуби от обезценка през периода, започващ на датата на преминаване към МСФО.
- 25 Равнението, което се изисква по параграф 24, букви а) и б), трябва да бъде достатъчно подробно, за да позволи на ползвателите да разберат съществените корекции в отчета за финансовото състояние и отчета за всеобхватния доход. Ако предприятието е представяло отчет за паричния поток съгласно своите досегашни ОПСП, то е длъжно да обясни и съществените корекции в отчета за паричните потоци.
- 26 Ако предприятието узнае за грешки, допуснати при досегашните ОПСП, при равнението, което се изисква по параграф 24, букви а) и б), се разграничава поправката на тези грешки от промените в счетоводната политика.
- 27 МСС 8 не се прилага по отношение на промените в счетоводната политика, които дадено предприятие прави, когато приема МСФО, или се прилагат за промените в тази политика, едва след като предприятието представи първите си финансови отчети по МСФО. Следователно изискванията на МСС 8 относно промените в счетоводната политика не се прилагат за първите финансови отчети на предприятието по МСФО.
- 27А Ако по време на периода, за който се отнасят първите финансови отчети по МСФО, предприятието промени счетоводната си политика или използването на освобождаванията, предвидени в настоящия МСФО, то обяснява промените, настъпили между първия междинен финансов отчет по МСФО и първите финансови отчети по МСФО, в съответствие с параграф 23 и актуализира изискваните съгласно параграф 24, букви а) и б) равнения.
- 28 Ако предприятието не е представяло финансови отчети за предходни периоди, този факт се оповестява в първите му финансови отчети по МСФО.
- Определяне на финансови активи или финансовите пасиви*
- 29 Позволява се предприятието да определи признат преди това финансов актив като финансов актив, оценен по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф Г19А. Предприятието оповестява справедливата стойност на така определените финансови активи към датата на определянето, както и тяхната класификация и балансова стойност от предходните финансови отчети.
- 29А Позволява се предприятието да определи признат преди това финансов пасив като финансов пасив по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф Г19. Предприятието оповестява справедливата стойност на така определените финансови пасиви към датата на определянето, както и тяхната класификация и балансова стойност от предходните финансови отчети.

Използване на справедливата стойност като приета стойност

- 30 Ако предприятието използва справедливата стойност във встъпителния си отчет за финансовото състояние по МСФО като приета стойност за отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията, инвестиционен имот или нематериален актив с право на ползване (вж. параграфи Г5 и Г7), първите финансови отчети на предприятието по МСФО следва да включват за всяка статия от встъпителния отчет за финансовото състояние по МСФО следните оповестявания:

- а) съвкупния размер на тези справедливи стойности; и
- б) съвкупната корекция на балансовите стойности, отчетени съгласно досегашните ОПСП.

Използване на приета стойност за инвестициите в дъщерни предприятия, съвместни предприятия и асоциирани предприятия

- 31 Аналогично, ако предприятието използва приетата стойност във встъпителния си отчет за финансово състояние по МСФО за инвестиция в дъщерно предприятие, съвместно предприятие или асоциирано предприятие в самостоятелните си финансови отчети (вж. параграф Г15), в първите самостоятелни финансови отчети на предприятието по МСФО следва да се оповестява следното:

- а) съвкупната приета стойност на тези инвестиции, за които приетата стойност е тяхната балансова стойност съгласно досегашните ОПСП;
- б) съвкупната приета стойност на тези инвестиции, за които приетата стойност е справедливата стойност; и
- в) съвкупната корекция на балансовите стойности, отчетени съгласно досегашните ОПСП.

Използване на приетата стойност за нефтени и газови активи

- 31А Ако предприятието използва освобождаването по параграф Г8А, буква б) за нефтени и газови активи, то оповестява този факт и принципа на разпределяне на балансовите стойности, определени по досегашните ОПСП.

Използване на приета стойност за операции, за които се прилага регулиране на цените

- 31Б Ако предприятието използва предвиденото в параграф Г8Б освобождаване за операции, за които се прилага регулиране на цените, то оповестява този факт и принципа, съгласно който са били определени балансовите стойности съгласно досегашните ОПСП.

Използване на приета стойност след тежка свръхинфлация

- 31В Ако поради тежка свръхинфлация (виж параграфи Г26–Г30) предприятието избере да оценява активите и пасивите по справедлива стойност и да използва тази справедлива стойност като приета стойност в своя встъпителен отчет по МСФО за финансовото състояние, то включва във финансовите си отчети, изготвени за първи път съгласно МСФО, пояснение как и защо предприятието е имало и след това е престанало да има функционална валута, която има следните две характеристики:

- а) не всички предприятия, които имат сделки и разчети във валутата, разполагат с надежден общ ценови индекс;
- б) не съществува възможност за размяна между валутата и сравнително стабилна чуждестранна валута.

Междинно финансово отчитане

- 32 За да се спазят изискванията на параграф 23, ако предприятието представя междинен финансов отчет съгласно МСС 34 за част от периода, за който се отнасят първите му финансови отчети по МСФО, предприятието трябва да изпълни – освен изискванията на МСС 34 – и следните изисквания:

- а) Ако предприятието е представило междинен финансов отчет за сравнителния междинен период от непосредствено предхождащата финансова година, всеки такъв междинен финансов отчет трябва да включва:
 - и) равнение на собствения му капитал съгласно досегашните ОПСП към края на въпросния сравнителен междинен период със собствения му капитал съгласно МСФО към същата дата; и

- ii) равнение на общия всеобхватен доход съгласно МСФО за този сравнителен междинен период (текущ и от началото на годината до текущата дата). Отправна точка за това равнение е общият всеобхватен доход по досегашните му ОПСП за същия период или, ако предприятието не е отчетло такава обща сума, печалбата или загубата по досегашните ОПСП.
- б) Освен равненията, което се изискват по буква а), първият междинен финансов отчет на предприятието съгласно МСС 34 за част от периода, за който се отнасят първите му финансови отчети по МСФО, включва равненията, описани в параграф 24, букви а) и б) (допълнени с подробните данни, които се изискват по параграфи 25 и 26), или препратка към друг публикуван документ, който включва тези равнения.
- в) Ако предприятието промени счетоводната си политика или използването на предвидените в настоящия МСФО освобождавания, то обяснява промените във всеки такъв междинен финансов отчет в съответствие с параграф 23 и актуализира равненията, предвидени в букви а) и б).

33 МСС 34 изисква минимални оповестявания, които се основават на предположението, че ползвателите на междинния финансов отчет имат достъп и до последните годишни финансови отчети. МСС 34 обаче изисква също така предприятието да оповестява „всички събития или сделки, които са съществени за разбирането на текущия междинен период“. Ето защо, ако предприятието, прилагащо МСФО за първи път, в последните си годишни финансови отчети съгласно досегашните си ОПСП не е оповестило информация, която е съществена с оглед разбирането на текущия междинен период, в междинния му финансов отчет трябва да се оповести и тази информация или да се добави препратка към друг публикуван документ, където тя е включена.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 34 Предприятието следва да прилага настоящия МСФО, ако първият му финансов отчет съгласно МСФО е за период, започващ на 1 юли 2009 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане.
- 35 Предприятието прилага измененията в параграф Г1, буква н) и параграф Г23 за годишните периоди, започващи на 1 юли 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 23 *Разходи по заети* (преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.
- 36 С МСФО 3 *Бизнес комбинации* (преработен през 2008 г.) бяха изменени параграфи 19 и В1 и параграф В4, букви е) и ж). Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен през 2008 г.) за по-ранен период, тези изменения също се прилагат за съответния по-ранен период.
- 37 С МСС 27 *Консолидирани и самостоятелни финансови отчети* (изменен през 2008 г.) бяха изменени параграфи Б1 и Б7. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен през 2008 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.
- 38 С документа, озаглавен *Цена на придобиване на инвестиция в дъщерно предприятие, съвместно контролирано предприятие или асоциирано предприятие* (изменения в МСФО 1 и МСС 27) и издаден през май 2008 г., бяха добавени параграф 31, параграф Г1, буква ж) и параграфи Г14 и Г15. Предприятието прилага тези параграфи за годишните периоди, започващи на 1 юли 2009 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага параграфите за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 39 Параграф Б7 бе изменен с документа, озаглавен *Подобрения на МСФО*, издаден през май 2008 година. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 юли 2009 година или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен през 2008 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.
- 39 А С документа, озаглавен *Допълнителни освобождавания за предприятията, прилагащи МСФО за първи път* (изменения на МСФО 1) и издаден през юли 2009 г., бяха добавени параграфи 31А, Г8А, Г9А и Г21А, а параграф Г1, букви в), г) и л), бе изменен. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2010 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 39Б [Заличен]
- 39В С Разяснение 19 на КРМСФО *Погасяване на финансови пасиви с инструменти на собствения капитал* бе добавен параграф Г25. Предприятието прилага това изменение, когато прилага Разяснение 19 на КРМСФО.

- 39Г [Заличен]
- 39Д С документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през май 2010 г., бяха добавени параграфи 27А, 31Б и Г8Б и бяха изменени параграфи 27, 32, Г1, буква в) и Г8. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2011 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт. Предприятията, които са приели МСФО през периоди преди датата на влизане в сила на МСФО 1 или са прилагали МСФО 1 за предходен период, имат право да прилагат изменението на параграф Г8 с обратна сила през първия годишен период след влизането в сила на изменението. Предприятие, което прилага параграф Г8 с обратна сила, оповестява този факт.
- 39Е [Заличен]
- 39Ж [Заличен]
- 39З С документа, озаглавен *Тежка свръхинфлация и претакване на фиксираните дати за предприятия, прилагащи МСФО за първи път* (изменения на МСФО 1) и издаден през декември 2010 г., бяха изменени параграфи Б2, Г1 и Г20 и бяха добавени параграфи 31В и Г26–Г30. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 юли 2011 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане.
- 39И С МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети* и МСФО 11 *Съвместни споразумения*, издадени през май 2011 г., бяха изменени параграфи 31, Б7, В1, Г1, Г14 и Г15 и бе добавен параграф Г31. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.
- 39Й С МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*, издаден през май 2011 г., бе заличен параграф 19, бе изменено определението за справедлива стойност в допълнение А и бяха изменени параграфи Г15 и Г20. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.
- 39К С документа, озаглавен *Представяне на компонентите на другия всеобхватен доход* (изменения на МСС 1) и издаден през юни 2011 г., бе изменен параграф 21. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 1 (изменен през юни 2011 г.).
- 39Л С МСС 19 *Доходи на наетите лица* (изменен през юни 2011 г.) бе изменен параграф Г1 и бяха заличени параграфи Г10 и Г11. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСС 19 (изменен през 2011 г.).
- 39М С Разяснение 20 на КРМСФО *Разходи за откривни работи в производствената фаза на открита мина* бе добавен параграф Г32 и бе изменен параграф Г1. Предприятието прилага това изменение, когато прилага Разяснение 20 на КРМСФО.
- 39Н С документа, озаглавен *Държавни земи* (изменения на МСФО 1) и издаден през март 2012 г., бяха добавени параграф Б1, буква е) и параграфи Б10–Б12. Предприятието прилага тези параграфи за годишните периоди, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане.
- 39О В параграфи Б10 и Б11 има позоваване на МСФО 9. Ако предприятието прилага настоящия МСФО, но все още не прилага МСФО 9, всяко позоваване в параграфи Б10 и Б11 на МСФО 9 се чете като позоваване на МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*.
- 39П С документа, озаглавен *Цикъл на годишни подобрения 2009–2011 г.* и издаден през май 2012 г., бяха добавени параграфи 4А, 4Б, 23А и 23Б. Предприятието прилага това изменение с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 39Р С документа, озаглавен *Цикъл на годишни подобрения 2009–2011 г.* и издаден през май 2012 г., бе изменен параграф Г23. Предприятието прилага това изменение с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 39С С документа, озаглавен *Цикъл на годишни подобрения 2009–2011 г.* и издаден през май 2012 г., бе изменен параграф 21. Предприятието прилага това изменение с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

- 39Т С документа, озаглавен *Консолидирани финансови отчети, съвместни споразумения и оповестяване на участията в други предприятия: насоки за прелинаване към прилагането* (изменения на МСФО 10, МСФО 11 и МСФО 12) и издаден през юни 2012 г., бе изменен параграф Г31. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 11 (изменен през юни 2012 г.).
- 39У С документа, озаглавен *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27) и издаден през октомври 2012 г., бяха изменени параграфи Г16, Г17 и допълнение В. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2014 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранно прилагане на документа *Инвестиционни предприятия*. Ако предприятието приложи тези изменения по-рано, то прилага едновременно и всички изменения, включени в документа *Инвестиционни предприятия*.
- 39Ф [Заличен]
- 39Х С МСФО 14 *Отсрочени разчети по регулирани дейности*, издаден през януари 2014 г., бе изменен параграф Г8Б. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2016 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага Разяснение 14 на КРМСФО за по-ранен период, това изменение трябва да се приложи за съответния по-ранен период.
- 39Ц С документа, озаглавен *Счетоводно отчитане на придобиването на участия в съвместни дейности* (изменения на МСФО 11) и издаден през май 2014 г., беше изменен параграф В5. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2016 година или след тази дата. Ако предприятието прилага съответните изменения на МСФО 11 от документа *Счетоводно отчитане на придобиването на участия в съвместни дейности* (изменения на МСФО 11) за по-ранен период, изменението на параграф В5 се прилага за съответния по-ранен период.
- 39Ч С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., бе изменен параграф Г1, бе заличен параграф Г24 и свързаните с него заглавия и бяха добавени параграфи Г34 и Г35 и свързаните с тях заглавия. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.
- 39Щ С МСФО 9 *Финансови инструменти*, издаден през юли 2014 г., бяха изменени параграфи 29, Б1–Б6, Г1, Г14, Г15, Г19 и Г20, бяха заличени параграфи 39Б, 39Ж и 39Ф и бяха добавени параграфи 29А, Б8–Б8Ж, Б9, Г19А–Г19В, Г33, Д1 и Д2. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.
- 39Щ С документа, озаглавен *Метод на собствения капитал в самостоятелните финансови отчети* (изменения на МСС 27) и издаден през август 2014 г., бе изменен параграф Г14 и бе добавен параграф Г15А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2016 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 39АА [Заличен]
- 39АБ С МСФО 16 *Лизинг*, издаден през януари 2016 г., бяха изменени параграфи 30, В4, Г1, Г7, Г8Б и Г9, бе заличен параграф Г9А и бяха добавени параграф Г9Б–Г9Д. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 16.
- 39АВ С Разяснение 22 на КРМСФО *Сделки в чуждестранна валута и авансово възнаграждение* бе добавен параграф Г36 и бе изменен параграф Г1. Предприятието прилага това изменение, когато прилага Разяснение 22 на КРМСФО.
- 39АГ С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2014–2016 г.* и издаден през декември 2016 г., бяха изменени параграфи 39Л и 39У и бяха заличени параграфи 39Г, 39Е, 39АА и Д3–Д7. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2018 г. или след тази дата.
- 39АД С МСФО 17 *Застрахователни договори*, издаден през май 2017 г., параграфи Б1 и Г1 бяха изменени, заглавието преди параграф Г4 и параграф Г4 бе заличено, а след параграф Б12 бяха добавени заглавие и параграф Б13. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 17.
- 39АЕ С Разяснение 23 на КРМСФО *Несигурност при данъчното третиране на дохода* бе добавен параграф Д8. Предприятието прилага това изменение, когато прилага Разяснение 23 на КРМСФО.
- 39АЖ С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2018–2020 г.* и издаден през май 2020 г., бе изменен параграф Г1, буква е) и бе добавен параграф Г13А. Предприятието прилага тези изменения за годишните отчетни периоди, започващи на 1 януари 2022 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

39АЗ С документа, озаглавен *Отсрочени данъци, свързани с активи и пасиви, произтичащи от единична сделка* и издаден през май 2021 г., бе изменен параграф Б1 и бе добавен параграф Б14. Предприятието прилага тези изменения за годишните отчетни периоди, започващи на 1 януари 2023 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

ОТМЯНА НА МСФО 1 (ИЗДАДЕН 2003)

40 Настоящият МСФО заменя МСФО 1 (издаден през 2003 г. и изменен през май 2008 г.).

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

дата на преминаване към МСФО	Началото на най-ранния период, за който предприятието представя пълна сравнителна информация съгласно МСФО в своите първи финансови отчети по МСФО .
приета стойност	Стойност, използвана като заместител на себестойността/цената на придобиване или амортизираната себестойност/цена на придобиване към дадена дата. При последваща амортизация се приема, че предприятието първоначално е признало актива или пасива на дадената дата и че себестойността или цената му на придобиване е била равна на приетата стойност.
справедлива стойност	е цената, която би била получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (вж. МСФО 13).
първи финансови отчети по МСФО	Първите годишни финансови отчети, в които предприятието приема Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) , като прави изрично и безусловно заявление за съответствие с МСФО.
първи отчетен период по МСФО	Последният отчетен период, обхванат от първите финансови отчети по МСФО на предприятието.
предприятие, прилагащо МСФО за първи път	Предприятие, което представя своите първи финансови отчети по МСФО .
Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО)	Стандарти и разяснения, издадени от Съвета по Международните счетоводни стандарти (СМСС). Те се състоят от: <ul style="list-style-type: none">а) Международните стандарти за финансово отчитане;б) Международните счетоводни стандарти;в) Разясненията на Комитета за разяснения на Международните стандарти за финансово отчитане (КРМСФО); иг) Разясненията на Постоянния комитет за разяснения (ПКР) ⁽³¹⁾.
встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО	Отчетът за финансовото състояние на предприятието към датата на преминаване към МСФО .
досегашни ОПСП	Счетоводните принципи (база), които предприятието, прилагащо МСФО за първи път , е използвало непосредствено преди приемането на МСФО.

⁽³¹⁾ Определението за МСФО е изменено след промените на наименованията, въведени с преразгледания Устав на Фондацията за МСФО през 2010 г.

Приложение Б

Изключения от изискванията за прилагане с обратна сила на други МСФО

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Б1 Предприятието прилага следните изключения:

- а) отписване на финансови активи и финансови пасиви (параграфи Б2 и Б3);
- б) счетоводно отчитане на хеджирането (параграфи Б4—Б6);
- в) неконтролиращи участия (параграф Б7);
- г) класификация и оценяване на финансовите активи (параграф Б8–Б8В);
- д) обезценка на финансови активи (параграфи Б8Г–Б8Ж);
- е) внедрени деривативи (параграф Б9);
- ж) държавни заеми (параграфи Б10–Б12)
- з) застрахователни договори (параграф Б13); както и
- и) отсрочен данък, свързан с лизинг и задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения (параграф Б14).

Отписване на финансови активи и финансови пасиви

Б2 С изключение на позволените от параграф Б3 случаи предприятието, прилагащо МСФО за първи път, прилага изискванията за отписване съгласно МСФО 9 без обратна сила по отношение на сделките, извършени на датата на преминаване към МСФО или след тази дата. С други думи, ако предприятие, прилагащо МСФО за първи път, е отписало недеривативни финансови активи или недеривативни финансови пасиви в съответствие с досегашните си ОПСП (ОПСР) в резултат на сделка, която е извършена преди датата на преминаване към МСФО, то не признава тези активи и пасиви в съответствие с МСФО (освен ако те не отговарят на изискванията за признаване в резултат на последваща сделка или събитие).

Б3 Въпреки параграф Б2, предприятието може да приложи изискванията за отписване по МСФО 9 с обратна сила от дата, избрана от него, при условие че информацията, необходима за прилагането на МСФО 9 спрямо финансови активи или финансови пасиви, чието признаване се прекратява в резултат на минали сделки, е била получена към момента на първоначалното счетоводно отчитане на тези сделки.

Отчитане на хеджирането

Б4 Както изисква МСФО 9, към датата на преминаване към МСФО от предприятието се изисква:

- а) да оцени всички деривативи по справедлива стойност; и
- б) да отстрани всички отсрочени загуби и печалби, възникващи по деривативи, които са били отчетени съгласно досегашните му ОПСП така, сякаш са активи или пасиви.

- Б5 Предприятието не може да отрази в своя встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО хеджиращо взаимоотношение от вид, който не отговаря на изискванията за счетоводно отчитане на хеджиране съгласно МСФО 9 (например голям брой хеджиращи взаимоотношения, при които хеджиращият инструмент е самостоятелно издадена опция или нетна издадена опция; или при които хеджираната позиция е нетна позиция в хеджиране на паричен поток за риск, който не е валутен риск). Но, ако предприятието е определило нетна позиция като хеджирана позиция съгласно досегашните си ОПСП, то може да определи индивидуална позиция в рамките на същата нетна позиция като хеджирана позиция съгласно МСФО или нетна позиция, която отговаря на изискванията в параграф 6.6.1 от МСФО 9, при положение че го направи не по-късно от датата на преминаване към МСФО.
- Б6 Ако преди датата на преминаване към МСФО предприятието е определило дадена операция като хеджиране, но тя не отговаря на условията за счетоводно отчитане на хеджиращите инструменти съгласно МСФО 9, предприятието прилага параграфи 6.5.6 и 6.5.7 на МСФО 9, за да прекрати отчитането на хеджирането. Сделки, сключени преди датата на преминаване към МСФО, не се определят с обратна сила като хеджиране.

Неконтролиращи участия

- Б7 Предприятие, прилагащо МСФО за първи път, прилага следните изисквания на МСФО 10 без обратна сила от датата на преминаване към МСФО:
- а) изискването в параграф Б94 общият всеобхватен доход да се отнася към собствениците на предприятието майка и към неконтролиращите участия, дори ако това води до отрицателно салдо на неконтролиращите участия;
 - б) изискванията в параграфи 23 и Б96 за отчитане на промени в притежаваното участие на предприятието майка в собствеността на дъщерното предприятие, които не водят до загуба на контрол; и
 - в) изискванията на параграфи Б97–Б99 за счетоводно отчитане на загуба на контрол върху дъщерно предприятие и съответните изисквания на параграф 8А от МСФО 5 *Нетекучи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*.

Ако обаче предприятие, прилагащо МСФО за първи път, реши да прилага МСФО 3 с обратна сила към минали бизнес комбинации, предприятието прилага също МСФО 10 в съответствие с параграф В1 от настоящия МСФО.

Класификация и оценяване на финансовите инструменти

- Б8 Предприятието преценява дали даден финансов актив отговаря на условията по параграф 4.1.2, или на условията по параграф 4.1.2А от МСФО 9, въз основа на фактите и обстоятелствата, които съществуват към датата на преминаване към МСФО.
- Б8А Ако е практически неприложимо да оцени променен елемент на стойността на парите във времето в съответствие с параграфи Б4.1.9Б–Б4.1.9Г от МСФО 9 въз основа на фактите и обстоятелствата, които съществуват към датата на преминаване към МСФО, предприятието оценява характеристиките на договорните парични потоци от финансовия актив въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували към датата на преминаване към МСФО, без да взема предвид изискванията, свързани с промяната на елемента на стойността на парите във времето по параграфи Б4.1.9Б–Б4.1.9Г от МСФО 9. (В този случай предприятието прилага също параграф 42С от МСФО 7, но препратките към „параграф 7.2.4 от МСФО 9“ се четат като препратки към настоящия параграф и позовавания на „първоначално признаване на финансов актив“ се четат като „към датата на преминаване към МСФО“.)
- Б8Б Ако е практически неприложимо да прецени дали справедливата стойност на характеристика за предсрочно погасяване е била незначителна в съответствие с параграфи Б4.1.12, буква в) от МСФО 9 въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували към датата на преминаване към МСФО, предприятието оценява характеристиките на договорните парични потоци от финансовия актив въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували към датата на преминаване към МСФО, без да взема предвид изключението за характеристики за предсрочно погасяване по параграф Б4.1.12 от МСФО 9. (В този случай предприятието прилага също параграф 42Т от МСФО 7, но препратките към „параграф 7.2.5 от МСФО 9“ се четат като препратки към настоящия параграф и позовавания на „първоначално признаване на финансов актив“ се четат като „към датата на преминаване към МСФО“.)

- Б8В Ако за предприятието е практически неприложимо (съгласно определението в МСС 8) да приложи с обратна сила метода на ефективния лихвен процент в МСФО 9, справедливата стойност на финансовия актив или финансовия пасив към датата на преминаване към МСФО се третира като новата брутна балансова стойност на този актив или като новата амортизирана стойност на този финансов пасив към датата на преминаване към МСФО.

Обезценка на финансови активи

- Б8Г Предприятието прилага изискванията за обезценка в раздел 5.5 от МСФО 9 с обратна сила при спазване на изискванията на параграфи Б8Д–Б8Ж, Д1 и Д2.

- Б8Д Към датата на преминаване към МСФО предприятието използва разумната и аргументирана информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, за определяне на кредитния риск към датата, на която тези финансови инструменти са били първоначално признати (или по отношение на кредитни ангажименти или договори за финансова гаранция — към датата, на която предприятието е станало страна по неотменяем ангажимент в съответствие с параграф 5.5.6 от МСФО 9), и го сравнява с кредитния риск към датата на преминаване към МСФО (вж. също параграфи Б7.2.2–Б7.2.3 от МСФО 9).

- Б8Е Когато определя дали е настъпило значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване, предприятието може да прилага:

а) изискванията в параграф 5.5.10 и Б5.5.22–Б5.5.24 от МСФО 9; и

б) оборимото предположение по параграф 5.5.11 от МСФО 9 за договорните плащания, просрочието по които надхвърля 30 дни, ако предприятието ще прилага изискванията за обезценка чрез установяване на значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване за тези финансови инструменти въз основа на информацията за просрочието.

- Б8Ж Ако към датата на преминаване към МСФО определянето дали е настъпило значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване на финансов инструмент, би довело до излишни разходи или усилия, предприятието признава коректив за загуби в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента, към всяка отчетна дата, докато този финансов инструмент бъде отписан (освен ако този финансов инструмент е с нисък кредитен риск към отчетната дата, в който случай се прилага параграф Б8Е, буква а).

Внедрени деривативи

- Б9 Предприятие, прилагащо МСФО за първи път, преценява дали се изисква даден внедрен дериватив да се отдели от основния договор и да се отчете като дериватив въз основа на условията, съществували към по-късната от следните двете дати: датата, на която предприятието става за първи път страна по договора, или датата, на която съгласно параграф Б4.3.11 от МСФО 9 следва да се извърши преоценка.

Държавни заеми

- Б10 Предприятие, прилагащо МСФО за първи път, класифицира всички получени държавни заеми като финансов пасив или като инструмент на собствения капитал в съответствие с МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*. Освен в случаите, разрешени съгласно параграф Б11, предприятието, прилагащо МСФО за първи път, прилага изискванията на МСФО 9 *Финансови инструменти* и МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавната помощ* без обратна сила по отношение на държавните заеми, съществуващи към датата на преминаване към МСФО, и не признава съответната полза от държавен заем с лихва под пазарния процент като безвъзмездни средства, предоставени от държавата. Следователно, ако съгласно своите досегашни ОПСП предприятието, прилагащо МСФО за първи път, не е признавало и оценявало държавен заем с лихва под пазарния процент по начин, отговарящ на изискванията на МСФО, към датата на преминаване към МСФО то използва балансовата стойност на заема, оценена по досегашните ОПСП, като балансова стойност на заема във встъпителния отчет за финансовото състояние по МСФО. Предприятието прилага МСФО 9 при оценяването на тези заеми след датата на преминаване към МСФО.

- Б11 Независимо от параграф Б10 всяко предприятие може да прилага изискванията на МСФО 9 и МСС 20 с обратна сила по отношение на всеки държавен заем, възникнал преди датата на преминаване към МСФО, при условие че необходимата за това информация е била получена по време на първоначалното отчитане на този заем.

- Б12 Изискванията и насоките в параграфи Б10 и Б11 не възпрепятстват предприятието да използва освобождаванията по параграфи Г19–Г19В, свързани с определяне на признати в предишни отчети финансови инструменти по справедлива стойност през печалбата или загубата.

Застрахователни договори

- Б13 Предприятието прилага преходните разпоредби в параграфи В1–В24 и В28 от допълнение В към МСФО 17 за договорите от обхвата на МСФО 17. Позоваванията в тези параграфи от МСФО 17 на датата на преминаване се тълкуват като позовавания на датата на преминаване към МСФО.

Отсрочени данъци, свързани с лизинг и задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения

- Б14 По силата на параграфи 15 и 24 от МСС 12 *Данъци върху дохода* предприятието се освобождава от задължението за признаване на отсрочен данъчен актив или пасив при определени обстоятелства. Въпреки това освобождаване, към датата на преминаване към МСФО предприятието, прилагащо МСФО за първи път, признава отсрочен данъчен актив – доколкото е вероятно да съществува облагаема печалба, срещу която да може да се оползотвори приспадащата се временна разлика – и отсрочен данъчен пасив за всички приспадащи се и облагаеми временни разлики, свързани с:
- а) активи с право на ползване и пасиви по лизинга; както и
 - б) задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения и съответните суми, признати като част от себестойността или цената на придобиване на съответния актив.

Приложение В

Освобождания за бизнес комбинациите

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО. Предприятието прилага следните изискванията по отношение на бизнес комбинациите, които то е признало преди датата на преминаване към МСФО. Настоящото допълнение следва да се прилага само за бизнес комбинациите, попадащи в обхвата на МСФО 3 Бизнес комбинации.

- B1** Предприятието, прилагащо МСФО за първи път, може да избере да не прилага МСФО 3 с обратна сила спрямо миналите бизнес комбинации (бизнес комбинациите, осъществени преди датата на преминаване към МСФО). Ако обаче предприятието, прилагащо МСФО за първи път, преизчисли данните за бизнес комбинация за съответствие с МСФО 3, то следва да преизчисли данните за всички по-късни бизнес комбинации и следва също така да приложи МСФО 10 от същата дата. Например, ако предприятието, прилагащо МСФО за първи път, избере да преизчисли данните за бизнес комбинация, осъществена на 30 юни 20X6 г., то трябва да преизчисли данните за всички бизнес комбинации, осъществени между 30 юни 20X6 г. и датата на преминаване към МСФО, и трябва също да приложи МСФО 10 от 30 юни 20X6 г.
- B2** Предприятието не е длъжно да прилага МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* с обратна сила спрямо корекциите на справедливата стойност и репутацията, възникващи при бизнес комбинации, осъществени преди датата на преминаване към МСФО. Ако предприятието не прилага МСС 21 с обратна сила спрямо тези корекции на справедливата стойност и репутацията, то следва да ги разглежда като активи или пасиви на предприятието, а не като активи и пасиви на придобиваното предприятие. Следователно тези корекции на репутацията и справедливата стойност или вече са изразени във функционалната валута на предприятието, или представляват непарични отчетни обекти в чуждестранна валута, които се отчитат по обменния курс, който се е прилагал съгласно досегашните ОПСП.
- B3** Предприятието може да приложи с обратна сила МСС 21 за корекциите на справедливата стойност и репутацията, възникващи:
- а) или при всички бизнес комбинации, осъществени преди датата на преминаване към МСФО; или
 - б) или при всички бизнес комбинации, данните за които предприятието избере да преизчисли, за да спази МСФО 3, както се допуска от горния параграф B1.
- B4** Ако предприятието, прилагащо МСФО за първи път, не приложи МСФО 3 с обратна сила спрямо минала бизнес комбинация, това има следните последствия по отношение на тази бизнес комбинация:
- а) Предприятието, прилагащо МСФО за първи път, запазва класификацията от своите финансови отчети по досегашните ОПСП (като придобиване от юридически придобиващото предприятие, обратно придобиване от юридически придобитото предприятие, или обединяване на участия).
 - б) Предприятието, прилагащо МСФО за първи път, признава всички свои активи и пасиви към датата на преминаване към МСФО, които са били придобити или поети при минала бизнес комбинация, различни от:
 - i) някои финансови активи и финансови пасиви, отписани съгласно досегашните му ОПСП (вж. параграф B2); и
 - ii) активи, включително репутация, и пасиви, които не са признати в консолидирания отчет за финансовото състояние на придобиващото предприятие съгласно досегашните ОПСП, които също не биха отговорили на изискванията за признаване съгласно МСФО в самостоятелния отчет за финансовото състояние на придобитото предприятие (вж. букви е)–и) по-долу).

Предприятието, прилагащо МСФО за първи път, признава всяка получена в резултат на това промяна, като коригира неразпределената печалба (или, ако това е уместно, друга категория на собствения капитал), освен когато промяната е резултат от признаването на нематериален актив, който преди това е бил включен в рамките на репутацията (вж. букви ж)–и) по-долу).

- в) Предприятието, прилагащо МСФО за първи път, трябва да изключи от встъпителния си отчет за финансовото състояние по МСФО всеки отчетен обект, признат съгласно досегашните му ОПСП, който не отговаря на изискванията за признаване като актив или пасив съгласно МСФО. Предприятието, прилагащо МСФО за първи път, следва да отчете произтичащата от това промяна, както следва:
- i) предприятието, прилагащо МСФО за първи път, може да е класифицирало минала бизнес комбинация като придобиване и да е признало като нематериален актив отчетен обект, който не отговаря на изискванията за признаване като актив съгласно МСС 38 *Нематериални активи*. То трябва да прекласифицира този отчетен обект (и съответните отсрочени данъци и неконтролиращи участия, ако има такива) като част от репутацията (освен в случаите, когато е приспаднало репутацията пряко от собствения капитал съгласно досегашните си ОПСП, вж. буква ж), подточка i) и буква и) по-долу);
 - ii) предприятието, прилагащо МСФО за първи път, признава всички други произтичащи от това промени в неразпределената печалба ⁽³²⁾.
- г) МСФО изискват последващото оценяване на някои активи и пасиви да става на база, различна от първоначалната себестойност или цена на придобиване, например справедливата стойност. Предприятието, прилагащо МСФО за първи път, оценява тези активи и пасиви на тази база във встъпителния си отчет за финансовото състояние по МСФО, дори ако те са били придобити или поети при минала бизнес комбинация. То признава всяка произтичаща от това промяна в балансовата стойност, като коригира неразпределената печалба (или, ако е уместно, друга категория на собствения капитал), а не репутацията.
- д) Непосредствено след бизнес комбинацията балансовата стойност съгласно досегашните ОПСП на придобитите активи и поетите пасиви при тази бизнес комбинация става тяхна приета стойност съгласно МСФО към въпросната дата. Ако МСФО изискват оценяване на тези активи и пасиви на база себестойност или цена на придобиване към по-късна дата, тази приета стойност следва да бъде основата за амортизация на база себестойност или цена на придобиване от датата на бизнес комбинацията.
- е) Ако придобит актив или поет пасив при минала бизнес комбинация не е бил признат съгласно досегашните ОПСП, във встъпителния отчет за финансовото състояние по МСФО той няма приета стойност, равна на нула. Вместо това придобиващото предприятие го признава и оценява в своя консолидиран отчет за финансовото състояние на базата, която МСФО биха изисквали в отделния отчет на финансовото състояние на придобитото предприятие. Пример: ако придобиващото предприятие, съгласно своите досегашни ОПСП, не е капитализирало лизингите, придобити при минала бизнес комбинация, по които придобитото предприятие е лизингополучател, то трябва да капитализира тези лизинги в своите консолидирани финансови отчети, както би се изисквало съгласно МСФО 16 *Лизинг* по отношение на придобитото предприятие, което трябва да направи това в своя отчет за финансовото състояние по МСФО. По аналогичен начин, ако придобиващото предприятие, съгласно своите досегашни ОПСП, не е признало условен пасив, който все още съществува към датата на преминаване към МСФО, придобиващото предприятие трябва да признае този условен пасив към тази дата, освен ако МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи* забранява това признаване във финансовите отчети на придобиваното предприятие. И обратно, ако актив или пасив е бил включен в репутацията съгласно досегашните му ОПСП, но би бил признат отделно съгласно МСФО 3, този актив или пасив остава в репутацията, освен ако МСФО биха изисквали той да бъде признат във финансовите отчети на придобитото предприятие.
- ж) Балансовата стойност на репутацията във встъпителния отчет за финансовото състояние по МСФО е балансовата ѝ стойност съгласно досегашните му ОПСП към датата на преминаване към МСФО, след извършване на следните две корекции:
- i) Ако това се изисква съгласно буква в), подточка i) по-горе, предприятието, прилагащо МСФО за първи път, увеличава балансовата стойност на репутацията, когато прекласифицира отчетен обект, който е признало като нематериален актив съгласно досегашните си ОПСП. По същия начин, ако буква е) изисква предприятието, прилагащо МСФО за първи път, да признае нематериален актив, който е бил включен в признатата репутация съгласно досегашните му ОПСП, прилагащото за първи път предприятие трябва съответно да намали балансовата стойност на репутацията (и, ако това е приложимо, да коригира отсрочените данъци и неконтролиращи участия).
 - ii) Независимо дали има или не признаци, че репутацията може да е обезценена, предприятието, прилагащо МСФО за първи път, прилага МСС 36 при проверка на репутацията за обезценка към датата на преминаване към МСФО и при признаване на всяка възникваща обезценка в неразпределената печалба (или, ако това се изисква съгласно МСС 36, в преоценявания излишък). Проверката за обезценка следва да се основава на условията към датата на преминаване към МСФО.

⁽³²⁾ Такива промени включва прекласифициране от или към нематериалните активи, ако репутацията не е призната съгласно досегашните ОПСП като актив. Това възниква, ако в съответствие с досегашните ОПСП предприятието а) е приспаднало репутацията пряко от собствения капитал или б) не е третирано бизнес комбинацията като придобиване.

- з) към датата на преминаване към МСФО не се извършват никакви други корекции на балансовата стойност на репутацията. Например предприятието, прилагащо МСФО за първи път, не преизчислява балансова стойност на репутацията:
- i) с цел да изключи незавършена научноизследователска и развойна дейност, придобита при тази бизнес комбинация (освен в случай че съответният нематериален актив би отговорил на изискванията за признаване съгласно МСС 38 в отчета за финансовото състояние на придобитото предприятие);
 - ii) с цел да извърши корекция на предишна амортизация на репутацията;
 - iii) с цел да се възстановят корекциите на репутацията, които не биха били допустими съгласно МСФО 3, но са били извършени съгласно досегашните ОПСП поради настъпване на корекции на активите и пасивите между датата на бизнес комбинацията и датата на преминаване към МСФО.
- и) Ако предприятието, прилагащо МСФО за първи път, е признало репутацията съгласно досегашните си ОПСП като намаление на капитала:
- i) то не признава тази репутация във встъпителния си отчет за финансовото състояние по МСФО. Освен това, то не прекласифицира тази репутация към печалбата или загубата, ако се освободи от дъщерното предприятие, или ако настъпи обезценка на инвестицията, направена в дъщерното предприятие;
 - ii) корекциите, произтичащи от последващо уреждане на условна позиция, което оказва влияние на възнаграждението при покупката, се признават в неразпределената печалба.
- й) Съгласно своите досегашни ОПСП предприятието, прилагащо МСФО за първи път, може да не е консолидирано дъщерното предприятие, придобито при минала бизнес комбинация (например, защото предприятието майка не го е считало за дъщерно предприятие съгласно своите досегашни ОПСП или не е изготвяло консолидирани финансови отчети). Предприятието, прилагащо МСФО за първи път, коригира балансовите стойности на активите и пасивите на дъщерното предприятие до стойностите, които биха се изисквали съгласно МСФО в отчета за финансовото състояние на дъщерното предприятие. Приетата стойност на репутацията е равна на разликата към датата на преминаване към МСФО между:
- i) участието на предприятието майка в тези коригирани балансови стойности; и
 - ii) себестойността/цената на придобиване в самостоятелните финансови отчети на предприятието майка на неговата инвестиция в дъщерното предприятие.
- к) Оценяването на неконтролиращите участия и отсрочените данъци произтича от оценяването на други активи и пасиви. Следователно горепосочените корекции на признатите активи и пасиви се отразяват на неконтролиращите участия и отсрочените данъци.
- В5 Освобождането от изискванията за миналите бизнес комбинации важи и за миналите придобивания на инвестиции в асоциирани предприятия, на участия в съвместни предприятия и на участия в съвместни дейности, в които съвместната дейност представлява стопанска дейност съгласно определението в МСФО 3. Освен това датата, избрана за параграф В1, важи за всички подобни придобивания.

Приложение Г

Освобождания от изискванията на други МСФО

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Г1 Предприятието може да избере да използва едно или повече от следните освобождания от изискванията:

- а) сделки с плащане на базата на акции (параграфи Г2 и Г3);
- б) [заличен]
- в) приета стойност (параграфи Г5–Г8Б);
- г) лизинг (параграфи Г9 и Г9Б–Г9Д);
- е) съвкупни разлики от превалутиране (параграфи Г12–Г13А);
- ж) инвестиции в дъщерни, съвместни и асоциирани предприятия (параграфи Г14 и Г15);
- з) активи и пасиви на дъщерни предприятия, асоциирани предприятия и съвместни предприятия (параграфи Г16 и Г17);
- и) съставни финансови инструменти (параграф Г18);
- й) определяне на признатите по-рано финансови инструменти (параграфи Г19–Г19В);
- к) оценка по справедлива стойност на финансовите активи или финансовите пасиви при първоначално признаване (параграф Г20);
- л) задължения по извеждане от употреба, включени в себестойността или цената на придобиване на имоти, машини и съоръжения (параграфи Г21 и Г21А);
- м) финансови активи или нематериални активи, отчетени съгласно Разяснение 12 на КРМСФО *Споразумения за концесия за услуги* (параграф Г22);
- н) разходи по заеми (параграф Г23);
- о) [заличен]
- п) погасяване на финансови пасиви с инструменти на собствения капитал (параграф Г25);
- р) тежка хиперинфлация (параграфи Г26–Г30);
- с) съвместни споразумения (параграф Г31);
- т) разходи за откривни работи в производствената фаза на открита мина (параграф Г32);
- у) определяне на договори за покупка или продажба на нефинансов отчетен обект (параграф Г33);
- ф) приходи (параграфи Г34 и Г35); и

х) сделки в чуждестранна валута и авансово възнаграждение (параграф Г36).

Предприятието не прилага тези освобождавания по аналогия за други отчетни обекти.

Сделки с плащане на базата на акции

- Г2 Предприятие, прилагащо МСФО за първи път, се поощрява, но не е задължено да прилага МСФО 2 *Плащане на базата на акции* по отношение на инструментите на собствения капитал, които са предоставени на 7 ноември 2002 г. или преди тази дата. Поощрява се също, но не е задължително, предприятието, прилагащо МСФО за първи път, да приложи МСФО 2 по отношение на инструментите на собствения капитал, предоставени след 7 ноември 2002 г., които са пораждали права преди по-късната от следните две дати: а) датата на преминаване към МСФО и б) 1 януари 2005 г. Ако обаче предприятие, прилагащо МСФО за първи път, избере да приложи МСФО 2 по отношение на тези инструменти на собствения капитал, то може да направи това единствено, ако е оповестило публично справедливата стойност на тези инструменти, определена на датата на оценяване, както е оределено в МСФО 2. За всички предоставяния на инструменти на собствения капитал, за които МСФО 2 не е прилаган (напр. инструменти на собствения капитал, предоставени на 7 ноември 2002 г. или преди тази дата), предприятието, прилагащо МСФО за първи път, трябва независимо от това да оповести информацията, изисквана по параграфи 44 и 45 от МСФО 2. Ако предприятие, прилагащо МСФО за първи път, промени условията на предоставените инструменти на собствения капитал, за които МСФО 2 не е бил прилаган, от него не се изисква да прилага параграфи 26–29 от МСФО 2, ако промяната е настъпила преди датата на преминаване към МСФО.
- Г3 Препоръчва се, но не е задължително, предприятието, прилагащо МСФО за първи път, да прилага МСФО 2 по отношение на пасивите, възникващи при сделки с плащане на базата на акции, уредени преди датата на преминаване към МСФО. Препоръчва се също, но не се изисква, предприятието, прилагащо МСФО за първи път, да прилага МСФО 2 по отношение на пасивите, които са уредени преди 1 януари 2005 г. За пасивите, за които се прилага МСФО 2, от прилагащото за първи път предприятие не се изисква да преизчислява сравнителната информация, до степента, в която информацията е свързана с период или дата преди 7 ноември 2002 г.
- Г4 [Заличен]

Приета стойност

- Г5 Предприятието може да избере да оцени даден отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията към датата на преминаване към МСФО по справедлива стойност и да използва справедливата стойност като негова приета стойност към тази дата.
- Г6 Предприятието, прилагащо МСФО за първи път, може да избере да използва преценка на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията съгласно досегашните ОПСП на или преди датата на преминаване към МСФО като приета стойност към датата на преценката, ако към датата на извършването ѝ преценката е съпоставима в широк смисъл:
- а) със справедливата стойност; или
 - б) със себестойността/цената на придобиване или амортизираната себестойност/цена на придобиване съгласно МСФО, коригирана така, че да отразява например измененията в общ или специфичен ценови индекс.
- Г7 Възможността за избор съгласно параграфи Г5 и Г6 съществува и по отношение на:
- а) инвестиционни имоти, ако предприятието избере да използва модела на себестойността или цената на придобиване по МСС 40 *Инвестиционни имоти*;
 - аа) активи с право на ползване (МСФО 16 *Лизинг*); и
 - б) нематериални активи, които отговарят на:
 - i) критериите за признаване, определени в МСС 38 (включително надеждно определяне на първоначалната себестойност или цена на придобиване); и
 - ii) критериите, определени в МСС 38 относно преценката (включително наличието на активен пазар).

Предприятието не може да използва тези възможности за избор при други активи или пасиви.

Г8 Прилагашото за първи път стандартите предприятие може да е установило приета стойност съгласно досегашните ОПСП на някои или на всички свои активи и пасиви, оценявайки ги по справедливата им стойност към дадена конкретна дата поради възникването на събитие от рода на приватизация или първично публично предлагане.

- а) Ако датата на оценяване *съвпада* с датата на преминаване към МСФО *или е преди нея*, предприятието може да използва тази обвързана с определено събитие оценка по справедлива стойност като приета стойност за целите на МСФО към датата на това оценяване;
- б) Ако датата на оценяване е *след* датата на преминаване към МСФО, но по време на периода, за който се отнасят първите финансови отчети по МСФО, обвързаната с определено събитие оценка по справедлива стойност може да се използва като приета стойност след настъпване на събитието; Предприятието признава настъпилите корекции направо в неразпределената печалба (или, ако е целесъобразно, в друга категория на собствения капитал) към датата на оценяването. Към датата на преминаване към МСФО предприятието или установява приетата стойност, като прилага критериите по параграфи Г5–Г7, или оценява активите и пасивите в съответствие с другите изисквания на настоящия МСФО.

Г8А Според някои национални счетоводни изисквания разходите за проучване и разработване на нефтени и газови участъци в етапа на разработване или производство се отчитат в разходни центрове, които включват всички участъци в широк географски район. Предприятие, прилагашо МСФО за първи път и водило счетоводство по досегашни ОПСП, може да избере да оценява нефтените и газови активи към датата на преминаване към МСФО на следната основа:

- а) активите по проучване и оценяване – по стойността, определена съгласно досегашните ОПСП на предприятието; и
- б) активите в етапа на разработване или производство – по стойността, определена за отчитане в разходния център съгласно използваните от предприятието общи счетоводни принципи. Предприятието разпределя пропорционално тази сума сред базовите активи на разходния център, използвайки резервните количества или резервните стойности към тази дата.

към датата на преминаване към МСФО предприятието подлага активите по проучване и оценяване и активите в етапа на разработване и производство, на проверка за обезценка съгласно съответно МСФО 6 *Проучване и оценяване на минерални ресурси* или МСС 36, като, ако е необходимо, намалява определената в съответствие с горепосочените букви а) или б) сума. За целите на настоящия параграф нефтените и газови активи са само използваните при проучването, оценката, разработването или производството на нефт и газ.

Г8Б Някои предприятия държат отчетни обекти от категорията на имотите, машините и съоръженията, активи с право на ползване или нематериални активи, които се използват или са били използвани в миналото в операции, за които се прилага регулиране на цените. Балансовата стойност на такива отчетни обекти може да включва суми, които са били определени съгласно досегашните ОПСП, но не отговарят на условията за капитализация съгласно МСФО. В подобен случай предприятието, прилагашо МСФО за първи път, може да избере да използва оценената съгласно досегашните ОПСП балансова стойност на такъв отчетен обект към датата на преминаване към МСФО като приета стойност. Ако предприятието прилага това освобождаване по отношение на даден отчетен обект, то не трябва да го прилага за всички отчетни обекти. към датата на преминаване към МСФО предприятието в съответствие с МСС 36 проверява за обезценка всеки отчетен обект, за който използва това освобождаване. За целите на настоящия параграф за операциите се прилага регулиране на цените, ако са уредени от разпоредби за определяне на цените, които може да бъдат начислявани на клиентите за предоставяне на стоки или услуги, и тези разпоредби са предмет на надзор и/или одобрение от орган за регулиране на цените (както е определено в МСФО 14 *Отсрочени разчети по регулирани дейности*).

Лизинг

Г9 Предприятието, прилагашо МСФО за първи път, може да определи дали договор, съществуващ към датата на преминаване към МСФО, съдържа лизинг, като приложи параграфи 9–11 от МСФО 16 за тези договори на базата на фактите и обстоятелствата, които са налице към тази дата.

Г9А [Заличен]

Г9Б Когато предприятие, прилагашо МСФО за първи път, което е лизингополучател, признава пасиви по лизинг и активи с право на ползване, то може да прилага следния подход за всички свои лизинги (при спазване на практически целесъобразните мерки, описани в параграф Г9Г):

- а) оценява пасива по лизинга към датата на преминаване към МСФО. Когато прилага този подход, лизингополучателят оценява пасива по лизинга по настоящата стойност на оставащите лизингови плащания (вж. параграф Г9Д), дисконтирани с диференциалния лихвен процент на лизингополучателя (вж. параграф Г9Д) към датата на преминаване към МСФО.

- б) оценява актива с право на ползване към датата на преминаване към МСФО. Лизингополучателят избира за всеки отделен лизингов договор дали да оцени актива с право на ползване по:
- i) балансовата му стойност – така, сякаш МСФО 16 е бил прилаган от началната дата на лизинга (вж. параграф Г9Д), но дисконтирана с диференциалния лихвен процент на лизингополучателя към датата на преминаване към МСФО; или
 - ii) сума, равна на пасива по лизинга, коригирана със сумата на всички предсрочно извършени или начислени лизингови плащания, свързани с този лизингов договор, призната в отчета за финансовото състояние, непосредствено преди датата на преминаване към МСФО.
- в) прилага МСС 36 по отношение на активите с право на ползване към датата на преминаване към МСФО.
- Г9В Независимо от изискванията по параграф Г9Б, предприятието, прилагащо МСФО за първи път, което е лизингополучател, оценява актива с право на ползване по справедлива стойност към датата на преминаване към МСФО за лизинги, които отговарят на определението за инвестиционен имот съгласно МСС 40 и са оценени според модела на справедливата стойност в МСС 40, от датата на преминаване към МСФО.
- Г9Г Предприятието, прилагащо МСФО за първи път, което е лизингополучател, може, за всеки отделен лизингов договор, да извърши едно или повече от следните действия към датата на преминаване към МСФО:
- а) да прилага един дисконтов процент за портфейл от лизингови договори със сходни характеристики (например лизингови договори със сходен оставащ срок за сходен клас базови активи при сходна икономическа среда).
 - б) да избере да не прилага изискванията по параграф Г9Б за лизинговите договори, чийто срок (вж. параграф Г9Д) изтича в рамките на 12 месеца от датата на преминаване към МСФО. Вместо това предприятието отчита (в т.ч. оповестява информация за) тези лизингови договори като краткосрочни лизингови договори, отчитани в съответствие с параграф 6 от МСФО 16.
 - в) да избере да не прилага изискванията по параграф Г9Б за лизинговите договори, базовият актив по които е с ниска стойност (както е описано в параграфи Б3–Б8 от МСФО 16). Вместо това предприятието отчита (в т.ч. оповестява информация за) тези лизингови договори в съответствие с параграф 6 от МСФО 16.
 - г) да изключи първоначалните преки разходи (вж. параграф Г9Д) от оценката на актива с право на ползване към датата на преминаване към МСФО.
 - д) да използва последваща оценка, както например при определянето на срока на лизинговия договор, ако договорът съдържа опции за удължаване или прекратяване.
- Г9Д Лизингови плащания, лизингополучател, диференциален лихвен процент на лизингополучателя, начална дата на лизинга, първоначални преки разходи и срок на лизинговия договор са термини, определени в МСФО 16, които се използват в настоящия стандарт със същото значение.
- Г10–Г11 [Заличен]
- Съвкупни разлики от превалутиране**
- Г12 МСС 21 изисква от предприятието:
- а) да признава някои разлики от превалутирането на другия всеобхватен доход и да ги натрупва в отделен компонент на собствения капитал; и

- б) при освобождаване от предприятие в чужбина да прекласифицира съвкупната разлика от превалутиране, отнасяща се към това предприятие в чужбина (включително ако това е приложимо, печалбите и загубите от съответните хеджиращи инструменти) от собствения капитал към печалбата или загубата като част от печалбата или загубата от освобождаването от това предприятие.
- Г13 Предприятието, прилагащо МСФО за първи път, обаче не е длъжно обаче да спазва тези изисквания за съвкупните разлики от превалутиране, съществували към датата на преминаване към МСФО. Ако предприятието, прилагащо МСФО за първи път, използва това освобождаване от изискванията:
- а) съвкупните разлики от превалутиране за всички предприятия в чужбина се считат за равни на нула към датата на преминаване към МСФО; и
- б) в печалбата или загубата от последващо освобождаване от предприятие в чужбина не се включват разликите от превалутиране, възникнали преди датата на преминаване към МСФО, но се включват по-късните разлики от превалутиране.
- Г13А Вместо да прилага параграф Г12 или параграф Г13, дъщерно предприятие, което използва освобождаването по параграф Г16, буква а), може да избере да оцени в своите финансови отчети съвкупните разлики от превалутиране на данните за всички предприятия в чужбина по балансовата стойност, които щяха да бъдат включени в консолидираните финансови отчети на предприятието майка към датата на преминаване към МСФО от това предприятие майка, ако не бяха направени корекции с оглед на процедурите по консолидация и последиците от бизнес комбинацията, при която предприятието майка е придобило дъщерното предприятие. Асоциирано или съвместно предприятие, което използва освобождаването по параграф Г16, буква а), също може да направи подобен избор.

Инвестиции в дъщерни, съвместни и асоциирани предприятия

- Г14 Когато предприятието изготвя самостоятелни финансови отчети, МСС 27 изисква от него да отчете счетоводно инвестициите си в дъщерни, съвместни и асоциирани предприятия или:
- а) по цена на придобиване (себестойност);
- б) в съответствие с МСФО 9; или
- в) по метода на собствения капитал, описан в МСС 28.
- 15 Ако предприятието, прилагащо МСФО за първи път, оцени такава инвестиция по цена на придобиване в съответствие с МСС 27, то я оценява по една от следните стойности в своя самостоятелен встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО:
- а) цена на придобиване, определена в съответствие с МСС 27; или
- б) приета стойност. Приетата стойност на такава инвестиция е нейната:
- i) справедлива стойност към датата на преминаване на предприятието към МСФО в неговите самостоятелни финансови отчети; или
- ii) балансова стойност съгласно досегашните ОПСП към тази дата.

Предприятието, прилагащо МСФО за първи път, може да избере между подточка i) или ii) по-горе за оценка на инвестицията си във всяко дъщерно, съвместно или асоциирано предприятие, което то избере да оценява, използвайки приетата стойност.

- Г15А Ако предприятието, прилагащо МСФО за първи път, отчита такава инвестиция по метода на собствения капитал в съответствие с описаните в МСС 28 процедури:
- а) предприятието, прилагащо МСФО за първи път, прилага освобождаването от изискванията за миналите бизнес комбинации (допълнение В) към придобиването на инвестицията;

- б) ако предприятието прилага за първи път стандартите за самостоятелните си финансови отчети по-рано отколкото за консолидираните си финансови отчети, както и
- i) по-късно от дъщерното си предприятие, предприятието прилага параграф Г16 в своите самостоятелни финансови отчети.
 - ii) по-късно от дъщерното си предприятие, предприятието прилага параграф Г17 в своите самостоятелни финансови отчети.

Активи и пасиви на дъщерни предприятия, асоциирани предприятия и съвместни предприятия

Г16 Ако дъщерно предприятие започне да прилага за първи път стандартите по-късно от предприятието майка, то оценява в своите финансови отчети активите и пасивите си:

- а) или по балансовите стойности, които биха били включени в консолидираните финансови отчети на предприятието майка, като се има предвид датата на преминаването към МСФО на предприятието майка, ако не бяха извършени никакви корекции за целите на процедурите на консолидация, и за целите на бизнес комбинацията, при която предприятието майка е придобило дъщерното предприятие (този избор не е на разположение на дъщерно предприятие на инвестиционно предприятие, както е определено в МСФО 10, за което се изисква оценка по справедлива стойност в печалбата или загубата); или
- б) по балансовите стойности, които се изискват от останалата част на настоящия МСФО, въз основа на датата на преминаване към МСФО на дъщерното предприятие. Тези балансови стойности може да се различават от описаните в буква а):
 - i) когато освобождаванията от изискванията на настоящия МСФО водят до оценки, които зависят от датата на преминаване към МСФО;
 - ii) когато счетоводната политика, използвана във финансовите отчети на дъщерното предприятие, се различава от използваната в консолидираните финансови отчети. Например дъщерното предприятие може да използва като своя счетоводна политика модела на себестойността или цената на придобиване по МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*, докато групата може да използва преоценъчния модел.

Подобна възможност за избор съществува за асоциирано или съвместно предприятие, когато започва да прилага за първи път МСФО по-късно от предприятието, което има значително влияние или съвместен контрол над него.

Г17 Ако обаче предприятието започне да прилага за първи път МСФО по-късно от свое дъщерно предприятие (или асоциираното или съвместното предприятие), то оценява в своите консолидирани финансови отчети активите и пасивите на дъщерното предприятие (или асоциирано, или съвместно предприятие) по същите балансови стойности, както във финансовите отчети на дъщерното предприятие (или асоциираното или съвместното предприятие), след извършването на корекции за целите на консолидацията и корекции за осчетоводяването на собствения капитал и за целите на бизнес комбинацията, при която предприятието майка е придобило дъщерното предприятие. Независимо от това изискване, неинвестиционно предприятие майка не прилага изключението за консолидацията, което се използва от дъщерните предприятия на инвестиционното предприятие. По същия начин, ако предприятие майка започне да прилага за първи път стандартите за целите на своите самостоятелни финансови отчети по-рано или по-късно, отколкото за целите на своите консолидирани финансови отчети, то е длъжно да оценява своите активи и пасиви по същите стойности и в двата вида финансови отчети, с изключение на корекциите за целите на консолидацията.

Съставни финансови инструменти

Г18 МСФО 32 *Финансови инструменти: представяне* изисква предприятието да раздели всеки съставен финансов инструмент при възникването му на отделен пасивен и капиталов компонент. Ако пасивният компонент вече е уреден, при прилагането на МСС 32 с обратна сила се изисква да се отделят две части собствен капитал. Първата част се намира в неразпределената печалба и представлява съвкупната лихва, натрупана по пасивния компонент. Другата част представлява първоначалния капиталов компонент. Но съгласно този МСФО, прилагането за първи път предприятие не е длъжно да отделя тези две части, ако пасивният компонент вече е уреден към датата на преминаване към МСФО.

Определяне на признати в предишни отчети финансови инструменти

Г19 МСФО 9 позволява финансов пасив (при условие че отговаря на определени критерии) да бъде определен като финансов пасив по справедлива стойност през печалбата или загубата. Въпреки това изискване на предприятието е позволено да определи към датата на преминаване към МСФО всеки финансов пасив по справедлива стойност през печалбата или загубата, при условие че към тази дата пасивът отговаря на критериите по параграф 4.2.2 от МСФО 9.

- Г19А Предприятието може да определи финансов актив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 4.1.5 от МСФО 9 въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували към датата на преминаване към МСФО.
- Г19Б Предприятието може да определи инвестиция в инструмент на собствения капитал като оценявана по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5 от МСФО 9 въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували към датата на преминаване към МСФО.
- Г19В За финансов пасив, който е определен като финансов пасив по справедлива стойност през печалбата или загубата, предприятието определя дали счетоводното отразяване по параграф 5.7.7 от МСФО 9 ще създаде счетоводно несъответствие в печалбата или загубата на базата на фактите и обстоятелствата, които съществуват към датата на преминаване към МСФО.

Оценяване по справедлива стойност на финансовите активи или финансовите пасиви при първоначално признаване

- Г20 Въпреки изискванията по параграфи 7 и 9 предприятието може да прилага изискванията по параграф Б5.1.2А, буква б) от МСФО 9 без обратна сила по отношение на сделките, извършени на датата на преминаване към МСФО или след тоза дата.

Задължения по извеждане от употреба, включени в себестойността или цената на придобиване на имоти, машини и съоръжения

- Г21 По силата на Разяснение 1 на КРМСФО *Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения* се изисква да се прибавят или приспадат от себестойността или цената на придобиване на съответния актив определени промени в задължението по прекратяване на експлоатацията, възстановяване на околната среда и други сходни задължения; коригираната амортизируема стойност на актива се амортизира без обратна сила през оставащия му срок на полезен живот. Предприятието, прилагащо МСФО за първи път, не е длъжно да спазва тези изисквания за промените в тези задължения, настъпили преди датата на преминаване към МСФО. Ако предприятието, прилагащо МСФО за първи път, използва това освобождаване от изискванията, предприятието трябва:

- а) да оцени задължението към датата на преминаване към МСФО съгласно МСС 37;
- б) когато задължението попада в обхвата на Разяснение 1 на КРМСФО – да определи приблизителната оценка на сумата, която би била включена в себестойността или цената на придобиване на съответния актив към момента на първоначалното възникване на това задължение, като дисконтира задължението към датата на възникването му, използвайки най-надеждната приблизителна оценка за историческата норма или норми на дисконтиране, коригирани за отразяване на риска, които биха били приложими за въпросното задължение през изминалия междуременно период; и
- в) да изчисли натрупаната амортизация върху тази сума към датата на преминаване към МСФО на базата на текущата приблизителна оценка за полезния живот на актива, като използва амортизационната политика, възприета от предприятието по МСФО.

- Г21А Вместо да прилага параграф Г21 или Разяснение 1 на КРМСФО, предприятието, което използва освобождаването, предвидено в параграф Г8А, буква б) (нефтени и газови активи в етапа на разработване или производство, отчитани в разходни центрове, които включват всички участъци в широк географски район, съгласно досегашните ОПСП):

- а) оценява задълженията по извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения към датата на преминаване към МСФО съгласно МСС 37; и
- б) признава направо в неразпределената печалба всяка разлика между тази сума и балансовата стойност на тези задължения към датата на преминаване към МСФО съгласно използваните от предприятието общи счетоводни принципи.

Финансови активи или нематериални активи, отчетени счетоводно в съответствие с Разяснение 12 на КРМСФО

- Г22 Предприятието, прилагащо МСФО за първи път, може да прилага преходните разпоредби на Разяснение 12 на КРМСФО.

Разходи по заеми

- Г23 Прилагашото за първи път стандартите предприятие може да избере да прилага изискванията на МСС 23 от датата на преминаване или от по-ранна дата, позволена по силата на параграф 28 от МСС 23. От датата, на която предприятието, прилагашо това освобождаване, започва да прилага МСС 23, предприятието:
- а) не преизчислява компонента на разходите по заеми, капитализирани съгласно досегашните ОПСП и включени в балансовата стойност на активи към същата дата; и
 - б) отчита разходите по заеми, възникнали на или след тази дата в съответствие с МСС 23, включително тези разходи по заеми, възникнали на или след тази дата, във връзка с отговарящи на условията активи, които вече са в процес на изграждане.

Г24 [Заличен]

Погасяване на финансови пасиви с инструменти на собствения капитал

- Г25 Предприятието, прилагашо МСФО за първи път, може да прилага преходните разпоредби на Разяснение 19 на КРМСФО *Погасяване на финансови пасиви с инструменти на собствения капитал*.

Тежка свръхинфлация

- Г26 Ако предприятието има функционална валута, която е била или е валутата на свръхинфлационна икономика, то решава преди датата на преминаване към МСФО дали е изложено на тежка свръхинфлация. Това се прилага както по отношение на предприятията, прилагачи МСФО за първи път, така и на предприятията, които вече са прилагали МСФО за предишни периоди.
- Г27 Валутата на свръхинфлационна икономика е изложена на тежка свръхинфлация, когато за нея са в сила следните две особености:
- а) не всички предприятия, които имат сделки и разчети във валутата, разполагат с надежден общ ценови индекс;
 - б) не съществува размяна между валутата и сравнително стабилна чуждестранна валута.
- Г28 Функционалната валута на предприятие престава да бъде изложена на тежка свръхинфлация на датата на нормализиране на функционалната валута. Това е датата, на която за функционалната валута вече не са в сила едната или двете особености по параграф Г27, или при промяна на функционалната валута на предприятието към валута, която не е изложена на тежка свръхинфлация.
- Г29 Когато датата на преминаване на предприятието към МСФО е на или след датата на нормализиране на валутата, предприятието може да избере да оценява всички активи и пасиви, държани преди датата на нормализиране на функционалната валута, по тяхната справедлива стойност към датата на преминаване към МСФО. Предприятието може да използва справедливата стойност като приета стойност на тези активи и пасиви във встъпителния отчет по МСФО за финансовото състояние.
- Г30 Когато датата на нормализиране на функционалната валута попада в рамките на 12-месечен сравнителен период, сравнителният период може да бъде по-малък от 12 месеца, при условие че за по-краткия период се представи пълен комплект от финансови отчети (съгласно изискванията на параграф 10 от МСС 1).

Съвместни споразумения

- Г31 Когато предприятието прилага за първи път стандартите, то може да прилага преходните разпоредби в МСФО 11 със следните изключения:
- а) когато прилага преходните разпоредби в МСФО 11, предприятието, което прилага за първи път стандартите, прилага споменатите разпоредби към датата на преминаване към МСФО;

- б) когато преминава от пропорционална консолидация към метода на собствения капитал, предприятието, прилагащо МСФО за първи път, извършва проверка за обезценка на инвестицията в съответствие с МСС 36 към датата на преминаване към МСФО, независимо дали има признаци, че инвестицията може да е обезценена. Всяка определена в резултат на това обезценка се признава като корекция на неразпределената печалба към датата на преминаване към МСФО.

Разходи за откривни работи в производствената фаза на открита мина

- Г32 Предприятието, прилагащо МСФО за първи път, може да приложи преходните разпоредби, установени в параграфи А1–А4 от Разяснение 20 на КРМСФО *Разходи за откривни работи в производствената фаза на открита мина*. В упоменатия параграф посочената дата на влизане в сила е по-късната от следните две дати: 1 януари 2013 г. или началото на първия отчетен период, за който се прилагат МСФО.

Определяне на договори за покупка или продажба на нефинансов отчетен обект

- Г33 МСФО 9 позволява някои договори за покупка или продажба на нефинансов отчетен обект да бъдат определени в началото като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата (вж. параграф 2.5 от МСФО 9). Въпреки това изискване на предприятието е позволено да определи към датата на преминаване към МСФО договорите, които вече съществуват към тази дата, като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата, но само ако към тази дата те отговарят на изискванията по параграф 2.5 от МСФО 9 и предприятието прави това за всички подобни договори.

Приходи

- Г34 Предприятието, прилагащо МСФО за първи път, може да прилага преходните разпоредби по параграф В5 от МСФО 15. В тези параграфи позоваването на „дата на първоначално прилагане“ се тълкува като началото на първия отчетен период по МСФО. Ако прилагащото стандартите за първи път предприятие реши да прилага тези преходни разпоредби, то прилага също така параграф В6 от МСФО 15.
- Г35 Предприятието, прилагащо МСФО за първи път, не е задължено да преизчислява данните за договорите, които са били изпълнени преди най-ранния представен период. Изпълнен договор е договор, по който предприятието е прехвърлило всички стоки или услуги, определени съгласно досегашните ОПСП.

Сделки в чуждестранна валута и авансово възнаграждение

- Г36 Предприятието, прилагащо МСФО за първи път, не е задължено да прилага Разяснение 22 на КРМСФО *Сделки в чуждестранна валута и авансово възнаграждение* по отношение на активите, разходите и приходите от обхвата на това разяснение, признати първоначално преди датата на преминаване към МСФО.

Допълнение Д

Краткосрочни освобождавания от изискванията на МСФО

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Освобождаване от изискването за преизчисляване на сравнителна информация за МСФО 9

- Д1 Ако първият отчетен период по МСФО на предприятието започва преди 1 януари 2019 г. и предприятието прилага допълнената версия на МСФО 9 (издадена през 2014 г.), не е необходимо сравнителната информация в първите финансови отчети на предприятието по МСФО да отговаря на изискванията на МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване* или на допълнената версия на МСФО 9 (издадена през 2014 г.), доколкото оповестяванията, изисквани от МСФО 7, се отнасят до отчетни обекти, попадащи в обхвата на МСФО 9. За тези предприятия позоваването на „датата на преминаване към МСФО“ означава, единствено по отношение на МСФО 7 и МСФО 9 (2014 г.), началото на първия отчетен период по МСФО.
- Д2 Предприятие, което избере варианта да представи сравнителна информация, която не отговаря на изискванията на МСФО 7 и МСФО 9 (издаден през 2014 г.), трябва през първата година на преминаване към МСФО:
- а) да прилага изискванията на досегашните си ОПСП вместо изискванията на МСФО 9 относно сравнителната информация за позициите, попадащи в обхвата на МСФО 9.
 - б) да оповести този факт, заедно с базата, използвана за изготвянето на тази информация;
 - в) да третира всяка корекция между отчета за финансовото състояние към отчетната дата за сравнителния период (т.е. отчета за финансовото състояние, който включва сравнителна информация съгласно досегашните ОПСП) и отчета за финансовото състояние към началото на първия отчетен период по МСФО (т.е. първия период, който включва информация, съобразена с изискванията на МСФО 7 и допълнената версия на МСФО 9 (публикуван през 2014 г.), като породена от промяна в счетоводната политика, и да извърши оповестяванията, които се изискват в параграф 28, букви а)—д) и буква е), подточка i) от МСС 8. Параграф 28, буква е), подточка i) се отнася само до стойностите, представени в отчета за финансовото състояние към отчетната дата на сравнителния период;
 - г) да прилага параграф 17, буква в) от МСС 1 с оглед допълнителните оповестявания, когато спазването на специфичните изисквания на МСФО е недостатъчно, за да се даде възможност на ползвателите да разберат ефекта от конкретни сделки, други събития и условия върху финансовото състояние и финансовите резултати на предприятието.

Д3–Д7 [Заличени]

Несигурност при данъчното третиране на дохода

- Д8 Предприятие, което за първи път прилага МСФО и чиято дата на преминаване към МСФО е преди 1 юли 2017 г., може да избере да не отразява прилагането на Разяснение 23 на КРМСФО *Несигурност при данъчното третиране на дохода* в сравнителната информация в първите си финансови отчети по МСФО. Предприятие, което направи такъв избор, признава съвкупния ефект от прилагането на Разяснение 23 на КРМСФО като корекция на началното салдо на неразпределената печалба (или друг компонент на собствения капитал, според случая) към началото на първия си отчетен период по МСФО.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 2

Плащане на базата на акции

ЦЕЛ

- 1 Целта на настоящия МСФО е да се определи финансовото отчитане от страна на предприятието, когато то извършва *сделки с плащане на базата на акции*. По-конкретно, той изисква от предприятието да отрази в своята печалба или загуба и финансово състояние ефектите от сделките с плащане на базата на акции, включително разходите, свързани със сделки, при които на наетите лица се предоставят *опции за акции*.

ОБХВАТ

- 2 Предприятието прилага настоящия МСФО при отчитането на всички сделки с плащане на базата на акции, независимо дали предприятието може да разграничи конкретно някои или всички получени стоки или услуги, включително:

- а) сделки с плащане на базата на акции, уреждани с инструменти на собствения капитал;
- б) *сделки с плащане на базата на акции, уреждани с парични средства*; и
- в) сделки, при които предприятието получава или придобива стоки или услуги и при които съгласно условията на споразумението на предприятието или на доставчика на тези стоки или услуги се предоставя възможност за избор дали предприятието да уреди сделката с парични средства (или други активи), или чрез издаване на инструменти на собствения капитал;

с изключение на посоченото в параграфи 3А—6. При отсъствието на стоки или услуги, които да бъдат конкретно разграничими, съществуват други обстоятелства, които могат да посочат, че са получени (или предстои да бъдат получени) стоки или услуги, като в този случай се прилага настоящият МСФО.

- 3 [Заличен]

- 3А Сделка с плащане на базата на акции може да бъде уредена от друго предприятие в същата група (или от акционер на предприятие в рамките на групата) от името на предприятието, получаващо или придобиващо стоките или услугите. Параграф 2 се прилага и за всяко предприятие, което

- а) получава стоки или услуги, когато друго предприятие в същата група (или акционер на предприятие в рамките на групата) има задължението да уреди сделката с плащане на базата на акции, или;
- б) има задължение да уреди сделка с плащане на базата на акции, когато друго предприятие в същата група получава стоките или услугите.

освен ако сделката е явно за цели, различни от плащане за стоки или услуги, доставени на предприятието, което ги получава.

- 4 За целите на настоящия МСФО сделка с наето лице (или с друго лице), в качеството му на притежател на инструменти на собствения капитал на предприятието, не представлява сделка с плащане на базата на акции. Например ако едно предприятие даде на всички притежатели на конкретна категория от неговите инструменти на собствения капитал правото да придобият допълнителни инструменти на собствения капитал на предприятието на цена, по-ниска от справедливата стойност на тези инструменти на собствения капитал, и ако наето лице получи такова право, защото притежава инструменти на собствения капитал от тази конкретна категория, предоставянето или упражняването на това право не е предмет на изискванията на настоящия МСФО.

- 5 Както е отбелязано в параграф 2, настоящият МСФО се прилага за сделките с плащане на базата на акции, при които предприятието придобива или получава стоки или услуги. Стоките обхващат материалните запаси, консумативите, имотите, машините и съоръженията, нематериалните активи и други нефинансови активи. Предприятието обаче не прилага настоящия МСФО за сделките, чрез които придобива стоки като част от придобитите в бизнес комбинация (съгласно определението в МСФО 3 *Бизнес комбинации*, преработен през 2008 г.) нетни активи, в комбинация от предприятия или дейности, намиращи се под общ контрол, както е описано в параграфи Б1–Б4 от МСФО 3, както и участието на стопанска дейност в образуването на съвместно предприятие съгласно определението в МСФО 11 *Съвместни споразумения*. Следователно инструментите на собствения капитал, емитирани в бизнес комбинация срещу получаване на контрол върху придобиваното предприятие, не попадат в обхвата на настоящия МСФО. Инструменти на собствения капитал обаче, които са дадени на наети лица на придобиваното предприятие в качеството им на наети лица (напр. като възнаграждение за продължаване на полагания труд), попадат в обхвата на настоящия МСФО. По подобен начин анулирането, замената или друго изменение на *споразумение за плащане на базата на акции* поради бизнес комбинация или друг вид реструктуриране на собствения капитал се отчитат в съответствие с настоящия МСФО. МСФО 3 дава насоки за определяне дали инструментите на собствения капитал, емитирани в бизнес комбинация, са част от прехвърленото

възнаграждение в замяна на контрол над придобиваното предприятие (и следователно в обхвата на МСФО 3) или са възнаграждение за продължаване на полагания труд, което трябва да се признае в периода след комбинацията (и следователно е в обхвата на настоящия МСФО).

- 6 Настоящият МСФО не се прилага за сделките с плащане на базата на акции, при които предприятието получава или придобива стоки или услуги по договор от обхвата на параграфи 8–10 от МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* (преработен през 2003 г.)⁽³³⁾ или параграфи 2.4–2.7 от МСФО 9 *Финансови инструменти*.
- 6А В настоящия МСФО използването на термина „справедлива стойност“ в някои отношения се различава от определението за справедлива стойност в МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*. Следователно, когато прилага МСФО 2, предприятието определя справедливата стойност в съответствие с настоящия МСФО, а не с МСФО 13.

ПРИЗНАВАНЕ

- 7 **Предприятието признава стоките и услугите, получени или придобити при сделки с плащане на базата на акции, когато придобие стоките или при получаването на услугите. Предприятието признава съответно увеличение на собствения капитал, ако стоките или услугите са получени при сделка с плащане на базата на акции, уредена с инструменти на собствения капитал, или пасив, ако стоките или услугите са придобити при сделка с плащане на базата на акции, уредена с парични средства.**
- 8 **Когато стоките или услугите, получени или придобити при сделка с плащане на базата на акции, не отговарят на условията за признаване като активи, те се признават като разходи.**
- 9 Обикновено разход възниква при потреблението на стоки или услуги. Например услугите обикновено се потребяват незабавно, в който случай се признава разход при предоставянето на услугата от контрагента. Стоките може да бъдат потребявани през даден период от време или, в случая с материалните запаси, да бъдат продадени на по-късна дата, в който случай се признава разход, когато стоките са потребени или продадени. Понякога обаче е необходимо да се признае разход, преди стоките или услугите да бъдат употребени или продадени, тъй като те не отговарят на условията за признаване като актив. Например предприятие може да придобие стоки като част от научноизследователския етап на проект за разработване на нов продукт. Макар тези стоки да не са потребени, те не отговарят на условията за признаване като актив по приложимия МСФО.

СДЕЛКИ С ПЛАЩАНЕ НА БАЗАТА НА АКЦИИ, УРЕЖДАНИ С ИНСТРУМЕНТИ НА СОБСТВЕНИЯ КАПИТАЛ

Преглед

- 10 **При сделки с плащане на базата на акции, уредени с инструменти на собствения капитал, предприятието оценява получените стоки или услуги и съответното увеличение на собствения капитал пряко, по справедливата стойност на получените стоки или услуги, освен ако не е възможно тази справедлива стойност да бъде определена надеждно. Ако предприятието не може да направи надеждна приблизителна оценка на справедливата стойност на получените стоки или услуги, предприятието определя тяхната стойност и съответното увеличение на собствения капитал косвено, използвайки⁽³⁴⁾ справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал на предприятието.**
- 11 За да приложи изискванията на параграф 10 за сделките с *наети лица и други лица, предоставящи сходни услуги*⁽³⁵⁾, предприятието определя справедливата стойност на получените услуги, използвайки справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал, тъй като обикновено не е възможно да се направи надеждна приблизителна оценка на справедливата стойност на получените услуги, както е обяснено в параграф 12. Справедливата стойност на тези инструменти на собствения капитал се определя към *датата на споразумяване*.

⁽³³⁾ Заглавието на МСС 32 бе изменено през 2005 г.

⁽³⁴⁾ В настоящия МСФО се използва изразът „използвайки“ („позовавайки се на“), а не „по“, тъй като сделката в крайна сметка се оценява чрез умножаването на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал, определена към датата по параграф 11 или 13 (който е приложим), по броя на инструментите на собствения капитал, които се придобиват безусловно, както е обяснено в параграф 19.

⁽³⁵⁾ В останалата част от настоящия МСФО всички позовавания на „наети лица“ включват и другите лица, предоставящи сходни услуги.

- 12 Обикновено акциите, опциите за акции или други инструменти на собствения капитал се предоставят на наети лица като част от техния пакет на възнаграждение като допълнение към заплатата в парични средства и други доходи на наетите лица. Обикновено не е възможно да се оценят директно получените услуги за конкретни компоненти на пакета на възнаграждението на наетото лице. Може също да не е възможно да се определи самостоятелно справедливата стойност на целия пакет на възнаграждение, без да се определи пряко справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал. Освен това акциите или опциите за акции понякога се предоставят по-скоро като част от споразумение за премия, отколкото като част от основното възнаграждение, например като стимул за наетите лица да останат на работа в предприятието или като награда за техните усилия за подобряване на резултатите на предприятието. Като предоставя акции или опции за акции в допълнение към другото възнаграждение, предприятието плаща допълнително възнаграждение, за да получи допълнителни ползи. Приблизителното оценяване на справедливата стойност на тези допълнителни ползи вероятно ще бъде трудно. Поради трудността да се определи пряко справедливата стойност на получените услуги, предприятието определя справедливата стойност на услугите, получени от наетото лице, използвайки справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал.
- 13 За да се приложат изискванията по параграф 10 за сделките с лица, различни от наети лица, трябва да съществува оборимо предположение, че справедливата стойност на получените стоки или услуги може да бъде надеждно определена. Справедливата стойност се определя към датата, на която предприятието получава стоките или контрагентът предоставя услугите. В редки случаи, ако предприятието отхвърли това предположение, тъй като не може да определи надеждно справедливата стойност на получените стоки или услуги, предприятието оценява получените стоки или услуги и съответстващото увеличение на капитала косвено, използвайки справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал, оценени към датата, на която предприятието получава стоките или контрагентът предоставя услугите.
- 13А В частност, ако полученото разграничимо възнаграждение (ако има такова) изглежда по-малко от справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал или понесения пасив, това обстоятелство обичайно означава, че друго възнаграждение (тоест, неразграничими стоки или услуги) е (или ще бъде) получено. Предприятието оценява получените разграничими стоки или услуги в съответствие с настоящия МСФО. Предприятието оценява получените (или които трябва да бъдат получени) неразграничими стоки или услуги като разликата между справедливата стойност на плащането на базата на акции и справедливата стойност на получените (или които трябва да бъдат получени) разграничими стоки или услуги. Предприятието оценява получените неразграничими стоки или услуги към датата на споразумяване. За сделките, уреждани с парични средства, обаче на пасива се прави последваща оценка в края на всеки отчетен период, докато той бъде уреден в съответствие с параграфи 30–33.

Сделки, при които се получават услуги

- 14 Ако предоставените инструменти на собствения капитал се придобиват безусловно незабавно, контрагентът не е длъжен да предоставя услуги (да полага труд) за определен срок, преди да получи безусловно право на собственост върху тези инструменти на собствения капитал. При отсъствие на доказателства за противното, предприятието приема, че услугите (трудът), предоставени от контрагента като възнаграждение (престация) за инструментите на собствения капитал, са получени. В този случай на датата на споразумяване предприятието признава изцяло получените услуги (положения труд) със съответното увеличение на собствения капитал.
- 15 Ако предоставените инструменти на собствения капитал не се придобиват безусловно, докато контрагентът не предостави услуги (положи труд) за определен срок, предприятието приема, че услугите, които трябва да бъдат предоставени от контрагента като възнаграждение за тези инструменти на собствения капитал, ще бъдат получени в бъдеще през *периода на безусловно придобиване на право*. Предприятието отчита тези услуги, докато те биват предоставяни от контрагента през периода на безусловно придобиване на право, със съответното увеличение на собствения капитал. Например:
- а) ако на наето лице бъдат предоставени опции за акции с условие полагане на труд за срок от три години, то предприятието приема, че трудът, който ще бъде полаган от наетото лице като възнаграждение за опциите за акции, ще бъде получен в бъдеще през този тригодишен период на безусловно придобиване на право;
- б) ако на наето лице бъдат предоставени опции за акции с изискване за *постигане на определени резултати* и оставане на работа в предприятието до удовлетворяване на изискването за постигане на резултати, като продължителността на периода на безусловно придобиване на право се различава в зависимост от това, кога ще бъде удовлетворено изискването за постигане на резултати, предприятието приема, че трудът, който ще бъде положен от наетото лице като възнаграждение за опциите за акции, ще бъде получен в бъдеще през очаквания период на безусловно придобиване на право. Предприятието оценява продължителността на очаквания период на безусловно придобиване на право към датата на споразумяване, въз основа на най-вероятния изход от изискването за постигане на резултати. Ако изискването за постигане на резултати е *пазарно изискване*, приблизителната оценка на продължителността на очаквания период на безусловно придобиване на право трябва да отговаря на предположенията, направени при приблизителната оценка на справедливата стойност на предоставените опции и не трябва да се преразглежда на по-късен етап. Ако изискването за постигане на резултати не е *пазарно изискване*, предприятието преразглежда приблизителната си оценка на продължителността на периода на безусловно придобиване на право, ако е необходимо, ако последваща информация показва, че продължителността на периода на безусловно придобиване на право се различава от предварителните приблизителни оценки.

Сделки, оценявани чрез използване на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал*Определяне на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал*

- 16 За сделките, оценявани чрез използване на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал, предприятието оценява справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал към датата на оценяването, въз основа на пазарните цени, ако има такива, като има предвид условията, при които са предоставени тези инструменти на собствения капитал (при спазване на изискванията на параграфи 19–22).
- 17 Ако няма такива пазарни цени, предприятието прави приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал, използвайки способ за остойносттаване, за да прецени каква би била цената на тези инструменти на собствения капитал към датата на оценяване при сделка между несвързани, информирани и желаещи лица при справедливи пазарни условия. Способът за остойносттаване трябва да отговаря на общоприетите способности за остойносттаване за ценообразуване за финансови инструменти и трябва да обхваща всички фактори и предположения, които информирани и желаещи участници на пазара биха взели предвид при определяне на цената (при спазване на изискванията на параграфи 19–22).
- 18 Допълнение Б съдържа по-нататъшни насоки за определянето на справедливата стойност на акции и опции за акции, като набляга на конкретните условия, които са общи характеристики на предоставянето на акции или опции за акции на наетите лица.

Отразяване на изискванията за безусловно придобиване на право

- 19 Предоставянето на инструменти на собствения капитал може да бъде обвързано с изпълнението на конкретни изисквания за безусловно придобиване на право. Например предоставянето на акции или опции за акции на наето лице обикновено е обвързано с условието наетото лице да остане на работа в предприятието за определен период от време. Може да има изисквания за постигане на резултати, които трябва да бъдат удовлетворени, например постигането на определен прираст на печалбата или определено повишение на цената на акциите на предприятието. Изискванията за безусловно придобиване на право, които не са пазарни изисквания, не се вземат предвид при приблизителното оценяване на очакваната справедливата стойност на акциите или на опциите за акции към датата на оценяване. Вместо това изискванията за безусловно придобиване на право, които не са пазарни изисквания, се вземат предвид чрез коригиране на броя на инструментите на собствения капитал, включени в оценката на сумата по сделката, така че в крайна сметка сумата, призната за получените стоки или услуги като възнаграждение за предоставените инструменти на собствения капитал, се основава на броя на инструментите на собствения капитал, за които в крайна сметка се придобива безусловно право. Следователно съвкупно не се признава сума за получените стоки или услуги, ако за предоставените инструменти на собствения капитал не се придобива безусловно право, тъй като не е удовлетворено *изискване за придобиване на безусловно право*, което не е пазарно изискване, например контрагентът не е положил труд за определен период или не е удовлетворено изискването за постигане на резултати съгласно изискванията по параграф 21.
- 20 За да приложи изискванията по параграф 19, предприятието трябва да признае сума за получените стоки или услуги през периода на безусловно придобиване, въз основа на най-добрата налична приблизителна оценка на броя на инструментите на собствения капитал, за които се очаква да се придобие право, и трябва да преразгледа приблизителната оценка, ако е необходимо, когато последващата информация покаже, че броят на инструментите на собствения капитал, за които се очаква да се придобие право, се различава от предходните приблизителни оценки. На датата на придобиването на правото предприятието трябва да преработи приблизителната оценка, за да я изравни с броя на инструментите на собствения капитал, за които се придобива право в крайна сметка, при спазване на изискванията по параграф 21.
- 21 Пазарните изисквания, като целева цена на акция, поставена като изискване за безусловно придобиване на право (или възможност за упражняване), се вземат предвид, когато приблизително се оценява справедливата стойност на предоставяните инструменти на собствения капитал. Следователно при предоставяне на инструменти на собствения капитал с пазарни изисквания предприятието трябва да признае получените стоки или услуги от контрагента, който удовлетворява всички други изисквания за безусловно придобиване на право (напр. положен труд от наето лице, което остава на работа за определения период от време), независимо дали това пазарно изискване е удовлетворено.

Отразяване на изискванията, които не са изисквания за безусловно придобиване на право

- 21A По аналогичен начин, предприятието взема предвид всички изисквания, които не са изисквания за безусловно придобиване на право, при приблизителното оценяване на справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти. Следователно за предоставянето на капиталови инструменти с изисквания, които не са изисквания за безусловно придобиване на право, предприятието трябва да признае получените стоки или услуги от контрагента, който удовлетворява всички изисквания за безусловно придобиване на право, които не са пазарни изисквания (напр. положен труд от наето лице, което остава на работа за определения период от време), независимо дали тези изисквания, които не са изисквания за безусловно придобиване на право, са удовлетворени.

Отразяване на характеристика на подмяна

- 22 При опции с *характеристика на подмяна* тази характеристика не се взема предвид при приблизителното оценяване на справедливата стойност на предоставените опции към датата на оценяване. Вместо това *опцията за подмяна* се отчита като предоставяне на нова опция, ако и когато впоследствие се издаде опция за подмяна.

След датата на безусловно придобиване на право

- 23 След като е признало получените стоки или услуги в съответствие с параграфи 10–22, както и съответно увеличение на собствения капитал, предприятието не може да прави последващи корекции на общия размер на собствения капитал след датата на безусловно придобиване на право. Например предприятието не може впоследствие да сторнира сумата, призната за получения труд (услуги) от наето лице, ако инструментите на собствения капитал, за които е безусловно придобито право, по-късно бъдат отнети или, в случай с опции за акции, опциите не бъдат упражнени. Това изискване обаче не пречи на предприятието да признае прехвърляне в рамките на собствения капитал, т.е. прехвърляне от един компонент на собствения капитал към друг.

Ако справедливата стойност на капиталовия инструмент не може да се определи надеждно

- 24 Изискванията по параграфи 16–23 се прилагат, когато предприятието е задължено да оценява сделка с плащане на базата на акции, използвайки справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал. В редки случаи предприятието може да не е в състояние да определи надеждно справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал към датата на оценяване, в съответствие с изискванията по параграфи 16–22. Само в такива редки случаи, вместо това предприятието трябва да:

- а) оцени инструментите на собствения капитал по тяхната *вътрешна стойност*, първоначално към датата, на която предприятието получи стоките или контрагентът положи труда, и впоследствие към края на всеки отчетен период и към датата на окончателно уреждане, като всяка промяна на вътрешната стойност се признава в печалбата или загубата. При предоставяне на опции за акции споразумението за плащане на базата на акции е окончателно уредено, когато опциите бъдат упражнени, отнети (напр. при прекратяване на трудовите правоотношения), или при изтичане на срока (напр. в края на живота на опцията);
- б) признае получените стоки или услуги на базата на броя на инструментите на собствения капитал, за които в крайна сметка безусловно се придобива право или (когато е приложимо) са в крайна сметка упражнени. За да приложи това изискване, например за опции за акции, предприятието трябва да признае получените стоки или услуги през периода на безусловно придобиване на право, ако има такива, в съответствие с параграфи 14 и 15, с тази разлика, че не се прилагат изискванията по параграф 15, буква б) за пазарно изискване. Сумата, призната за получените стоки или услуги през периода на безусловно придобиване на право, се базира на броя на опциите за акции, за които се очаква безусловно да се придобие право. Предприятието трябва да преразгледа тази приблизителна оценка, ако е необходимо, ако последваща информация покаже, че броят на опциите за акции, за които се очаква безусловно да се придобие право, се различава от предишните приблизителни оценки. На датата на безусловно придобиване на право предприятието трябва да преразгледа приблизителната оценка, така че да се изравни с броя на инструментите на собствения капитал, за които в крайна сметка е било безусловно придобито право. След датата на безусловно придобиване на право предприятието сторнира признатата сума за получените стоки или услуги, ако по-късно опциите за акции бъдат отнети или срокът им изтече в края на живота на опциите за акции.

- 25 Ако предприятието прилага параграф 24, не е необходимо да прилага параграфи 26–29, тъй като всяко изменение на условията, при които са предоставени инструментите на собствения капитал, ще бъде взето предвид при прилагането на метода на вътрешната стойност, изложен в параграф 24. Ако обаче предприятието уреди предоставяне на инструменти на собствения капитал, за които е бил приложен параграф 24:

- а) ако уреждането се извърши през периода на безусловно придобиване на право, предприятието отчита уреждането като ускорено придобиване, и следователно незабавно признава сумата, която би била призната в противен случай за получени услуги през остатъка от периода на безусловно придобиване на право;
- б) всяко плащане, извършено при уреждането, се отчита като обратно изкупуване на инструменти на собствения капитал, т.е. като намаление на собствения капитал, освен доколкото плащането превишава вътрешната стойност на инструментите на собствения капитал, определена към датата на обратно изкупуване. Всяко такова превишение се признава за разход.

Промени в условията, при които са предоставени инструментите на собствения капитал, включително откази и уреждания

26. Предприятието може да измени условията, при които са предоставени инструментите на собствения капитал. Например то може да намали цената на упражняване на опциите, предоставени на наети лица (т.е. преразглеждане на цените на опциите), което повишава справедливата стойност на тези опции. Изискванията по параграфи 27–29 за отчитане на ефектите от измененията се изразяват в контекста на сделките с плащане на базата на акции с наетите лица. Изискванията обаче се прилагат също и към сделки с плащане на базата на акции с лица, различни от наетите лица, които се оценяват чрез използване на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал. В последния случай всяко позоваване в параграфи 27–29 на датата на споразумяване, се отнася за датата, на която предприятието получава стоките или контрагентът полага труд (предоставя услуги).
27. Предприятието признава най-малко получените услуги, оценени по справедлива стойност на предоставените инструменти на собствения капитал към датата на споразумяване, освен ако за тези инструменти на собствения капитал не се придобива безусловно право, тъй като не отговарят на изискването за безусловно придобиване на право (което не е пазарно изискване), определено към датата на споразумяване. Това важи независимо от всякакви изменения на условията, при които са предоставени инструментите на собствения капитал, или отказ, или уреждане на това предоставяне на инструменти на собствения капитал. Освен това предприятието признава ефектите от измененията, които повишават общата справедлива стойност на споразумението за плащане на базата на акции или носят полза на наетото лице по друг начин. Насоки за прилагането на това изискване са дадени в допълнение Б.
28. Ако предприятието откаже или уреди предоставяне на капиталови инструменти през периода на безусловно придобиване на право (различно от предоставяне, отказано чрез отнемане, когато изискванията за безусловно придобиване на право не са удовлетворени):
- а) предприятието отчита отказа или уреждането като ускорено безусловно придобиване на право, и следователно незабавно признава сумата, която би била призната в противен случай за получените услуги през остатъка от периода на придобиване;
 - б) всяко плащане, извършено при отказа или уреждането на предоставянето, се отчита като обратно изкупуване на участие в собствения капитал, т.е. като намаление на собствения капитал, освен доколкото плащането превишава справедливата стойност на инструментите на собствения капитал, определена към датата на обратното изкупуване. Всяко такова превишение се признава за разход. Ако обаче споразумението за плащане на базата на акции включва пасивни компоненти, предприятието прави последваща оценка на справедливата стойност на пасива към датата на отказа или уреждането. Всяко плащане, извършено за уреждане на пасивния компонент, се отчита като погасяване на пасива;
 - в) ако на наетото лице бъдат предоставени нови инструменти на собствения капитал и на датата, на която тези нови инструменти на собствения капитал са предоставени, предприятието определи новите издадени инструменти на собствения капитал като такива, заместващи отказаните инструменти на собствения капитал, предприятието отчита предоставянето на заместващите инструменти на собствения капитал по същия начин, както изменението на първоначалното предоставяне на инструменти на собствения капитал в съответствие с параграф 27 и насоките от допълнение Б. Допълнителната предоставена справедлива стойност е разликата между справедливата стойност на заместващите инструменти на собствения капитал и нетната справедлива стойност на отказаните инструменти на собствения капитал, към датата на споразумяване относно заместващите инструменти на собствения капитал. Нетната справедлива стойност на отказаните инструменти на собствения капитал е тяхната справедлива стойност непосредствено преди отказа, намалена със сумата на всяко плащане, извършено към наетото лице при отказа на инструментите на собствения капитал, което се отчита като намаление на собствения капитал в съответствие с буква б) по-горе. Ако предприятието не определи предоставените нови инструменти на собствения капитал като инструменти на собствения капитал, заместващи отказаните такива, предприятието отчита тези нови инструменти на собствения капитал като ново предоставяне на инструменти на собствения капитал.
- 28А. Ако предприятие или контрагент може да избере дали да постигне условие, което не е условие за безусловно придобиване на право, предприятието разглежда като отказ непостигането от предприятието или от контрагента на условието, което не е условие за безусловно придобиване на право, през периода на безусловно придобиване на право.
29. Ако предприятието изкупи обратно инструменти на собствения капитал, за които е безусловно придобито право, плащането в полза на наетото лице се отчита като намаление на собствения капитал, освен доколкото това плащане превишава справедливата стойност на обратно изкупените инструменти на собствения капитал, определена към датата на обратно изкупуване. Всяко такова превишение се признава за разход.

СДЕЛКИ С ПЛАЩАНЕ НА БАЗАТА НА АКЦИИ, УРЕЖДАНИ С ПАРИЧНИ СРЕДСТВА

- 30** За сделките с плащане на базата на акции, уреждани с парични средства, предприятието оценява придобитите стоки или услуги и поетия пасив (задължение) по справедливата стойност на пасива съгласно изискванията на параграфи 31–33Г. Докато пасивът не бъде уреден, предприятието определя наново справедливата стойност на пасива към края на всеки отчетен период и към датата на уреждането му, като всички промени в справедливата стойност се признават в печалбата или загубата за периода.
- 31 Например предприятието може да предостави на наетите лица права за възползване от повишението на цената на акциите като част от техния пакет на възнаграждение, при което наетите лица ще имат право на бъдещо плащане в парични средства (а не инструменти на собствения капитал) на базата на повишение на цената на акциите на предприятието от определено равнище за определен период от време. Другата възможност е предприятието да предостави на наетите си лица правото да получат бъдещо плащане в парични средства, като им предостави право на акции (включително акции, които да бъдат емитирани след упражняване на опциите за акции), които подлежат на обратно изкупуване или задължително (напр. при прекратяване на трудовото правоотношение), или по избор на наетото лице. Тези механизми са пример за сделки с плащане на базата на акции, уреждани с парични средства. Правата за възползване от повишението на цената на акциите се използват, за да се илюстрират някои от изискванията по параграфи 32–33Г; но изискванията, предвидени в тези параграфи, се прилагат по отношение на всички сделки с плащане на базата на акции, уреждани с парични средства.
- 32 Предприятието признава получените услуги и задължението да плати за тези услуги заедно с тяхното предоставяне от наетите лица. Например някои права за възползване от повишението на цената на акциите се придобиват незабавно и следователно наетите лица не са длъжни на навършват определен стаж, за да имат право на парично плащане. При отсъствие на доказателства за противното предприятието приема, че услугите (трудът), предоставени от наетите лица в замяна на права за възползване от повишението на цената на акциите, са получени. Така предприятието признава незабавно получените услуги и задължението да плати за тях. Ако правата за възползване от повишението на цената на акциите не се придобиват, докато наетите лица не положат труд за определен срок, предприятието признава получените услуги и задължението да плати за тях, докато наетите лица полагат труд през този период.
- 33 Задължението се оценява, първоначално и към края на всеки отчетен период до уреждането му, по справедливата стойност на правата за възползване от повишението на цената на акциите, като се прилага модел за оценка на опции и се взимат предвид условията, при които са предоставени тези права, и степента, до която наетите лица са предоставяли услуги до момента, при спазване на изискванията по параграфи 33А–33Г. Предприятието може да измени условията, при които е предоставено плащането на базата на акции, уреждани с парични средства. В параграфи Б44А–Б44В в допълнение Б се съдържат насоки за изменението на сделка с плащане на базата на акции, чиято класификация се променя от уреждана с парични средства към уреждана с инструменти на собствения капитал.

Отразяване на изискванията за безусловно придобиване на право и изискванията, които не са изисквания за безусловно придобиване на право

- 33 А Сделка с плащане на базата на акции, уреждана с парични средства, може да бъде обвързана с удовлетворяването на определени изисквания за безусловно придобиване на право. Може да има изисквания за постигане на резултати, които трябва да бъдат удовлетворени, например постигането на определен прираст на печалбата или определено повишение на цената на акциите на предприятието. Изискванията за безусловно придобиване на право, които не са пазарни изисквания, не се вземат предвид при приблизителното оценяване на справедливата стойност на плащането на базата на акции, уреждано с парични средства, към датата на оценяване. Вместо това изискванията за безусловно придобиване на право, които не са пазарни изисквания, се вземат предвид чрез коригиране на броя на стимулите, включени в оценяването на пасива, произтичащ от сделката.
- 33Б С цел изпълнение на изискванията по параграф 33А предприятието признава стойност за получените стоки или услуги през периода на безусловно придобиване на право. Тази стойност се основава на най-добрата налична приблизителна оценка на броя на стимулите, за които се очаква да бъде придобито право. Предприятието преразглежда тази приблизителна оценка, ако е необходимо, когато последващата информация покаже, че броят на стимулите, за които се очаква да бъде придобито право, се различава от предходните приблизителни оценки. На датата на безусловното придобиване на право предприятието преразглежда приблизителната оценка, за да я изравни с броя на стимулите, за които в крайна сметка е придобито право.
- 33В Пазарните изисквания, като целева цена на акция, с които е обвързано безусловното придобиване на право (или възможността за упражняване на правото), както и изискванията, които не са изисквания за безусловно придобиване на право, се вземат предвид, когато приблизително се оценява справедливата стойност на предоставеното плащане на базата на акции, уреждано с парични средства, и при повторното определяне на справедливата стойност в края на всеки отчетен период и към датата на уреждането.

- 33Г В резултат от прилагането на параграфи 30–33В съвкупната сума, която в крайна сметка е призната за получените стоки или услуги като вознаграждение за плащането на базата на акции, уреждано с парични средства, е равна на платените парични средства.

СДЕЛКИ С ПЛАЩАНЕ НА БАЗАТА НА АКЦИИ С ХАРАКТЕРИСТИКА НА НЕТНО УРЕЖДАНЕ ЗА ЗАДЪЛЖЕНИЯ ЗА УДЪРЖАНЕ НА ДАНЪКА ПРИ ИЗТОЧНИКА

- 33Д Данъчните закони или наредби може да задължават предприятието да удържа сума за покриване на данъчното задължение на наетото лице, свързано с плащане на базата на акции, и да прехвърля тази сума, обикновено в парични средства, на данъчния орган от името на наетото лице. За да се изпълни това задължение, условията на споразумението за плащане на базата на акции може да изисква или разрешава на предприятието да задържи брой инструменти на собствения капитал, равен на паричната стойност на данъчното задължение на наетото лице, от общия брой на инструментите на собствения капитал, които в противен случай биха били издадени на наетото лице при упражняване (или безусловно придобиване) на правото на плащане на базата на акции (т.е. споразумението за плащане на базата на акции има „характеристика на нетно уреждане“).

- 33Е Като изключение от изискванията по параграф 34 сделката, описана в параграф 33Д, се класифицира в своята цялост като сделка с плащане на базата на акции, уреждана с инструменти на собствения капитал, ако така би била класифицирана в отсъствието на характеристиката на нетно уреждане.

- 33Ж Предприятието прилага параграф 29 от настоящия стандарт при отчитане на задържането на акции за финансиране на плащането към данъчните органи във връзка с данъчното задължение, свързано с плащането на базата на акции. Следователно плащането се отчита като намаление на собствения капитал с задържаните акции, освен доколкото плащането превишава справедливата стойност на удържаните инструменти на собствения капитал към датата на нетното уреждане.

- 33З Изключението по параграф 33Е не се прилага за:

- а) споразумение за плащане на базата на акции с характеристика на нетно уреждане, за която не съществува задължение за предприятието съгласно данъчните закони или наредби да удържа сума за данъчното задължение на наетото лице, свързано с това за плащане на базата на акции; или
- б) инструменти на собствения капитал, които предприятието е удържало в размер, превишаващ данъчното задължение на наетото лице, свързано с плащането на базата на акции (т.е. предприятието е удържало акции на стойност, която надвишава паричната стойност на данъчното задължение). Тези акции, удържани в превишение, се отчитат счетоводно като плащане на базата на акции, уреждано с парични средства, когато сумата се изплаща на наетото лице в парични средства (или в други активи).

СДЕЛКИ С ПЛАЩАНЕ НА БАЗАТА НА АКЦИИ, ПРИ КОИТО ИМА АЛТЕРНАТИВА ЗА УРЕЖДАНЕ С ПАРИЧНИ СРЕДСТВА

- 34 **Предприятието отчита сделките с плащане на базата на акции, при които условията на споразумението предоставят или на предприятието, или на контрагента възможност за избор дали предприятието да уреди сделката в парични средства (или други активи), или чрез емитиране на инструменти на собствения капитал, или компонентите на такава сделка като сделка с плащане на базата на акции, уреждани с парични средства, ако и доколкото предприятието е поело задължение (пасив) за уреждане в парични средства или други активи, или като сделка с плащане на базата на акции, уреждана с инструменти на собствения капитал, ако и доколкото такова задължение не е било поето.**

Сделки с плащане на базата на акции, при които условията на споразумението предоставят на контрагента избор за уреждане

- 35 Ако предприятието е дало на контрагента правото на избор дали дадена сделка с плащане на базата на акции да бъде уредена с парични средства⁽³⁶⁾ или чрез емисия на инструменти на собствения капитал, предприятието е предоставило съставен финансов инструмент, който включва дългов компонент (т.е. правото на контрагента да поиска плащане с парични средства) и капиталов компонент (т.е. правото на контрагента да поиска уреждане с инструменти на собствения капитал вместо с парични средства). За сделки с лица, различни от наетите лица, при които справедливата стойност на получените стоки или услуги се определя пряко, предприятието оценява капиталовия компонент на съставния финансов инструмент като разлика между справедливата стойност на получените стоки или услуги и справедливата стойност на дълговия компонент към датата, на която са получени стоките или услугите.

⁽³⁶⁾ В параграфи 35–43 всички позовавания на парични средства включват и други активи на предприятието.

- 36 При други сделки, включително сделки с наети лица, предприятието определя справедливата стойност на съставния финансов инструмент към датата на оценяване, вземайки предвид условията, при които са дадени правата върху паричните средства или инструментите на собствения капитал.
- 37 За да приложи параграф 36, предприятието първо определя справедливата стойност на дълговия компонент и след това определя справедливата стойност на капиталовия компонент – вземайки предвид, че за да получи инструменти на собствения капитал, контрагентът трябва да се откаже от правото да получи парични средства. Справедливата стойност на съставния финансов инструмент е сборът от справедливите стойности на двата компонента. Сделките с плащане на базата на акции, при които обаче контрагентът има алтернатива за вида уреждане, често са така структурирани, че справедливата стойност на едната алтернатива на уреждане да е същата като другата. Например контрагентът може да има възможност за избор да получи опции за акции или права за възползване от повишаването на цената на акциите с парично уреждане. В такива случаи справедливата стойност на капиталовия компонент е нула, и следователно справедливата стойност на съставния финансов инструмент е същата, каквато е справедливата стойност на дълговия компонент. И обратно, ако справедливата стойност на алтернативите за уреждане е различна, справедливата стойност на капиталовия компонент обикновено е по-висока от нула, в който случай справедливата стойност на съставния финансов инструмент ще бъде по-висока от справедливата стойност на дълговия компонент.
- 38 Предприятието отчита поотделно получените или придобити стоки или услуги по отношение на всеки компонент на съставния финансов инструмент. За дълговия компонент предприятието признава придобитите стоки или услуги и задължението да плати за тези стоки или услуги, докато контрагентът доставя стоките или предоставя услугите, в съответствие с изискванията, които важат за сделките с плащане, на базата на акции, уреджани с парични средства (параграфи 30–33). За капиталовия компонент (ако има такъв) предприятието признава придобитите стоки или услуги и увеличение на собствения капитал, докато контрагентът доставя стоките или предоставя услугите, в съответствие с изискванията, които важат за сделките с плащане на базата на акции, уреджани с инструменти на собствения капитал (параграфи 10–29).
- 39 към датата на уреждането предприятието трябва да направи последваща оценка на задължението (пасива) до справедливата му стойност. Ако предприятието емитира инструменти на собствения капитал при уреждането, вместо да плати в парични средства, пасивът се прехвърля пряко в собствения капитал като възнаграждение за емитираните инструменти на собствения капитал.
- 40 Ако предприятието уреди сделката с парични средства вместо да емитира инструменти на собствения капитал, това плащане се прилага за пълно уреждане на задължението. Всеки капиталов компонент, признат по-рано, остава в собствения капитал. Като избира да получи парични средства при уреждането, контрагентът се отказва от правото да получи инструменти на собствения капитал. Това изискване обаче не пречи на предприятието да признае прехвърляне в рамките на собствения капитал, т.е. прехвърляне от един компонент на собствения капитал към друг.

Сделки с плащане на базата на акции, при които условията на споразумението предоставят на предприятието възможност за избор на уреждането

- 41 При сделки с плащане на базата на акции, при които условията на споразуменията предоставят на предприятието възможността за избор дали да уреди плащането в парични средства или чрез емисия на инструменти на собствения капитал, предприятието определя дали има настоящо задължение да уреди сделката в парични средства и отчита сделката с плащане на базата на акции по съответния начин. Предприятието има настоящо задължение за уреждане в парични средства, ако изборът на уреждане с инструменти на собствения капитал няма търговска същност (напр. защото предприятието има законова забрана да емитира акции) или предприятието има практика от миналото или заявена политика на уреждане с парични средства, или по принцип се разплаща в парични средства винаги когато контрагентът поиска парично уреждане.
- 42 Ако предприятието има настоящо задължение за уреждане в парични средства, то отчита сделката в съответствие с изискванията по параграфи 30–33, които важат за сделки с плащане на базата на акции, уреджани в парични средства.
- 43 Ако не съществува такова задължение, предприятието отчита сделката в съответствие с изискванията по параграфи 10–29, които важат за сделки с плащане на базата на акции, уреджани с инструменти на собствения капитал. При уреждането:
- а) ако предприятието избере да уреди сделката с парични средства, паричното плащане се отчита като обратно изкупуване на участие в собствения капитал, т.е. като намаление на собствения капитал, освен в случаите, отбелязани в буква в) по-долу;

- б) ако предприятието избере да уреди сделката, като емитира инструменти на собствения капитал, не се изисква по-нататъшно отчитане (освен прехвърляне от един компонент на собствения капитал в друг, ако е необходимо), освен в случаите, отбелязани в буква в) по-долу;
- в) ако предприятието избере алтернативата на уреждане с по-високата справедлива стойност към датата на уреждането, предприятието признава допълнителен разход за дадената превишаваща стойност, т.е. разликата между платените парични средства и справедливата стойност на инструментите на собствения капитал, които биха били емитирани в противен случай, или разликата между справедливата стойност на емитираните инструменти на собствения капитал и размера на паричните средства, които биха били платени в противен случай, което от двете е приложимо.

СДЕЛКИ С ПЛАЩАНЕ НА БАЗАТА НА АКЦИИ МЕЖДУ ПРЕДПРИЯТИЯ В РАМКИТЕ НА ГРУПА (ИЗМЕНЕНИЯ ОТ 2009 Г.)

43А За сделки с плащане на базата на акции между предприятия в рамките на група предприятието, получаващо стоките или услугите, оценява в своите самостоятелни или индивидуални финансови отчети получените стоки или услуги като сделка с плащане на базата на акции, уреждана с инструменти на собствения капитал, или като сделка с плащане на базата на акции, уреждана с парични средства, като за целта оценява:

- а) естеството на предоставеното възнаграждение, и
- б) своите собствени права и задължения.

Сумата, призната от предприятието, получаващо стоките или услугите, може да е различна от сумата, призната от консолидираната група или от друго предприятие в рамките на групата, уреждащо сделката с плащане на базата на акции.

43Б Предприятието, получаващо стоките или услугите, оценява получените стоки или услуги като сделка с плащане на базата на акции, уредена с инструменти на собствения капитал, когато:

- а) предоставеното възнаграждение се състои от инструменти на собствения му капитал, или
- б) предприятието няма задължение да уреди сделката с плащане на базата на акции.

Впоследствие предприятието прави последваща оценка на такава сделка с плащане на базата на акции, уредена с инструменти на собствения капитал, само при промени в непазарните изисквания за безусловно придобиване на право в съответствие с параграфи 19–21. При всякакви други обстоятелства предприятието, получаващо стоките или услугите, оценява получените стоки или услуги като сделка с плащане на базата на акции, уредена с парични средства.

43В Предприятието, уреждащо сделката с плащане на базата на акции, когато друго предприятие в същата група получава стоките или услугите, признава сделката като сделка с плащане на базата на акции, уредена с инструменти на собствения капитал, само ако е уредена с инструментите на собствения капитал на предприятието. В противен случай сделката се признава като сделка с плащане на базата на акции, уредена с парични средства.

43Г Някои сделки в рамката на група включват споразумения за изплащане, които изискват от едно предприятие в групата да плати на друго предприятие в същата група за това, че е осигурило на доставчиците на стоки или услуги плащания на базата на акции. В тези случаи предприятието, което получава стоките или услугите, отчита сделката с плащане на базата на акции в съответствие с параграф 43Б независимо от вътрешногруповите споразумения за изплащане.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

44 Предприятието оповестява информация, която дава възможност на ползвателите на финансовите отчети да разберат естеството и степента на споразуменията за плащане на базата на акции, действали през периода.

45 За да приложи принципа по параграф 44, предприятието оповестява най-малко следната информация:

- а) описание на всеки вид споразумение за плащане на базата на акции, което е действало по което и да е време през периода, включително общите условия на всяко споразумение, като изисквания за безусловното придобиване на право, максимален срок на предоставените опции и метода на уреждане (с парични средства или с инструменти на собствения капитал). Предприятие със сходни по същество видове споразумения за плащане на базата на акции може да обобщи тази информация, освен ако е необходимо отделно оповестяване за всяко споразумение, за да се изпълни принципът по параграф 44;

- б) броя и среднопотеглените цени на упражняване на опциите за акции за всяка от следните групи опции:
- i) в обращение към началото на периода;
 - ii) издадени през периода;
 - iii) отнети през периода;
 - iv) упражнени през периода;
 - v) изтекли през периода;
 - vi) в обращение в края на периода; и
 - vii) упражняеми в края на периода.
- в) за опциите за акции, упражнени през периода – среднопотеглена цена на акциите към датата на упражняване на опцията. Ако опциите са упражнявани редовно през периода, предприятието може вместо това да оповести среднопотеглена цена на акциите през периода;
- г) за опциите за акции в обращение към края на периода – диапазона на цените на упражняване и среднопотегления оставащ договорен срок. Ако диапазонът на цените на упражняване е широк, опциите в обращение се разделят на диапазони, които имат смисъл за оценяване на броя и разпределението във времето на допълнителните акции, които може да бъдат емитирани, и паричните средства, които може да бъдат получени при упражняване на тези опции.

46 **Предприятието е длъжно да оповестява информация, която дава възможност на ползвателите на финансови отчети да разберат как е определена справедливата стойност на получените стоки или услуги или справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал през периода.**

47 Ако предприятието е оценявало справедливата стойност на стоките или услугите, получени като възнаграждение за инструментите на собствения капитал на предприятието непряко чрез позоваване на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал, за да спази принципа по параграф 46, предприятието трябва да оповести най-малко следната информация:

- а) за опциите за акции, издадени през периода – среднопотеглената справедлива стойност на тези опции към датата на оценяване и информация за това, как е определена тази справедлива стойност, включително:
- i) използвания модел на ценообразуване на опции и входящите данни за този модел, включително среднопотеглена цена на акциите, цена на упражняване, очаквана променливост, живот на опцията, очаквани дивиденди, безрисков лихвен процент и всякакви други входящи данни за модела, включително използвания метод и направените предположения, за да се включат ефектите от очаквано по-ранно упражняване на опциите;
 - ii) как е определена очакваната променливост, включително обяснение на степента, до която очакваната променливост се базира на историческата променливост; и
 - iii) дали и как всякакви други характеристики на предоставянето на опциите са включени в определянето на справедливата стойност, например пазарно изискване;
- б) за другите инструменти на собствения капитал, предоставени през периода (т.е. различни от опции за акции) – броя и среднопотеглената справедлива стойност на тези инструменти на собствения капитал към датата на оценяване и информация за това, как е определена тази справедлива стойност, включително:
- i) ако справедливата стойност не е определена въз основа на наблюдаема пазарна цена – как е била определена;
 - ii) дали и как очакваните дивиденди са включени в определянето на справедливата стойност; и
 - iii) дали и как всякакви други характеристики на предоставените инструменти на собствения капитал са включени в определянето на справедливата стойност;

- в) за споразуменията за плащане на базата на акции, които са изменени през периода:
- i) пояснение за тези изменения;
 - ii) допълнителната предоставена справедлива стойност (в резултат от тези изменения); и
 - iii) информация за това как е оценена допълнителната предоставена справедлива стойност в съответствие с изискванията на букви а) и б) по-горе, където е приложимо.
- 48 Ако предприятието е определило пряко справедливата стойност на получените стоки или услуги през периода, то трябва да оповести как е определена тази справедлива стойност и дали справедливата стойност е измервана по пазарни цени за тези стоки и услуги.
- 49 Ако предприятието е оборило предположението по параграф 13, то оповестява този факт и дава пояснение защо предложението е била оборено.
- 50 Предприятието оповестява информация, която дава възможност на ползвателите на финансовите отчети да разберат ефекта от сделките с плащане на базата на акции върху печалбата или загубата на предприятието за периода и върху финансовото му състояние.
- 51 За да приложи принципа по параграф 50, предприятието оповестява най-малко следната информация:
- а) общия размер на разходите, признати за периода, възникващи от сделки с плащане на базата на акции, при които получените стоки или услуги не отговарят на изискванията за признаване като активи и следователно са признати незабавно като разход, включително отделно оповестяване на тази част от размера на разходите, която произтича от сделки, отчетени като сделки с плащане на базата на акции, уреждани с инструменти на собствения капитал;
 - б) за пасивите, възникващи от сделки с плащане на базата на акции:
 - i) общата балансова стойност към края на периода; и
 - ii) общата вътрешна стойност към края на периода на пасивите, за които правото на контрагента на парични средства или други активи е безусловно придобито до края на периода (т.е. придобити права за възползване от повишаването на цената на акциите).
- 52 Ако информацията, която настоящият МСФО изисква да бъде оповестена, не удовлетворява принципите по параграфи 44, 46 и 50, предприятието оповестява такава допълнителна информация, каквато е необходима за удовлетворяването им. Например, ако предприятието е класифицирало сделки с плащане на базата на акции като уредени с инструменти на собствения капитал в съответствие с параграф 33Е, предприятието оповестява приблизителната оценка на сумата, която очаква да прехвърли на данъчната администрация за уреждане на данъчното задължение на наетото лице, когато това е необходимо за информиране на потребителите относно въздействието на бъдещите парични потоци, свързани със споразумението за плащане на базата на акции.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- 53 За сделките с плащане на базата на акции, уреждани с инструменти на собствения капитал, предприятието прилага настоящия МСФО за предоставянето на акции, опции за акции или други инструменти на собствения капитал, които са предоставени след 7 ноември 2002 г. и правата за които все още не са безусловно придобити към датата на влизане в сила на настоящия МСФО.
- 54 Предприятието се насърчава, но не е задължено, да прилага настоящия МСФО за другите предоставяния на инструменти на собствения капитал, ако предприятието публично е оповестило справедливата стойност на тези инструменти на собствения капитал, определена към датата на оценяване.
- 55 За всички предоставяния на инструменти на собствения капитал, за които се прилага настоящият МСФО, предприятието преизчислява сравнителната информация и в съответните случаи коригира началното салдо на неразпределената печалба за най-ранния представен период.
- 56 За всички предоставяния на инструменти на собствения капитал, за които настоящият МСФО не е прилаган (напр. инструменти на собствения капитал, предоставени на 7 ноември 2002 г. или преди тази дата), предприятието независимо от това оповестява информацията, изисквана по параграфи 44 и 45.
- 57 Ако след влизането в сила на настоящия МСФО предприятието измени условията на предоставяне на инструменти на собствения капитал, към които настоящият МСФО не е бил приложен, предприятието независимо от това прилага параграфи 26–29, за да отчете тези изменения.

- 58 За пасивите, произтичащи от сделки с плащане на базата на акции, съществуващи към датата на влизане в сила на настоящия МСФО, предприятието прилага този МСФО с обратна сила. За тези пасиви предприятието преизчислява сравнителната информация, включително коригира началното салдо на неразпределената печалба за най-ранния представен период, за който е преизчислена сравнителната информация, с изключение на това, че предприятието не е длъжно да преизчислява сравнителната информация, когато тя се отнася до период или до дата, предхождащи 7 ноември 2002 г.
- 59 Предприятието се насърчава, но не се задължава, да прилага с обратна сила този МСФО за други пасиви, произтичащи от сделки с плащане на базата на акции, например за пасиви, които са уредени през период, за който е представена сравнителна информация.
- 59А Предприятието прилага измененията в параграфи 30–31, 33–33Г и Б44А–Б44В, както е посочено по-долу. Данните за преходни периоди не се преизчисляват.
- а) Измененията в параграфи Б44А–Б44В се прилагат само за промените, настъпили на или след датата, на която предприятието е приложило измененията за първи път.
- б) Измененията в параграфи 30–31 и 33–33Г се прилагат за сделките с плащане на базата на акции, по които няма безусловно придобито право към датата, на която предприятието прилага за първи път измененията, и за сделките с плащане на базата на акции, чиято дата на споразумяване е на или след датата, на която предприятието е приложило измененията за първи път. За сделките с плащане на базата на акции, по които няма безусловно придобито право и които са предложени преди датата, на която предприятието е приложило измененията за първи път, предприятието прави последваща оценка на пасива към тази дата и признава ефекта на последващата оценка в началното салдо на неразпределената печалба (или в друг компонент на собствения капитал, по целесъобразност) през отчетния период, през който тези изменения се прилагат за първи път.
- в) Измененията в параграфи 33Д–33З и изменението на параграф 52 се прилагат за сделките с плащане на базата на акции, по които няма безусловно придобито право (или правото е придобито, но не е упражнено) към датата, на която предприятието прилага за първи път измененията, и за сделките с плащане на базата на акции, чиято дата на споразумяване е на или след датата, на която предприятието е приложило измененията за първи път. За сделките с плащане на базата на акции, по които няма безусловно придобито право (или правото е придобито, но не е упражнено) (или части от тях), които преди са били класифицирани като плащания на базата на акции, уреджани с парични средства, но понастоящем са класифицирани като уреджани с инструменти на собствения капитал в съответствие с измененията, предприятието прекласифицира към собствения капитал балансовата стойност на пасива (задължението) по плащането на базата на акции към датата, на която то прилага измененията за първи път.
- 59Б Независимо от изискванията по параграф 59А, предприятието може да прилага измененията в параграф 63Г с обратна сила при спазване на преходните разпоредби на параграфи 53–59 от настоящия стандарт, в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, единствено ако това е възможно без получена впоследствие информация. Ако предприятието избере прилагането с обратна сила, то трябва да направи това за всички изменения, въведени с документа, озаглавен *Класифициране и оценяване на сделките с плащане на базата на акции* (изменения на МСФО 2).

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 60 Предприятието прилага настоящия МСФО за периодите, започващи на 1 януари 2005 г. или след тази дата. Насърчава се по-ранното му прилагане. Ако предприятието прилага настоящия МСФО за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.
- 61 Параграф 5 беше изменен от МСФО 3 (преработен през 2008 г.) и документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през април 2009 г. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 юли 2009 година или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен през 2008 г.) за по-ранен период, тези изменения също се прилагат за този по-ранен период.
- 62 Предприятието прилага следните изменения с обратна сила за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата:
- а) изискванията на параграф 21А по отношение на отразяването на изискванията, които не са изисквания за безусловно придобиване на право;

- б) преработените определения за „безусловно придобиване на право“ и „изисквания за безусловно придобиване на право“ в допълнение А;
- в) измененията в параграф 28 и 28А по отношение на отказите.

Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага настоящите изменения за период, започващ преди 1 януари 2009 г., то оповестява този факт.

63 Предприятието прилага следните изменения, въведени с документа, озаглавен *Сделки в рамките на групата с плащане на базата на акции, уреждани с парични средства*, издаден през юни 2009 г., с обратна сила, при спазване на преходните разпоредби на параграфи 53–59 в съответствие с МСС 8 за годишните периоди, започващи на 1 януари 2010 г. или след тази дата:

а) измененията в параграф 2, заличаването на параграф 3 и добавянето на параграфи 3А и 43А–43Г и параграфи Б45, Б47, Б50, Б54, Б56–Б58 и Б60 в допълнение Б по отношение на счетоводното отчитане на сделки между предприятията в рамките на група.

б) преработените определения в допълнение А на следните термини:

- сделка с плащане на базата на акции, уреждана с парични средства
- сделка с плащане на базата на акции, уреждана с инструменти на собствения капитал
- споразумение за плащане на базата на акции
- сделка с плащане на базата на акции

Ако информацията, необходима за прилагането с обратна сила, не е на разположение, предприятието отразява в своите самостоятелни или индивидуални финансови отчети признатите по-рано в консолидираните финансови отчети на групата суми. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага настоящите изменения за период, започващ преди 1 януари 2010 г., то оповестява този факт.

63 А С МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети* и МСФО 11, издадени през май 2011 г., бяха изменени параграф 5 и допълнение А. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.

63Б С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010–2012 г.* и издаден през декември 2013 г., бяха изменени параграфи 15 и 19. В допълнение А бяха изменени определенията за „изисквания за безусловно придобиване на право“ и „пазарно изискване“ и бяха добавени определения за „изискване за постигане на резултати“ и „изискване за полагане на труд“. Предприятието прилага тези изменения без обратна сила за сделките с плащане на базата на акции, за които датата на споразумяване е на 1 юли 2014 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

63В С МСФО 9, издаден през юли 2014 г., бе изменен параграф 6. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 9.

63Г С документа, озаглавен *Класифициране и оценяване на сделките с плащане на базата на акции* (изменения на МСФО 2), издаден през юни 2016 г., бяха изменени параграфи 19, 30–31, 33, 52 и 63 и бяха добавени параграфи 33А–33З, 59А и 59Б, 63Г и Б44А–Б44В и съответните им заглавия. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2018 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

63Д С документа, озаглавен *Изменения на препратките в МСФО към Концептуалната рамка* и издаден през 2018 г., бе изменена бележката под линия към определението за инструмент на собствения капитал в допълнение А. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2020 г. или след тази дата. По-ранното прилагане се разрешава, ако в същото време предприятието прилага и всички други изменения, направени чрез документа *Изменения на препратките в МСФО към Концептуалната рамка*. Предприятието прилага изменението на МСФО 2 с обратна сила, при спазване на преходните разпоредби в параграфи 53–59 от настоящия стандарт, в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*. Въпреки това, ако предприятието реши, че такова прилагане с обратна сила би било практически неприложимо или би довело до излишни разходи или усилия, то прилага измененията на МСФО 2 въз основа на параграфи 23–28, 50–53 и 54Е от МСС 8.

ОТМЯНА НА РАЗЯСНЕНИЯ

64 С документа, озаглавен *Сделки в рамките на групата с плащане на базата на акции, уреждани с парични средства* и издаден през юни 2009 г., бяха заменени Разяснение 8 на КРМСФО *Обхват на МСФО 2* и Разяснение 11 на КРМСФО *МСФО 2 – Сделки с акции в рамките на групата и с изкупени собствени акции*. Измененията, направени от този документ, включваха предишни изисквания, предвидени в Разяснение 8 на КРМСФО и Разяснение 11 на КРМСФО, както следва:

- а) измениха параграф 2 и добавиха параграф 13А по отношение на счетоводното отчитане на сделки, при които не може конкретно да се разграничат някои или всички получени стоки или услуги. Тези изисквания влязоха в сила за годишните периоди, започващи на 1 май 2006 г. или след тази дата.
- б) добавиха параграфи Б46, В48, Б49, Б51–Б53, Б55, Б59 и Б61 в допълнение Б по отношение на счетоводното отчитане на сделките между предприятия от една група. Тези изисквания влязоха в сила за годишните периоди, започващи на 1 март 2007 г. или след тази дата.

Тези изисквания се прилагаха с обратна сила в съответствие с изискванията на МСС 8, при спазване на преходните разпоредби от МСФО 2.

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Сделка с плащане на базата на акции, уреждана с парични средства

Сделка с плащане на базата на акции, при която предприятието придобива стоки или услуги, като поема задължение (пасив) да прехвърли на доставчика на тези стоки или услуги парични средства или други активи в размер на суми, които са базирани на цената (или стойността) на **инструменти на собствения капитал** (включително акции или **опции за акции**) на предприятието или на друго предприятие в рамките на групата.

Наети лица и други лица, предоставящи сходни услуги

Физически лица, които предоставят персонални услуги на предприятието и/или: а) лицата се считат за наети лица за правни или данъчни цели, б) лицата работят за предприятието под неговото ръководство по същия начин, както лицата, които се считат за наети лица за правни или данъчни цели, или в) предоставяните услуги са аналогични на тези, предоставяни от наетите лица. Например терминът обхваща целия управленски персонал, т.е. лицата, които имат правомощия и отговорности да планират, ръководят и контролират дейностите на предприятието, включително неизпълнителните директори.

Инструмент на собствения капитал (капиталов инструмент)

Договор, който осигурява остатъчно участие (дял) в активите на дадено предприятие след приспадане на всички негови пасиви ⁽³⁷⁾.

Предоставен инструмент на собствения капитал

Правото (условно и безусловно) на **инструмент на собствения капитал** на предприятието, предоставено от предприятието на друго лице по силата на **споразумение за плащане на базата на акции**.

Сделка с плащане на базата на акции, уреждана с инструменти на собствения капитал

Сделка с плащане на базата на акции, при която предприятието

а) получава стоки или услуги като възнаграждение за своите **инструменти на собствения капитал** (включително акции или **опции за акции**), или

б) получава стоки или услуги, но няма задължение да уреди сделката с доставчика.

Справедлива стойност

Сумата, за която даден актив може да бъде разменен, даден пасив може да бъде уреден или даден **предоставен инструмент на собствения капитал** може да бъде разменен в сделка между несвързани, информирани и желаещи лица при справедливи пазарни условия.

Дата на споразумяване

Датата, на която предприятието и друго лице (включително наето лице) сключват **споразумение за плащане на базата на акции**, като предприятието и контрагентът имат споделено разбиране за условията на споразумението. На датата на споразумяване предприятието дава на контрагента правото на парични средства, други активи или **инструменти на собствения капитал** на предприятието, ако са изпълнени определените **изисквания за безусловно придобиване на правото**, ако има такива. Ако това споразумение трябва да премине през процедура на одобрение (например от акционерите), датата на споразумяване е датата, на която е получено одобрението.

⁽³⁷⁾ В Концептуалната рамка за финансовото отчитане, издадена през 2018 г., „пасив“ се определя като „настоящо задължение на предприятието да прехвърли икономически ресурс вследствие на минали събития“.

Вътрешна стойност

Разликата между **справедливата стойност** на акциите, които контрагентът има (условно или безусловно) право да запише или които има право да получи, и цената (ако има такава), която контрагентът е (или ще бъде) длъжен да плати за тези акции. Например **опция за акция** с цена на упражняване 15 ПЕ ⁽³⁸⁾ на акция със справедлива стойност 20 ПЕ има вътрешна стойност в размер на 5 ПЕ.

Пазарно изискване (условие)

Изискване за постигане на резултати, от което зависят цената на упражняване, безусловното придобиване на право или възможността за упражняване на **инструмент на собствения капитал** и което е свързано с пазарната цена (или стойността) на **инструментите на собствения капитал** на предприятието (или на инструментите на собствения капитал на друго предприятие в същата група), като:

- а) постигане на определена цена на акция или определен размер на **вътрешната стойност** на **опция за акции**; или
- б) постигане на определена цел, която се основава на пазарната цена (или стойността) на **инструментите на собствения капитал** на предприятието (или на инструментите на собствения капитал на друго предприятие в същата група), съотнесена към индекс на пазарните цени на **инструменти на собствения капитал** на други предприятия.

По силата на пазарното изискване (условие) контрагентът трябва да полага труд (предоставя услуги) за определен срок (т.е. това е **изискване за полагане на труд**); изискването за полагане на труд може да бъде изрично или подразбиращо се.

Дата на оценяване

Датата, на която се определя **справедливата стойност** на предоставените инструменти на собствения капитал за целите на МСФО. За сделките с **наети лица и други лица, предоставящи сходни услуги**, датата на оценяване е датата на споразумяване. За сделките с лица, различни от наетите лица (и тези, предоставящи сходни услуги), датата на оценяване е датата, на която предприятието получава стоките или контрагентът извършва услугите.

Изискване (условие) за постигане на резултати

Условие за безусловно придобиване на право, което изисква:

- а) контрагентът да полага труд (предоставя услуги) за определен срок (т.е. **изискване за полагане на труд**); изискването за полагане на труд може да бъде изрично или подразбиращо се; и
- б) постигането на определено целево равнище на изпълнение, докато контрагентът предоставя услугата, изисквана в буква а).

Срокът за постигане на определено целево равнище на изпълнение:

- а) не може да продължава след края на срока за полагане на труд; и
- б) може да започне преди срока за полагане на труд, при условие че датата, от която започва постигането на определено целево равнище на изпълнение, не е значително преди началото на срока за полагане на труд.

⁽³⁸⁾ В настоящото допълнение паричните суми са деноминирани в „парични единици“ (ПЕ).

Целевото равнище на изпълнение се определя чрез използване на:

- а) операциите (или дейностите) на самото предприятие или операциите или дейностите на друго предприятие в същата група (т.е. непазарно изискване); или
- б) цената (или стойността) на **инструментите на собствения капитал** на предприятието или инструментите на собствения капитал на друго предприятие в същата група (включително акции и **опции за акции**) (т.е. **пазарно изискване**).

Постигането на определено целево равнище на изпълнение може да се отнася или до резултатите на предприятието като цяло, или до част от предприятието (или част от групата), като подразделение или отделно наето лице.

Характеристика на подмяна

Характеристика, която предвижда автоматично предоставяне на допълнителни **опции за акции** винаги когато притежателят на опцията упражни предоставените му по-рано опции, като използва акции на предприятието вместо парични средства за заплащане на цената на упражняване.

Опция за подмяна

Нова **опция за акции**, която се предоставя, когато за заплащане на цената на упражняване на предишна опция за акции се използва акция.

Изискване за полагане на труд

Условие за безусловно придобиване на право, което изисква контрагентът да положи труд за определен срок, през който работи за (предоставя услуги на) предприятието. Ако контрагентът, независимо от причината, престане да полага труд през **периода на безусловно придобиване на право**, той не удовлетворява условието. По силата на изискването за полагане на труд не е необходимо да бъде постигнато определено целево равнище на изпълнение.

Споразумение за плащане на базата на акции

Споразумение между предприятието (или друго предприятие в същата група⁽³⁹⁾) или акционер на предприятие в рамките на групата и друго лице (включително наето лице), по силата на което другото лице има право да получи:

- а) парични средства или други активи на предприятието за суми, базирани на цената (или стойността) на **инструменти на собствения капитал** (включително акции или **опции за акции**) на предприятието или на друго предприятие в рамките на групата, или
- б) **инструменти на собствения капитал** (включително акции или **опции за акции**) на предприятието или на друго предприятие в рамките на групата

ако са изпълнени определените **изисквания за безусловно придобиване на право**, ако има такива.

Сделка с плащане на базата на акции

Сделка, при която предприятието

- а) получава стоки или услуги от доставчика на тези стоки или услуги (включително наето лице) по **споразумение за плащане на базата на акции**, или
- б) поема задължение за уреждане на сделката с доставчика въз основа на **споразумение за плащане на базата на акции**, когато друго предприятие в рамките на групата получава тези стоки или услуги.

⁽³⁹⁾ Съгласно определението в допълнение А към МСФО 10 Консолидирани финансови отчети „група“ е „предприятието майка и всички негови дъщерни предприятия“ от гледна точка на крайното предприятие майка на отчитащото се предприятие.

Опция за акции

Договор, който дава на притежателя право, но не и задължение, да запише акции на предприятието на твърдо определена или определена цена за определен период от време.

Безусловно придобиване на право

Получаване на право. По силата на **споразумение за плащане на базата на акции** правото на контрагента да получи парични средства, други активи или **инструменти на собствения капитал** на предприятието се получава безусловно, когато правото на контрагента вече не зависи от удовлетворяването на никакви **изисквания за безусловно придобиване на правото**.

Изискване (условие) за безусловно придобиване на право

Условие, което определя дали предприятието получава услугите, които дават право на контрагента да получи парични средства, други активи или **инструменти на собствения капитал** на предприятието по силата на **споразумение с плащане на базата на акции**. Изискването за безусловно придобиване на право е или **изискване за полагане на труд**, или **изискване за постигане на резултати**.

Период на безусловно придобиване на право

Периодът, през който трябва да бъдат удовлетворени всички определени **изисквания за безусловно придобиване на право** по **споразумение за плащане на базата на акции**.

Допълнение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Приблизително оценяване на справедливата стойност на предоставяните инструменти на собствения капитал

- Б1 Параграфи Б2–Б41 от настоящото допълнение съдържат по-нататъшни насоки за определянето на справедливата стойност на предоставяните акции и опции за акции, като акцентът се поставя върху конкретните условия, които са общи характеристики на предоставянето на акции и опции за акции на наети лица. Следователно то не е изчерпателно. Освен това, тъй като при въпросите за остойносттаването, разглеждани по-долу, се отделя внимание главно на акциите и опциите за акции, предоставяни на наети лица, приема се, че справедливата стойност на акциите или опциите за акции се определя към датата на споразумяване. Много от въпросите на остойносттаването, разглеждани по-долу, (напр. определяне на очакваната променливост) са валидни също и в контекста на приблизителното оценяване на справедливата стойност на акции или опции за акции, предоставяни на лица, различни от наетите лица, към датата, на която предприятието получава стоките или контрагентът извършва услугата.

Акции

- Б2 За акциите, предоставени на наети лица, справедливата стойност на акциите се определя по пазарната цена на акциите на предприятието (или приблизително оценена пазарна цена, ако акциите на предприятието не се търгуват публично), коригирана за отразяване на условията, при които са предоставени акциите (с изключение на изискванията за безусловно придобиване, които се изключват от оценката на справедливата стойност в съответствие с параграфи 19–21).
- Б3 Например ако наетото лице няма право да получава дивиденди през периода на безусловно придобиване на право, този фактор трябва да бъде взет предвид, когато се прави приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставените акции. По подобен начин, ако акциите са предмет на ограничения за прехвърляне след датата на безусловно придобиване на правото, този фактор трябва да се вземе предвид, но само доколкото ограниченията след безусловното придобиване на правото засягат цената, която информиран и желаещ участник на пазара би платил за тази акция. Например ако акциите се търгуват активно на дълбок и ликвиден пазар, ограниченията за прехвърляне след безусловното придобиване на право може да имат много малък или никакъв ефект върху цената, която информиран и желаещ участник на пазара би платил за тези акции. Ограниченията за прехвърляне или други ограничения, които съществуват през периода на безусловно придобиване на право, не се вземат предвид, когато се прави приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставените акции към датата на споразумяване, тъй като тези ограничения произтичат от наличието на изисквания за безусловно придобиване на право, които се отчитат в съответствие с параграфи 19–21.

Опции за акции

- Б4 За опциите за акции, предоставени на наети лица, в много случаи пазарни цени не съществуват, тъй като предоставените опции са обвързани с условия, които не са в сила за търгуваните опции. Ако не съществуват търгувани опции с аналогични условия, справедливата стойност на предоставените опции се определя чрез прилагането на модел за ценообразуване за опции.
- Б5 Предприятието трябва да вземе предвид факторите, които информираните и желаещи участници на пазара биха взели предвид при избор на модела за ценообразуване за опции, който да приложат. Например много опции на наети лица са с дълъг живот, обикновено с възможност за упражняване през периода между датата на безусловно придобиване на право и края на живота на опцията, и обикновено се упражняват рано. Тези фактори трябва да се вземат предвид, когато се прави приблизителна оценка на справедливата стойност на опциите към датата на споразумяване. За много предприятия това може да изключи възможността за използване на формулата Блек–Шулс–Мертон, която не дава възможност за упражняване преди края на живота на опцията и може да не отразява адекватно ефектите от очакваното ранно упражняване. Тя не дава и възможност очакваната променливост и други входящи данни в модела да се променят през живота на опцията. За опциите с относително кратък договорен срок обаче или за опциите, които трябва да бъдат упражнени в кратък срок след датата на безусловно придобиване на право, посочените по-горе фактори може да не са приложими. В тези случаи формулата Блек–Шулс–Мертон може да генерира стойност, която по същество е същата както при един по-гъвкав модел за ценообразуване за опции.
- Б6 При всички модели за ценообразуване за опции се вземат предвид най-малко следните фактори:
- а) цената на упражняване на опцията;
 - б) живота на опцията;
 - в) текущата цена на базовите акции;

- г) очакваната променливост на цената на акцията;
 - д) очакваните от акцията дивиденди (ако е уместно); и
 - е) безрисковия лихвен процент за живота на опцията.
- Б7 Други фактори, които информираните и желаещи участници на пазара биха взели под внимание при определяне на цената, също трябва да бъдат взети предвид (с изключение на изискванията за безусловно придобиване на право и характеристиките на подмяна, които се изключват от определянето на справедливата стойност съгласно параграфи 19–22).
- Б8 Например опция за акции, предоставена на наето лице, обикновено не може да бъде упражнена през определени периоди (напр. през периода на безусловно придобиване на право или през периодите, посочени от регулаторните органи за ценните книжа). Този фактор се взема предвид, ако при прилагания модел за ценообразуване за опции по принцип се приема, че опцията може да бъде упражнена по всяко време от нейния период. Ако едно предприятие обаче използва модел за ценообразуване за опции, с който се остойностяват опциите, които може да бъдат упражнени само в края на техния живот, не се изисква корекция за отразяване на невъзможността те да бъдат упражнени през периода на безусловно придобиване на право (или други периоди през живота на опцията), тъй като при модела се приема, че опциите не може да бъдат упражнявани през тези периоди.
- Б9 По аналогичен начин, друг фактор, често срещан при опциите за акции в полза на наети лица, е възможността за ранно упражняване на опцията, например тъй като опцията не е свободно прехвърляема или защото наетото лице трябва да упражни всички придобити опции при прекратяване на трудовото правоотношение. Ефектите от очакваното ранно упражняване трябва да се вземат предвид, както е посочено в параграфи Б16–Б21.
- Б10 Факторите, които информиран и желаещ участник на пазара не би разглеждал при определяне на цената на опцията за акции (или друг инструмент на собствения капитал), не се вземат предвид при приблизителното оценяване на справедливата стойност на предоставените опции за акции (или други инструменти на собствения капитал). Например при опции за акции, предоставени на наето лице, факторите, които влияят на стойността на опцията само от гледна точка на отделното наето лице, не са от значение при приблизителното оценяване на цената, която би била определена от информиран и желаещ участник на пазара.

Входящи данни в моделите за ценообразуване за опции

- Б11 При приблизителното оценяване на очакваната променливост и дивидентите от базовите акции целта е да се определят приблизително очакванията, които биха били отразени в текущата пазарна или договорена разменна цена на опцията. По аналогичен начин, когато приблизително се оценяват ефектите от ранно упражняване на опции за акции в полза на наети лица, целта е да се определят приблизително очакванията, които би имало външно лице с достъп до подробна информация за поведението на наето лице по отношение упражняването на опции въз основа на информация, налична към датата на споразумяване.
- Б12 Често е вероятно да има набор от приемливи очаквания за бъдещата променливост, дивиденди и поведение на упражняване, вариращи в рамките на определен диапазон. Ако това е така, очакваната стойност се изчислява чрез претегляне на всяка сума в рамките на диапазона с вероятността за нейното осъществяване.
- Б13 В общия случай, очакванията за бъдещето се основават на минал опит, като се променят, ако основателно се очаква бъдещето да се различава от миналото. При някои обстоятелства установими фактори може да сочат, че некоригираният исторически опит е относително слабо средство за прогнозиране на бъдещи събития. Например ако предприятие с две коренно различни стопански дейности се освободи от едната, която е била значително по-малко рискова от другата, историческата променливост може да не е най-добрата информация, въз основа на която да съставяме основателни очаквания за бъдещето.
- Б14 При други обстоятелства може да не е налична историческа информация. Например предприятие, чиито ценни книжа са допуснати до търговия за първи път, има много малко или никакви исторически данни за променливостта на цената на акциите си. Предприятията, чиито ценни книжа не са допуснати до търговия, и предприятията, чиито ценни книжа са допуснати до търговия за първи път, са разгледани подробно по-долу.
- Б15 В обобщение дадено предприятие не трябва просто да базира приблизителните си оценки на променливостта, поведението при упражняване и дивидентите върху историческа информация, без да взема предвид степента, в която се очаква миналият опит приемливо да предсказва бъдещето.

Очаквано ранно упражняване

- Б16 Наетите лица често упражняват опциите за акции по-рано поради редица причини. Например опциите за акции на наето лице обикновено не подлежат на прехвърляне. Това често кара наетите лица да упражняват по-рано своите опции за акции, тъй като това е единственият начин за тях да ликвидират своите позиции. Също така, наетите лица, които прекратяват трудовите си правоотношения, обикновено са задължени да упражнят всички придобити опции в кратък срок, в противен случай опциите за акции биват отнети. Този фактор също води до ранно упражняване на опциите за акции на наети лица. Други фактори, водещи до ранно упражняване, са избягването на риск и липсата на диверсификация на богатството.
- Б17 Начините, по които се вземат предвид ефектите от ранно упражняване, зависят от вида на прилагания модел за ценообразуване за опции. Например очакваното ранно упражняване може да се вземе предвид, като се използва приблизителна оценка на очаквания живот на опцията (който за опция за акции на наето лице е периодът от датата на споразумяване до датата, на която се очаква да бъде упражнена опцията) като входящи данни в модела за ценообразуване за опции (напр. формулата Блек–Шулс–Мертон). Друга възможност е очакваното ранно упражняване да се моделира като биномен или аналогичен модел за ценообразуване за опции, при който договореният живот се използва като част от входящите данни.
- Б18 Факторите, които трябва да се вземат предвид при приблизителното оценяване на ранно упражняване, включват:
- а) продължителността на периода на безусловно придобиване на право, тъй като опцията за акции обикновено не може да бъде упражнена преди края на периода на безусловно придобиване на право. Следователно определянето на последствията от оценката на очаквано ранно упражняване се базира на предположението, че по опциите ще бъде безусловно придобито право. Последствията от изискванията за безусловно придобиване на право са разгледани в параграфи 19–21;
 - б) средната продължителност на времето, през което сходни опции са оставали в обращение в миналото;
 - в) цената на базовите акции. Опитът може да показва, че наетите лица са склонни да упражняват опциите, когато цената на акциите достигне определено равнище над цената на упражняване;
 - г) нивото на наетото лице в организацията. Например опитът може да показва, че наетите лица на по-високо ниво имат склонност да упражняват опциите си по-късно от наетите лица на по-ниско ниво (разгледано по-подробно в параграф Б21);
 - д) очакваната променливост на базовите акции. Обикновено тенденцията е наетите лица да упражняват опциите за силно променливи акции по-рано, отколкото за акции с ниска променливост.
- Б19 Както е отбелязано в параграф Б17, ефектите от ранно упражняване биха могли да се вземат предвид, като приблизителната оценка на очаквания период на съществуване на опцията се използва като част от входящите данни в модела за ценообразуване за опции. Когато се прави приблизителна оценка на очаквания живот на опция за акции, предоставена на група наети лица, предприятието може да базира тази оценка на среднопретегления по подходящ начин очакван живот на опциите за цялата група наети лица или за подгрупи наети лица в рамките на тази група, на базата на по-подробни данни за поведението на наетите лица при упражняване на правата (разгледано по-долу).
- Б20 Разделянето на предоставените опции по групи наети лица с относително еднородно поведение при упражняването е вероятно да бъде важно. Стойността на опцията не е линейна функция на срока на опцията; тя се повишава с намаляващ темп с удължаването на срока. Например при равни други условия, макар че двегодишна опция струва повече от едногодишна опция, тя не струва два пъти повече. Това означава, че при изчисляване на приблизителната оценка за стойността на опция на базата на само един среднопретеглен живот, който включва значително различаващи се отделни животи, ще се надцени общата справедлива стойност на предоставените опции за акции. Разделянето на предоставените опции на няколко групи, всяка от които има относително тесен диапазон на животите, включени в нейния среднопретеглен живот, намалява това надценяване.
- Б21 Подобни аргументи важат и когато се използва биномен или аналогичен модел. Например опитът на едно предприятие, което предоставя опции на всички равнища наети лица, може да показва, че висшият управленски персонал е склонен да държи по-дълго опциите си в сравнение с наетите лица на средно ниво, както и че наетите лица на по-ниско ниво имат склонност да упражняват своите опции по-рано от всяка друга група. Освен това наетите лица, които биват насърчавани или задължавани да държат минимален размер от инструментите на собствения капитал на своя работодател, включително опции, може средно да упражняват опциите си по-късно от наетите лица, за които не се прилага такава разпоредба. При тези ситуации разделянето на опциите по групи получатели с относително еднородно поведение при упражняване ще доведе до по-точна приблизителна оценка на общата справедлива стойност на предоставените опции за акции.

Очаквана променливост

- Б22 Очакваната променливост е мярка за размера на очакваните колебания на цената през периода. Мярката за променливост, използвана в моделите за ценообразуване за опции, е годишното стандартно отклонение на непрекъснатата натрупваната сложна норма на възвръщаемост на акцията за определен период от време. Променливостта обикновено се представя в годишно изражение, което е съпоставимо, независимо от периода от време, използван при изчислението, например ежедневни, седмични или месечни наблюдения на цените.
- Б23 Нормата на възвръщаемост (която може да е положителна или отрицателна) на акция за даден период измерва колко е спечелил акционерът от дивиденди и от повишение (или понижение) на цената на акцията.
- Б24 Очакваната променливост на годишна база е диапазонът, в рамките на който непрекъснатата натрупваната сложна годишна норма на възвръщаемост се очаква да попаде приблизително през две трети от времето. Например ако кажем, че акция с очаквана непрекъсната натрупвана сложна норма на възвръщаемост от 12 % е с променливост 30 %, това означава, че вероятността нормата на възвръщаемост на акцията за една година да бъде между -18 % (12 %-30 %) и 42 % (12 %+30 %) е приблизително две трети. Ако цената на акцията е 100 ПЕ в началото на годината и не се изплащат дивиденди, цената на акцията в края на годината се очаква да бъде между 83,53 ПЕ ($100 \text{ ПЕ} \times e^{-0,18}$) и 152,20 ПЕ ($100 \text{ ПЕ} \times e^{0,42}$) през приблизително две трети от времето.
- Б25 Факторите, които се вземат предвид при приблизителното оценяване на очакваната променливост, включват:
- а) предполагаемата променливост на търгуваните опции за акции върху акциите на предприятието или други негови търгувани инструменти, които имат характеристики на опции (като конвертируем дълг), ако има такива;
 - б) историческата променливост на цената на акциите през последния период, който е най-общо съизмерим с очаквания срок на опцията (като се има предвид оставащият договорен живот на опцията и ефектите от очаквано ранно упражняване на опцията);
 - в) продължителността на времето, през което акциите на предприятието са били търгувани публично. Предприятието, чиито ценни книжа са допуснати до търговия за първи път, има висока историческа променливост в сравнение с аналогични предприятия, чиито ценни книжа са допуснати до търговия от по-дълго време. По-долу са дадени допълнителни насоки за предприятията, чиито ценни книжа са допуснати до търговия за първи път.
 - г) тенденцията на променливостта да се връща към своята средна стойност, т.е. към нейното дългосрочно средно равнище и други фактори, показващи, че очакваната бъдеща променливост може да се различава от тази в миналото. Например ако цената на акциите на едно предприятие е извънредно променлива за даден определен период от време, поради провалило се предложение за поглъщане или основно реструктуриране, този период може да се пренебрегне при изчисляването на историческата средна годишна променливост;
 - д) целесъобразни и редовни периоди на наблюдения на цената. Ценовите наблюдения трябва да се запазват и през следващите периоди. Например едно предприятие може да използва цената при затваряне на пазара за всяка седмица или най-високата цена за седмицата, но не трябва да използва цената при затваряне на пазара за няколко седмици и най-високата цена за други седмици. Освен това ценовите наблюдения трябва да се изразяват в същата валута като цената на упражняване на опциите.

Новорегистрирани на борсата предприятия

- Б26 Както бе отбелязано в параграф Б25, предприятието трябва да вземе предвид историческата променливост на цената на акциите през последния период, който е съизмерим най-общо с очаквания срок на опцията. Ако предприятие, чиито ценни книжа са допуснати до търговия за първи път, не разполага с достатъчно информация за историческа променливост, то все пак трябва да я изчисли за най-дългия период, през който акциите са търгувани. То може да вземе предвид и историческата променливост на сходни предприятия след съпоставими периоди в тяхното развитие. Например предприятие, чиито ценни книжа са допуснати до търговия само от една година и предоставя опции със среден очакван живот пет години, може да разгледа модела на изменение и равнището на историческата променливост на предприятията в същия отрасъл за първите шест години, през които техните акциите са били търгувани публично.

Нерегистрирани на борсата предприятия

- Б27 Предприятие, чиито ценни книжа не са допуснати до търговия, не разполага с историческа информация, която да вземе предвид, когато прави приблизителна оценка на очакваната променливост. Някои фактори, които трябва да се вземат предвид вместо това, са дадени по-долу.
- Б28 В някои случаи предприятие, чиито ценни книжа не са допуснати до търговия и което редовно емитира опции или акции за наети лица (или други лица), може да е създадо вътрешен пазар за своите акции. Променливостта на цените на тези акции може да се вземе предвид, когато приблизително се оценява очакваната променливост.

- Б29 Друга възможност е предприятието да вземе предвид историческата или предполагаемата променливост на сходни предприятия, чиито ценни книжа са допуснати до търговия и за които е налична информация за цената на акциите или на опциите за акции, която да използва при приблизителното оценяване на очакваната променливост. Това би било целесъобразно, ако предприятието е базирало стойността на своите акции върху цените на акциите на аналогични предприятия, чиито ценни книжа са допуснати до търговия.
- Б30 Ако предприятието не е базирало оценката си за стойността на своите акции върху цените на акции на сходни предприятия, чиито ценни книжа са допуснати до търговия, а вместо това е използвало друга методика за остойностяване за определяне на стойността на своите акции, предприятието може да направи оценка на очакваната променливост в съответствие с тази методика за остойностяване. Например предприятието може да остойности своите акции на база нетни активи или печалба. То може да вземе предвид очакваната променливост на стойностите на нетните активи или печалбата.

Очаквани дивиденди

- Б31 Дали очакваните дивиденди трябва да се вземат предвид, когато се определя справедливата стойност на предоставените акции или опции, зависи от това дали контрагентът има право на дивиденди или еквиваленти на дивиденди.
- Б32 Например ако на наетите лица са предоставени опции и те имат право на дивиденди по базовите акции или еквиваленти на дивиденди (които може да бъдат платени в парични средства или да се приложат за намаляване на цената на упражняване) между датата на споразумяване и датата на упражняване, предоставените опции трябва да се остойностяват така, сякаш няма да бъдат плащани дивиденди по основните акции, т.е. входящите данни за очакваните дивиденди трябва да бъдат нула.
- Б33 По аналогичен начин, когато се прави приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставените акции на наети лица към датата на споразумяване, не се изисква корекция за очакваните дивиденди, ако наетото лице има право да получи дивидентите, изплащани през периода на безусловно придобиване на безусловно придобиване на право.
- Б34 И обратно, ако наетите лица нямат право на дивиденди или еквиваленти на дивиденди през периода на безусловно придобиване на право (или преди упражняването – при опциите), при остойностяването към датата на споразумяването на правата на акции или опции трябва да се вземат предвид очакваните дивиденди. Това означава, че когато се прави оценка на справедливата стойност на предоставени опции, очакваните дивиденди трябва да се включат в прилагането на модела за ценообразуване за опции. Когато се прави приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставени акции, тази оценка трябва да се намали с настоящата стойност на дивидентите, които се очаква да бъдат платени през периода на безусловно придобиване на право.
- Б35 При моделите за ценообразуване за опции по принцип се изисква очакваната доходност от дивиденди. Моделите обаче може да бъдат променени, така че да се използва размерът на очакваните дивиденди вместо доходността. Предприятието може да използва или очакваната доходност от дивиденди, или очакваните плащания на дивиденди. Ако предприятието използва второто, то трябва да вземе предвид историческия модел на увеличения на дивидентите. Например ако политиката на предприятието по принцип е била да повишава дивидентите средно с 3 % годишно, при приблизителното оценяване на стойността на опциите му не би трябвало да се приема твърдо определен размер на дивидентите през целия живот на опцията, освен ако има доказателства, които да подкрепят това предположение.
- Б36 По принцип, предположението за очакваните дивиденди трябва да се съставя въз основа на публично налична информация. Предприятие, което не плаща дивиденди и не планира да изплаща такива, трябва да приеме, че очакваната доходност от дивиденди е равна на нула. Ново предприятие обаче, при което няма исторически данни за изплащането на дивиденди, може да се очаква да започне да изплаща дивиденди през очаквания живот на опциите за акции на своите наети лица. Тези предприятия могат да използват средната стойност на своята доходност от дивиденди в миналото (нула) и средната доходност от дивиденди на подходяща група сравними предприятия.

Безрисков лихвен процент

- Б37 Обикновено безрисковият лихвен процент е заложената текуща доходност на държавните ценни книжа с нулев купон на държавата, в чиято валута се изразява цената на упражняване на опциите, с оставащ срок равен на очаквания живот на опцията, която се оценява (въз основа на оставащия договорен живот на опцията и като се имат предвид ефектите от очаквано ранно упражняване). Може да е необходимо да се използва подходящ заместител, ако не съществуват такива държавни емисии или ако обстоятелствата показват, че възприетата доходност на държавните ценни книжа с нулев купон не е представителна за безрисковия лихвен процент (например в свръхинфлационни икономики). Също така, когато се оценява приблизително справедливата стойност на опция с живот, равен на очаквания срок на опцията, която се остойностява, трябва да се използва подходящ заместител, ако участниците на пазара обичайно определят безрисковия лихвен процент като използват този заместител, а не заложената доходност на държавни ценни книжа с нулев купон.

Ефекти върху капиталовата структура

- Б38 Обикновено трети лица, а не предприятието, продават търгуваните опции за акции. Когато тези опции за акции бъдат упражнени, продавачът доставя акциите на притежателя на опциите. Тези акции се придобиват от съществуващи акционери. Ето защо упражняването на търгуваните опции за акции не води до намаляване на стойността („разводняване на капитала“).

- Б39 За разлика от това, ако опциите за акции са издадени от предприятието, когато тези опции бъдат упражнени се емитират нови акции (или се емитират действително, или се емитират по същество, ако се използват акции, които по-рано са изкупени обратно и са държани в наличност). Имайки предвид, че акциите ще бъдат емитирани на цената на упражняване, а не на текущата пазарна цена към датата на упражняване, това действително или потенциално намаляване на стойността може да намали цената на акциите, така че притежателят на опция да не реализира прекомерно висока печалба от упражняването, както при упражняване на сходни търгувани опции, при което не се намалява цената на акцията.
- Б40 Дали това има значителен ефект върху стойността на предоставените опции за акции, зависи от най-различни фактори, като броя на новите акции, които ще бъдат емитирани при упражняване на опциите, сравнен с броя на вече емитираните акции. Също така, ако пазарът вече очаква да се извърши предоставяне на опции, той може вече да е включил фактора потенциално намаляване на стойността на акциите към датата на споразумяване.
- Б41 Предприятието обаче трябва да вземе предвид това дали възможният ефект на намаляване на стойността на акциите, предизвикан от бъдещото упражняване на предоставените опции за акции, може да окаже въздействие върху оценката за тяхната справедлива стойност към датата на споразумяване. Моделите за ценообразуване за опциите може да се пригаждат с цел отразяване на потенциалния ефект на намаляване на стойността на акциите.

Изменения в споразуменията за плащане на базата на акции, уреждани с инструменти на собствения капитал

- Б42 Параграф 27 изисква, независимо от всякакви изменения на сроковете и условията, при които са предоставени инструментите на собствения капитал, или от отказа или уреждането на предоставянето на инструменти на собствения капитал, предприятието да признава най-малко получените услуги, оценени по справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал към датата на споразумяване, освен ако за тези инструменти на собствения капитал не се придобива безусловно право поради неудовлетворяване на изискване за безусловно придобиване на право (което не е пазарно изискване), определено към датата на споразумяване. Освен това предприятието признава ефектите от измененията, които повишават общата справедлива стойност на споразумението за плащане на базата на акции или са благоприятни за наетото лице по друг начин.
- Б43 За да се приложат изискванията на параграф 27:
- а) ако изменението увеличава справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал (напр. като намалява цената на упражняване), определена непосредствено преди и след изменението, предприятието трябва да включи допълнителната предоставена справедлива стойност в оценката на сумата, призната за получените услуги в замяна на предоставените инструменти на собствения капитал. Допълнителната предоставена справедлива стойност е разликата между справедливата стойност на изменения инструмент на собствения капитал и тази на първоначалния инструмент на собствения капитал, и двете определени към датата на изменението. Ако изменението се осъществи през периода на безусловно придобиване на право, допълнителната предоставена справедлива стойност се включва в оценката на сумата, призната за получените услуги през периода от датата на изменението до датата на безусловно придобиване на право за изменения инструмент на собствения капитал, като допълнение към сумата, базирана на справедливата стойност на първоначалните инструменти на собствения капитал към датата на предоставяне, която се признава през оставащата част от първоначалния период на безусловно придобиване на право. Ако изменението се осъществи след датата на безусловно придобиване на право, допълнителната предоставена справедлива стойност се признава незабавно или през периода на безусловно придобиване на право, ако наетото лице е длъжно да положи труд за допълнителен срок, преди да получи безусловно право за тези изменени инструменти на собствения капитал;
 - б) по аналогичен начин, ако изменението повиши броя на предоставените инструменти на собствения капитал, предприятието трябва да включи справедливата стойност на допълнително предоставените инструменти на собствения капитал, оценени към датата на изменението, в оценката на сумата, призната за получените услуги в замяна на предоставените инструменти на собствения капитал в съответствие с изисквания на буква а) по-горе. Например ако изменението настъпи през периода на безусловно придобиване на право, справедливата стойност на допълнително предоставените инструменти на собствения капитал се включва в оценката на сумата, призната за получените услуги през периода от датата на изменението до датата, на която за допълнителните инструменти на собствения капитал се придобива безусловно право, като допълнение към сумата, базирана на справедливата стойност на първоначално предоставените инструменти на собствения капитал към датата на споразумяване, която се признава през оставащата част от първоначалния период на безусловно придобиване на право;
 - в) ако предприятието измени изискванията за безусловно придобиване на право по начин, който носи ползи на наетото лице, например като намали периода на безусловно придобиване на право или като измени или премахне изискване за постигане на резултати (което не е пазарно изискване, чиито промени се отчитат в съответствие с буква а) по-горе), предприятието взема предвид изменените изисквания за безусловно придобиване на право, когато прилага изискванията по параграфи 19–21.

Б44 Освен това ако предприятието измени условията на предоставените капиталови инструменти по начин, който намалява общата справедлива стойност на споразумението за плащане на базата на акции или който не е в полза на наетото лице по друг начин, независимо от това предприятието продължава да отчита получените услуги в замяна на предоставените инструменти на собствения капитал така, сякаш това изменение не е настъпвало (освен при отказ да се предоставят някои или всички инструменти на собствения капитал, който се отчита в съответствие с параграф 28). Например:

- а) ако изменението намалява справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал, определена непосредствено преди и след изменението, предприятието не взема предвид това намаление на справедливата стойност и продължава да оценява сумата, призната за получените услуги в замяна на инструментите на собствения капитал, въз основа на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал към датата на споразумяване;
- б) ако изменението намалява броя на предоставените инструменти на собствения капитал на наето лице, това намаление се отчита като отказ да се предоставят част от инструментите на собствения капитал в съответствие с изискванията на параграф 28;
- в) ако предприятието измени изискванията за безусловно придобиване на право по начин, който не е благоприятен за наетото лице, например като увеличи периода на безусловно придобиване на право или като измени или добави изискване за постигане на резултати (което не е пазарно изискване, чиито промени се отчитат в съответствие с буква а) по-горе), предприятието не взема предвид изменените изисквания за безусловно придобиване на право, когато прилага изискванията по параграфи 19–21.

Отчитане на изменение на сделка с плащане на базата на акции, чиято класификация се променя от уреждана с парични средства към уреждана с инструменти на собствения капитал

Б44А Ако условията на сделка с плащане на базата на акции, уреждана с парични средства, са променени така, че тя да се превърне в сделка с плащане на базата на акции, уреждана с инструменти на собствения капитал, тази операция се отчита счетоводно като такава от датата на изменението. По-конкретно:

- а) Сделката с плащане на базата на акции, уреждана с инструменти на собствения капитал, се оценява чрез използване на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал към датата на изменението. Сделката с плащане на базата на акции, уреждана с инструменти на собствения капитал, се признава в собствения капитал на датата на изменението, доколкото стоките или услугите са получени.
- б) Пасивът за сделката с плащане на базата на акции, уреждана с парични средства, се отписва към дата на изменението в размера към същата дата.
- в) Разлика между балансовата стойност на отписания пасив и размера на собствения капитал, признат към датата на изменението, се признава незабавно в печалбата или загубата.

Б44Б Ако в резултат на изменението периодът на безусловно придобиване на право е удължен или съкратен, прилагането на изискванията по параграф Б44А отразява променения период на безусловно придобиване на право. Изискванията по параграф Б44А се прилагат дори ако изменението настъпва след периода на безусловно придобиване на право.

Б44В Сделка с плащане на базата на акции, уреждана с парични средства, може да бъде отменена (анулирана) или уредена (с изключение на сделка, обезсилена чрез санкция, когато изискванията за безусловно придобиване на право не са удовлетворени). Ако инструментите на собствения капитал са предоставени и на датата на предоставяне предприятието ги определя като заместител на анулираното плащане на базата на акции, уреждано с парични средства, предприятието прилага параграфи Б44А и Б44Б.

Сделки с плащане на базата на акции между предприятия в рамките на група (изменения от 2009 г.)

Б45 В параграфи 43А–43В се разглежда счетоводното отчитане в самостоятелните или индивидуалните финансови отчети на всяко предприятие на сделки с плащане на базата на акции между предприятия в рамката на група. В параграфи Б46–Б61 се анализира как да се прилагат изискванията по параграфи 43А–43В. Както се отбелязва в параграф 43Г, сделките с плащане на базата на акции между предприятия в рамката на група могат да бъдат извършени поради редица причини, в зависимост от фактите и обстоятелствата. Затова настоящият анализ не е изчерпателен и включва предположение, че когато предприятието, получаващо стоки или услуги, няма задължение да уреди сделката, сделката представлява вноска на предприятието майка в собствения капитал на дъщерното предприятие, независимо от вътрешногруповите споразумения за изплащане.

Б46 Макар че в центъра на анализа по-долу стоят сделките с наети лица, той се прилага и за подобни сделки с плащане на базата на акции с доставчици на стоки или услуги, различни от наети лица. Може да съществува споразумение между дадено предприятие майка и негово дъщерно предприятие, съгласно което дъщерното предприятие трябва да плати на предприятието майка за това, че е осигурило на наетите лица инструменти на собствения капитал. В анализа по-долу не се разглежда как да се отчита подобно вътрешногрупово споразумение за плащане.

Б47 Четири проблема се срещат често при сделките с плащане на базата на акции между предприятия в рамките на група. За улеснение, с примерите по-долу се обсъждат проблеми по отношение на предприятия майка и неговото дъщерно дружество.

Споразумения за плащане на базата на акции, при които се използват инструменти на собствения капитал на самото предприятие

Б48 Първият въпрос е дали следните сделки, при които се използват инструменти на собствения капитал на самото предприятие, следва да се отчитат като уредени с инструменти на собствения капитал или като уредени с парични средства в съответствие с изискванията на настоящия МСФО:

а) предприятието предоставя на наетите си лица права върху инструменти на собствения капитал (напр. опции за акции) и избира или е задължено да закупи инструменти на собствения капитал (т.е. собствени акции) от друга страна, за да удовлетвори задълженията си към наетите лица; и

б) или самото предприятие, или неговите акционери предоставят права на наетите лица на това предприятие върху инструменти на собствения капитал на самото предприятие (напр. опции за акции), като акционерите на предприятието осигуряват необходимите инструменти на собствения капитал.

Б49 Предприятието отчита като уредени с инструменти на собствения капитал сделките с плащане на базата на акции, при които предприятието получава услуги като възнаграждение за своите инструменти на собствения капитал. Това се прилага, независимо дали предприятието избира или от него се изисква да закупи тези инструменти на собствения капитал от друга страна, за да изпълни задълженията си към своите наети лица по силата на споразумението за плащане на базата на акции. Това също се прилага, независимо дали:

а) правата на наетото лице върху инструментите на собствения капитал на предприятието са дадени от самото предприятие или от негов(и) акционер(и); или

б) споразумението за плащане на базата на акции се изпълнява от самото предприятие или от негов(и) акционер(и).

Б50 Ако акционерът е задължен да уреди сделката с наетите лица на предприятието, в което е инвестирал, той предоставя инструменти на собствения капитал на предприятието, в което е инвестирал, вместо свои собствени инструменти. Следователно, ако предприятието, в което е инвестирано, и акционерът са в една и съща група, в съответствие с параграф 43В акционерът оценява задължението си съгласно изискванията, приложими към сделките с плащане на базата на акции в самостоятелните финансови отчети на акционера и към сделките с плащане на базата на акции, уреждани с инструменти на собствения капитал, в консолидираните финансови отчети на акционера.

Споразумения за плащане на базата на акции, при които се използват инструменти на собствения капитал на дружеството майка

Б51 Вторият въпрос е свързан със сделките с плащане на базата на акции между две или повече предприятия в рамките на група, които включват инструменти на собствения капитал на друго предприятие в групата. Например наети лица от дъщерно предприятие са предоставени права за инструменти на собствения капитал на тяхното предприятие майка като възнаграждение за услугите (труда), предоставени на дъщерното предприятие.

Б52 Следователно, вторият въпрос е свързан със следното споразумение за плащане на базата на акции:

а) дадено предприятие майка дава права за свои инструменти на собствения капитал пряко на наетите лица от своето дъщерно предприятие: предприятието майка (не дъщерното дружество) има задължението да предостави на наетите лица на дъщерното предприятие инструментите на собствения капитал; и

б) дадено дъщерно предприятие дава права на своите наети лица за инструменти на собствения капитал на своето предприятие майка: дъщерното предприятие има задължението да предостави на своите наети лица инструментите на собствения капитал.

Предприятие майка предоставя права за свои инструменти на собствения капитал на наетите лица на свое дъщерно предприятие (параграф Б52, буква а)

Б53 Дъщерното предприятие няма задължение да предостави на наетите лица на дъщерното предприятие инструменти на собствения капитал на своето предприятие майка. Следователно в съответствие с параграф 43В дъщерното предприятие оценява получените от своите наети лица услуги (труд) в съответствие с изискванията, приложими за сделките с плащане на базата на акции, уреждани с инструменти на собствения капитал, и признава съответното увеличение в собствения капитал, като вноска от предприятието майка.

- Б54 Предприятието майка е задължено да уреди сделката с наетите лица на дъщерното предприятие, като предостави инструментите на собствения капитал на предприятието майка. Следователно в съответствие с параграф 43В предприятието майка оценява своето задължение съгласно изискванията, приложими за сделките с плащане на базата на акции, уреждани с инструменти на собствения капитал.

Дъщерно предприятие предоставя на своите наети лица права за инструменти на собствения капитал на предприятието майка (параграф Б52, буква б)

- Б55 Понеже дъщерното предприятие не отговаря на нито едно от условията в параграф 43Б, то отчита сделката със своите наети лица като плащане с парични средства. Това изискване се прилага независимо как дъщерното предприятие получава инструментите на собствения капитал, за да изпълни задължения си към своите наети лица.

Споразумения за плащане на базата на акции, които включват плащания с парични средства към наети лица

- Б56 Третият въпрос е как предприятието, което получава стоките и услугите от доставчиците си (включително наети лица), следва да отчита споразуменията с плащания на базата на акции, които са уредени с парични средства, когато самото предприятие няма задължение да извърши изискваните плащания към доставчиците. Като пример нека разгледаме следните споразумения, при които предприятието майка (а не самото предприятие) има задължение да извърши изискваните парични плащания към наетите лица на предприятието:

а) наетите лица на предприятието ще получат парични плащания, които са свързани с цената на неговите инструменти на собствения капитал;

б) наетите лица на предприятието ще получат парични плащания, които са свързани с цената на инструментите на собствения капитал на предприятието майка.

- Б57 Предприятието няма задължения да уреди сделката със своите наети лица. Следователно предприятието отчита сделката със своите наети лица като сделка, уредена с инструменти на собствения капитал, и признава съответното увеличение на собствения капитал като вноска от предприятието майка. Впоследствие дъщерното предприятие прави последваща оценка на стойността на сделката за промени в резултат на незаарни изисквания за безусловно придобиване на право, които не са изпълнени в съответствие с параграфи 19–21. Това е различно от оценяването на сделката в консолидираните финансови отчети на групата като сделка, уредена с парични средства.

- Б58 Тъй като предприятието майка е задължено да уреди сделката с наетите лица и възнаграждението е в парични средства, предприятието майка (и консолидираната група) оценяват своето задължение в съответствие с действащите изисквания по параграф 43В по отношение на сделките с плащане на базата на акции, уреждани с парични средства.

Прехвърляне на наети лица между предприятия в рамките на групата

- Б59 Четвъртият въпрос е свързан със споразуменията в рамките на групата за плащане на базата на акции, които включват наети лица от повече от едно предприятие в групата. Например, дадено предприятие майка може да предостави права за инструменти на собствения си капитал на наетите лица на дъщерните си предприятия, обвързани с полагането на непрекъснат труд за определен срок в рамките на групата. По време на определения период за безусловно придобиване на права наето лице от едно дъщерно предприятие може да смени работното си място и да се премести в друго дъщерно предприятие, без при това да бъдат засегнати правата на наетото лице за инструментите на собствения капитал на предприятието майка съгласно условията на първоначалното споразумение за плащане на базата на акции. Ако дъщерните предприятия нямат задължение за уреждане на сделката с плащане на базата на акции със своите наети лица, те я отчитат като сделка, уредена с инструменти на собствения капитал. Всяко от дъщерните предприятия оценява услугите, получени от въпросното наето лице, използвайки справедливата стойност на инструментите на собствения капитал към датата, когато тези права първоначално са предоставени от предприятието майка, както е определено в приложение А, и частта от периода на безусловно придобиване на право, в течение на която наетото лице е полагало труд за всяко от дъщерните предприятия.

- Б60 Ако дъщерното предприятие има задължението да уреди сделката с наети лица чрез инструменти на собствения капитал на своето предприятие майка, то отчита сделката като уредена с парични средства. Всяко от дъщерните предприятия оценява получените услуги на базата на справедливата стойност на инструментите на собствения капитал към датата на споразумяване, за частта от периода на безусловно придобиване на право, през която наетото лице е полагало труд за всяко от дъщерните предприятия. Освен това всяко дъщерно предприятие признава всяка промяна в справедливата стойност на инструментите на собствения капитал за времето, през което наетото лице е полагало труд за всяко от дъщерните предприятия.

- Б61 Това наето лице, след прехвърляне между предприятия в рамките на групата, е възможно да не удовлетвори дадено изискване за безусловно придобиване на право, различно от пазарното изискване съгласно определението в допълнение А, напр. ако наетото лице напусне групата, преди да завърши срока за полагане на труд. В този случай, тъй като условието за безусловно придобиване на право е полагане на труд в групата, всяко от дъщерните предприятия коригира сумата, която преди това е била призната по отношение на получения от наетото лице труд, в съответствие с принципите на параграф 19. Оттук следва, че ако правата за инструменти на собствения капитал, предоставени от предприятието майка, не бъдат безусловно придобити поради неизпълнение от страна на наетото лице на дадено изискване за безусловно придобиване на право, различно от пазарно изискване, във финансовите отчети на нито едно предприятие от групата не се признава съвкупна сума за труда (услугите), получен от това наето лице.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 3

Бизнес комбинации

ЦЕЛ

- 1 Целта на настоящия МСФО е да повиши значимостта, надеждността и сравнимостта на информацията, която отчитащото се предприятие (отчетната стопанска единица) представя в своите финансови отчети за *бизнес комбинация* и ефектите от нея. За тази цел този МСФО установява принципи и изисквания как *придобиващото предприятие* да:
- а) признава и оценява в своите финансови отчети *разграничилите* придобити активи, поетите пасиви и всяко *неконтролиращо участие в придобиваното предприятие*;
 - б) признава и оценява придобитата *репутация* в бизнес комбинация или печалба от изгодна покупка; и
 - в) определя каква информация да оповестява, за да даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да оценят характера и финансовите ефекти от бизнес комбинацията.

ОБХВАТ

- 2 Настоящият МСФО е приложим за сделки или други събития, които отговарят на определението за бизнес комбинация. Настоящият МСФО не се прилага за:
- а) счетоводното отчитане на образуването на съвместно споразумение във финансовите отчети на самото съвместно споразумение.
 - б) придобиването на актив или група от активи, които не представляват *стопанска дейност*. В такъв случай придобиващото предприятие установява и признава придобитите отделни разграничими активи (включително онези активи, които отговарят на определението и критериите за признаване на *нематериални активи* в МСС 38 *Нематериални активи*), и поетите пасиви. Себестойността на групата се разпределя между отделните разграничими активи и пасиви на базата на тяхната относителна *справедлива стойност* към датата на покупката. Такава сделка или събитие не поражда репутация;
 - в) комбинация от предприятия или стопански дейности под общ контрол (параграфи Б1–Б4 предоставят съответни насоки за прилагане).
- 2А Изискванията на настоящия стандарт не се прилагат за придобиването от инвестиционно предприятие, както е определено в МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*, на инвестиция в дъщерно предприятие, която трябва да се оценява по справедлива стойност през печалбата или загубата.

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ НА БИЗНЕС КОМБИНАЦИЯ

- 3 **Предприятието определя дали сделката или друго събитие е бизнес комбинация, като приложи определението по настоящия МСФО, което изисква придобитите активи и поетите пасиви да съставляват стопанска дейност. Ако придобитите активи не представляват стопанска дейност, отчетната единица отчита сделката или друго събитие като придобиване на активи. Параграфи Б5—Б12Г предоставят насоки за идентифицирането на бизнес комбинация и определение за стопанска дейност.**

МЕТОД НА ПРИДОБИВАНЕ

- 4 **Предприятието отчита всяка бизнес комбинация чрез прилагане на метода на придобиването.**
- 5 Прилагането на метода на придобиването изисква:
- а) идентифициране на придобиващото предприятие;
 - б) определяне датата на придобиване;

- в) признаване и оценяване на разграничимите придобити активи, поети пасиви и неконтролиращо участие в придобиваното предприятие; и
- г) признаване и оценяване на репутацията или печалбата от изгодна покупка.

Определяне на придобивашото предприятие

- 6 За всяка бизнес комбинация едно от комбиниращите се предприятия се определя като придобивашо предприятие.**
- 7 Насоките в МСФО 10 се използват за определяне на придобивашото предприятие, което получава *контрол* върху друго предприятие, т.е. придобиваното. Ако е извършена бизнес комбинация, но прилагането на насоките от МСФО 10 не посочва ясно кое от комбиниращите се предприятия е придобивашото, при това определяне следва да се вземат предвид факторите в параграфи Б14-Б18.

Определяне на датата на придобиване

- 8 Придобивашото предприятие определя датата на придобиване като тази, на която той ефективно получава контрол над придобиваното предприятие.**
- 9 Датата, на която придобивашото предприятие получава контрол над придобиваното предприятие по принцип е датата, на която придобивашото предприятие юридически прехвърля възнаграждението, придобива активите и пасивите на придобиваното предприятие – заключителна дата. Придобивашото предприятие обаче може да получи контрол на дата, която е по-ранна или по-късна от заключителната дата. Датата на придобиване например предхожда заключителната дата, ако писмено споразумение предвижда придобивашото предприятие да получи контрол над придобиваното предприятие на дата преди заключителната дата. Придобивашото предприятие взема предвид всички свързани факти и обстоятелства при определяне на датата на придобиване.

Признаване и оценяване на разграничимите придобити активи, поети пасиви и неконтролиращо участие в придобиваното предприятие

Принцип на признаване

- 10 Към датата на придобиване придобивашото предприятие признава, отделно от репутацията, разграничимите придобити активи, поети пасиви и неконтролиращо участие в придобиваното предприятие. Признаването на разграничимите придобити активи и поети пасиви е предмет на условията, определени в параграфи 11 и 12.**

Условия за признаване

- 11 За да отговарят на условията за признаване при прилагането на метода на придобиването, разграничимите придобити активи и поетите пасиви трябва към датата на придобиване да отговарят на определенията за „актив“ и „пасив“ в *Концептуалната рамка за финансовото отчитане*. Например разходите, които придобивашото предприятие очаква, но не е задължен да понесе в бъдеще, за да осъществи плана си за излизане от дейност на придобиваното предприятие или за съкращаване или преместване на персонал на придобиваното предприятие, не са пасиви към датата на придобиване. Следователно придобивашото предприятие не признава тези разходи като част от прилагането на метода на придобиването. Вместо това придобивашото предприятие признава тези разходи във финансовите си отчети след бизнес комбинацията в съответствие с други МСФО.
- 12 Освен това, за да отговарят на условията за признаване като част от прилагането на метода на придобиването, разграничимите придобити активи и поети пасиви трябва да бъдат част от това, което придобивашото и придобиваното предприятие (или бившите *собственици*) са разменили в сделката по бизнес комбинацията, а не резултат от отделни сделки. Придобивашото предприятие прилага насоките по параграфи 51–53, за да определи кои от придобитите активи и поети пасиви са част от размяната за придобиваното предприятие и кои, ако има такива, са резултат от отделни сделки, които следва да се отчитат в съответствие със своя характер и приложимите МСФО.
- 13 Прилагането от страна на придобивашото предприятие на принципите и условията за признаване може да доведе до признаване на някои активи и пасиви, които придобиваното предприятие не е признавало преди като активи и пасиви в своите финансови отчети. Придобивашото предприятие например признава придобитите разграничими нематериални активи, като търговска марка, патент или отношения с клиент, които придобиваното предприятие не е признавало като активи в своите финансови отчети, тъй като ги е разработило вътрешно и ги е отнесло към текущи разходи.
- 14 Параграфи Б31–Б40 предоставят насоки за признаването на нематериални активи. В параграфи 21А–28Б са определени видовете разграничими активи и пасиви, включващи отчетни обекти, за които настоящият МСФО предвижда ограничени изключения от принципа и условията за признаване.

Класифициране или определяне на разграничимите придобити активи и поети пасиви в бизнес комбинация

- 15 **Към датата на придобиване придобиващото предприятие класифицира или определя разграничимите придобити активи и поети пасиви както е необходимо за прилагане впоследствие на други МСФО. Придобиващото предприятие прави тези класификации и определения на базата на договорните условия, икономически условия, своята оперативна или счетоводна политика и други съществени условия, каквито съществуват към датата на придобиване.**
- 16 В някои ситуации МСФО предвиждат различно счетоводно отчитане в зависимост от това как едно предприятие е класифицирало или определило конкретен актив или пасив. Примери за класификации или определения, които придобиващото предприятие следва да направи на базата на съответните условия, каквито съществуват към датата на придобиване, включват, без да се ограничават до:
- класификация на конкретни финансови активи и пасиви, оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата или по амортизирана стойност, или като финансов актив, оценяван по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с МСФО 9 *Финансови инструменти*;
 - определяне на дериватив като хеджиращ инструмент в съответствие с МСФО 9; и
 - оценяване дали внедрен дериватив трябва да се отдели от основен договор в съответствие с МСФО 9 (което е въпрос на „класификация“, тъй като в настоящия МСФО е използван този термин).
- 17 Настоящият МСФО предвижда едно изключение от принципа по параграф 15:
- класифициране на договор за лизинг, при който придобитото предприятие е лизингодател, като оперативен или финансов лизинг в съответствие с МСФО 16 *Лизинг*.
 - [заличен].

Придобиващото предприятие класифицира тези договори на базата на договорните условия и други фактори към началото на договора (или, ако условията на договора са били изменени по начин, който би променил класификацията му към датата на това изменение, която може да е датата на придобиване).

Принцип на оценяване

- 18 **Придобиващото предприятие оценява разграничимите придобити активи и поети пасиви по техните справедливи стойности към датата на придобиване.**
- 19 За всяка бизнес комбинация придобиващото предприятие оценява на датата на придобиване компонентите на неконтролиращите участия в придобиваното предприятие, които са съществуващи участия в собствеността и дават право на притежателите им на пропорционален дял от нетните активи на предприятието в случай на ликвидация, като за целта използва:
- справедливата стойност; или
 - пропорционалният дял на съществуващите инструменти на собственост в признатите стойности на разграничимите нетни активи на придобиваното предприятие.

Всички други компоненти на неконтролиращите участия се оценяват по техните справедливи стойности към датата на придобиване, освен ако по силата на МСФО се изисква друг принцип на оценяване.

- 20 В параграфи 24—31А се определят видовете разграничими активи и пасиви, включващи отчетни обекти, за които настоящият МСФО предвижда ограничени изключения от принципа на оценяване.

Изключения от принципите на признаване и оценяване

- 21 Настоящият МСФО предвижда ограничени изключения от своите принципи на признаване и оценяване. В параграфи 21А—31А са определени както конкретните отчетни обекти, за които са предвидени изключения, така и характерът на тези изключения. Придобиващото предприятие отчита тези отчетни обекти, като прилага изискванията по параграфи 21А—31А, което води до това някои отчетни обекти да бъдат:

- а) признавани или като се прилагат условия за признаване в допълнение към тези в параграфи 11 и 12 или като се прилагат изискванията на други МСФО, водещи до резултати, различни от тези при прилагането на принципа и условията за признаване.
- б) оценявани на стойност, различна от справедливата им стойност към датата на придобиване.

Изключения от принципа на признаване

Пасиви и условни пасиви от обхвата на МСС 37 или Разяснение 21 на КРМСФО

- 21 А Параграф 21Б се прилага за пасивите и условните пасиви, които биха попаднали в обхвата на МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи* или Разяснение 21 на КРМСФО *Налози*, ако са породени отделно, а не са поети в бизнес комбинация.
- 21Б В *Концептуалната рамка за финансовото отчитане* „пасив“ се определя като „настоящо задължение на предприятието да прехвърли икономически ресурс вследствие на минали събития“. За провизия или условно задължение, което би било в обхвата на МСС 37, придобивашото предприятие прилага параграфи 15—22 от МСС 37, за да определи дали към датата на придобиване съществува настоящо задължение вследствие на минали събития. За налог, който би бил в обхвата на Разяснение 21 на КРМСФО, придобивашото предприятие прилага Разяснение 21 на КРМСФО, за да определи дали задължавашото събитие, което поражда задължение за плащане на налога, е настъпило преди датата на придобиване.
- 21В Настоящо задължение, установено в съответствие с параграф 21Б, може да отговаря на определението за условен пасив по параграф 22, буква б). Ако това е така, параграф 23 се прилага по отношение на този условен пасив.

Условни пасиви и условни активи

- 22 В МСС 37 условният пасив (задължение) се определя като:
- а) възможно задължение, което възниква от минали събития и чието съществуване може да се потвърди само от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не са изцяло под контрола на предприятието; или
 - б) настоящо задължение, произтичащо от минали събития, което не е било признато поради това, че:
 - i) не е вероятно да се появи необходимост от изходящ поток от ресурси, съдържащи икономически ползи, за уреждане на задължението; или
 - ii) размерът на задължението не подлежи на оценяване с необходимата надеждност.
- 23 Придобивашото предприятие признава към датата на придобиване условен пасив, поет в бизнес комбинацията, ако той е настоящо задължение, възникнало вследствие на минали събития, и неговата справедлива стойност може да се определи надеждно. Следователно за разлика от параграф 14, буква б) и параграфи 23, 27, 29 и 30 от МСС 37, придобивашото предприятие признава условен пасив, поет в бизнес комбинацията, към датата на придобиване, дори да не е вероятно уреждането на задължението да изисква изходящ поток от ресурси, съдържащи икономически ползи. Параграф 56 от настоящия МСФО предвижда насоки за последващото отчитане на условните пасиви.
- 23А В МСО 37 условният актив се определя като „възможен актив, който възниква от минали събития и чието съществуване може да се потвърди от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не са изцяло под контрола на предприятието“. Придобивашото предприятие не признава условен актив към датата на придобиване.

Изключения от принципа на признаване и принципа на оценяване

Данъци върху дохода

- 24 Придобивашото предприятие признава и оценява отсрочен данъчен актив или пасив, възникващи от придобитите активи или поетите пасиви в бизнес комбинация, в съответствие с МСС 12 *Данъци върху дохода*.
- 25 Придобивашото предприятие отчита потенциалните данъчни ефекти от временните разлики и пренесени напред суми на придобиваното предприятие, които съществуват към датата на придобиване или възникват в резултат на придобиването, в съответствие с МСС 12.

Доходи на наетите лица

- 26 Придобиващото предприятие признава и оценява пасив (или актив, ако има такъв), свързан с договореностите за доходи на наетите лица на придобиваното предприятие в съответствие с МСС 19 *Доходи на наетите лица*.

Активи за обезщетение

- 27 Продавачът в бизнес комбинация може чрез договор да обезщети придобиващото предприятие за изхода от условност или несигурност, свързана с целия или част от конкретен актив или пасив. Например, продавачът може да обезщети придобиващото предприятие срещу загуби над определена сума по пасив, възникващ от конкретна условност; с други думи, продавачът гарантира, че пасивът на придобиващото предприятие няма да надвиши определен размер. В резултат придобиващото предприятие получава актив за обезщетение (компенсационен актив). Придобиващото предприятие признава актив за обезщетение едновременно с признаването на отчетния обект, за който се отнася обезщетението, оценен по същия начин като отчетния обект, за който се отнася обезщетението, като се има предвид необходимостта от коректив за обезценка за несъбираемите суми. Следователно, ако обезщетението се отнася до актив или пасив, който е признат на датата на придобиване и е оценен по справедлива стойност към датата на придобиване, придобиващото предприятие признава актив за обезщетение към датата на придобиване, оценен по справедлива стойност към тази дата. За актив за обезщетение, оценен по справедлива стойност, ефектите от несигурността относно бъдещите парични потоци поради съображения за събираемост се включват в оценката на справедливата стойност и не е необходим отделен коректив за обезценка (параграф Б41 предвижда съответни насоки за прилагане).
- 28 При някои обстоятелства обезщетението може да се отнася до актив или пасив, който е изключение от принципите на признаване и оценяване. Например обезщетението може да се отнася до условен пасив, който не е признат към датата на придобиване, тъй като справедливата му стойност не може да бъде надеждно оценена към тази дата. Като алтернатива, обезщетението може да се отнася до актив или пасив, произтичащ например от доходи на наето лице, който е оценен на база, различна от справедлива стойност към датата на придобиване. При такива обстоятелства активът за обезщетение се признава и оценява, като се използват предположения, в съответствие с тези, използвани за оценяване на отчетния обект за обезщетение, предмет на оценка на ръководството относно събираемостта на актива за обезщетение и всякакви договорни ограничения върху размера на обезщетението. Параграф 57 предвижда насоки за последващото отчитане на актив за обезщетение.

Лизинг, при който придобиваното предприятие е лизингополучател

- 28А Придобиващото предприятие признава активи с право на ползване и пасиви по лизингови договори, определени в съответствие с МСФО 16, при които придобитото предприятие е лизингополучател. От придобиващото предприятие не се изисква да признава активи с право на ползване и пасиви по лизинг за:
- а) лизингови договори, чийто срок (съгласно определението в МСФО 16) изтича в рамките на 12 месеца от датата на придобиване; или
 - б) лизингови договори, базовият актив по които е с ниска стойност (както е описано в параграфи Б3—Б8 от МСФО 16).
- 28Б Придобиващото предприятие оценява пасива по лизинга по настоящата стойност на оставащите лизингови плащания (съгласно определението в МСФО 16), все едно че придобитият лизинг е нов лизинг към датата на придобиване. Придобиващото предприятие оценява актива с право на ползване в същия размер като пасива по лизинга, коригиран с оглед на благоприятните или неблагоприятни условия на лизинга спрямо пазарните условия.

*Изключения от принципа на оценяване**Повторно придобити права*

- 29 Придобиващото предприятие оценява стойността на отново придобито право, признато като нематериален актив въз основа на оставащия договорен срок на свързания договор, независимо дали пазарните участници биха взели предвид потенциалното подновяване на договора при оценяването на справедливата му стойност. В параграфи Б35 и Б36 са посочени съответните указания за прилагане.

Сделки с плащане на базата на акции

- 30 Придобиващото предприятие оценява на датата на придобиване дадено задължение или инструмент на собственост, свързани със сделки с плащане на базата на акции на придобиваното предприятие или със заместването на сделки с плащане на базата на акции на придобиваното предприятие със сделки с плащане на базата на акции на придобиващото предприятие в съответствие с метода, предвиден в МСФО 2 *Сделки с плащане на базата на акции*. (В настоящия МСФО резултатът от този метод се нарича „пазарна оценка“ на сделка с плащане на базата на акции.)

Активи, държани за продажба

- 31 Придобиващото предприятие оценява придобит нетекущ актив (или група за освобождаване), класифициран като държан за продажба към датата на придобиване в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности* по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба в съответствие с параграфи 15–18 от настоящия МСФО.

Застрахователни договори

- 31А Придобиващото предприятие оценява група от договори в обхвата на МСФО 17 *Застрахователни договори*, придобита в рамките на бизнес комбинация, както и всякакви активи за парични потоци за придобиване на застраховки съгласно определението в МСФО 17, като пасив или актив в съответствие с параграфи 39 и Б93—Б95 от МСФО 17 към датата на придобиване.

Признаване и оценяване на репутацията или печалбата от изгодна покупка

- 32 Придобиващото предприятие признава репутацията към датата на придобиване, оценена като **превишението на (а) над (б) по-долу:**

а) сбора на:

- i) **прехвърленото възнаграждение, оценено в съответствие с настоящия МСФО, което по принцип изисква справедлива стойност към датата на придобиване (вж. параграф 37);**
- ii) **размера на всяко неконтролиращо участие в придобиваното предприятие, оценено в съответствие с настоящия МСФО; и**
- iii) в бизнес комбинация, постигната на етапи (вж. параграфи 41 и 42), справедливата стойност към датата на придобиване на държаното преди участие в собствения капитал на придобиващото предприятие в придобиваното предприятие;

б) нетната сума към датата на придобиване от сумите на разграничимите придобити активи и поети пасиви, оценени в съответствие с настоящия МСФО.

- 33 В бизнес комбинация, в която придобиващото и придобиваното предприятие (или бившите му собственици) разменят само участия в собствения капитал, справедливата стойност на участие в собствения капитал на придобиваното предприятие към датата на придобиване може да е по-надеждно оценима от справедливата стойност на участието в собствения капитал на придобиващото предприятие към датата на придобиване. Ако това е така, придобиващото предприятие определя размера на репутацията, като използва справедливата стойност на участията в собствения капитал на придобиваното предприятие към датата на оценка, вместо справедливата стойност на прехвърлените участия в собствения капитал към датата на придобиване. За да определи размера на репутацията в бизнес комбинация, в която не се прехвърля възнаграждение, придобиващото предприятие използва справедливата стойност към датата на придобиване на участието на придобиващото в придобиваното предприятие, вместо справедливата стойност към датата на придобиване на прехвърленото възнаграждение (параграф 32, буква а), подточка i)). Параграфи Б46-Б49 дават съответните насоки за прилагане.

Изгодни покупки

- 34 Понякога придобиващото предприятие прави изгодна покупка, което означава бизнес комбинация, при която сумата в параграф 32 (б) надвишава сбора от сумите, посочени в параграф 32 (а). Ако това превишение остане и след прилагане на изискванията по параграф 36, придобиващото предприятие признава получената в резултат печалба в печалбата или загубата на датата на придобиване. Печалбата се отнася към придобиващото предприятие.
- 35 Изгодна покупка може да настъпи например при бизнес комбинация, която е принудителна продажба, като продавачът действа под принуда. Изключенията при признаването или оценяването на конкретни отчетни обекти, разгледани в параграфи 22–31А, обаче може да доведе също до признаване на печалба (или да промени размера на признатата печалба) от изгодна покупка.
- 36 Преди да признае печалба от изгодна покупка, придобиващото предприятие прави оценка дали правилно е разграничил всички придобити активи и всички поети пасиви и признава всякакви допълнителни активи или пасиви, разграничени при този преглед. Придобиващото предприятие след това прави преглед на процедурите, използвани за оценяване на сумите, които настоящият МСФО изисква да бъдат признати към датата на придобиване по отношение на всички долупосочени елементи:

- а) разграничимите придобити активи и поети пасиви;
- б) неконтролиращите участия в придобиваното предприятие, ако има такива;

в) за бизнес комбинация, постигната на етапи, държаното преди участие на придобивашото предприятие в собствения капитал на придобиваното предприятие; и

г) прехвърленото възнаграждение.

Целта на прегледа е да се потвърди, че оценките правилно отразяват разглеждането на цялата информация към датата на придобиване.

Прехвърлено възнаграждение

- 37 Прехвърленото възнаграждение в бизнес комбинация се оценява по справедлива стойност, която се изчислява като сбор от справедливите стойности към датата на придобиване на активите, прехвърлени от придобивашото предприятие, поетите от него задължения към бившите собственици на придобиваното предприятие и участията в собствения капитал, емитирани от придобивашото предприятие. (Всякаква част от присъдените плащания на база акции на придобивашото предприятие, разменени за присъждания, държани от наети лица на придобиваното предприятие, което се включва в прехвърленото плащане при бизнес комбинацията, се оценява в съответствие с параграф 30 вместо по справедлива стойност.) Примери за потенциални форми на възнаграждение включват парични средства, други активи, стопанска дейност или дъщерно предприятие на придобивашото предприятие, *възнаграждение под условие*, обикновени или преференциални инструменти на собствения капитал, опции, варианти и участия на членове в *кооперативни предприятия*.
- 38 Прехвърленото възнаграждение може да включва активи или пасиви на придобивашото предприятие, които имат балансови стойности, различни от справедливите им стойности към датата на придобиване (например непарични активи или стопанска дейност на придобивашото предприятие). Ако това е така, придобивашото предприятие прави последваща оценка на прехвърлените активи или пасиви по техните справедливи стойности към датата на придобиване и признава получените в резултат печалби или загуби, ако има такива, в печалбата или загубата. Понякога обаче прехвърлените активи или пасиви остават в комбинираното предприятие след бизнес комбинацията (например защото активите или пасивите са прехвърлени на придобиваното предприятие, вместо на бившите му собственици) и следователно придобивашото предприятие запазва контрол над тях. При тази ситуация, придобивашото предприятие оценява тези активи и пасиви по балансовите им суми непосредствено преди датата на придобиване и не признава печалба или загуба в печалбата или загубата от активи или пасиви, които той контролира както преди, така и след бизнес комбинацията.

Условно възнаграждение

- 39 Възнаграждението, което придобивашото предприятие прехвърля в замяна на придобиваното предприятие, включва всякакъв актив или пасив, произтичащ от споразумение за условно възнаграждение (вж. параграф 37). Придобивашото предприятие признава справедливата стойност на условното възнаграждение към датата на придобиване като част от прехвърленото възнаграждение в замяна на придобиваното предприятие.
- 40 Придобивашото предприятие класифицира задължението да плати условно възнаграждение, което отговаря на определението за финансов инструмент, като финансов пасив или като собствен капитал на базата на определенията за инструмент на собствения капитал и финансов пасив в параграф 11 от МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*. Придобивашото предприятие класифицира като актив правото на връщане на вече прехвърлено възнаграждение, ако са изпълнени определени условия. В параграф 58 се съдържат насоки за последващото отчитане на условно възнаграждение.

Допълнителни насоки за прилагане на метода на придобиването за определен вид бизнес комбинации

Бизнес комбинация, постигната на етапи

- 41 Понякога придобивашото предприятие получава контрол над придобиваното предприятие, в което е държал участие в собствения капитал непосредствено преди датата на придобиване. Например на 31 декември 20X1 г. предприятие А държи неконтролиращо участие в размер 35 % от собствения капитал в предприятие Б. На тази дата предприятие А купува допълнително участие в предприятие Б в размер 40 %, което му осигурява контрол над предприятие Б. В настоящия МСФО тази сделка се нарича „бизнес комбинация, постигната на етапи“, а понякога също и „придобиване стъпка по стъпка“.
- 42 При бизнес комбинация, постигната на етапи, придобивашото предприятие прави последваща оценка на участието в собствения капитал, което е държало преди в придобиваното предприятие, по справедлива стойност към датата на придобиване и признава произтичащата печалба или загуба, ако има такива, в печалбата или загубата или в другия всеобхватен доход, както е целесъобразно. В преходни отчетни периоди придобивашото предприятие може да е признал промени в стойността на своето участие в собствения капитал в придобиваното предприятие в другия всеобхватен доход. Ако това е така, сумата, призната в другия всеобхватен доход, се признава на същата база, както ако придобивашото предприятие се е освободило пряко от държаното преди това участие в собствения капитал.

42А Когато страна в съвместно предприятие (както е определено в МСФО 11 *Съвместни споразумения*) получава контрол върху стопанска дейност, която е съвместно контролирана дейност (както е определено в МСФО 11), и е имала права върху активите и задължения по отношение на пасивите на тази съвместно контролирана дейност непосредствено преди датата на придобиване, сделката е бизнес комбинация, постигната на етапи. Следователно придобиващото предприятие прилага изискванията за бизнес комбинация, постигната на етапи, включително като преоценява участието, което е държал преди в съвместната дейност, по начина, описан в параграф 42. При това придобиващото предприятие прави последваща оценка на цялото си предишно участие в съвместната дейност.

Бизнес комбинация, постигната без прехвърляне на възнаграждение

43 Понякога придобиващото предприятие получава контрол над придобиваното предприятие, без да прехвърля възнаграждение. За тези комбинации се прилага счетоводно отчитане по метода на придобиването. Тези обстоятелства включват:

- а) Придобиваното предприятие изкупува обратно достатъчен брой от своите собствени акции/дялове, за да може съществуващ инвеститор (придобиващото предприятие) да получи контрол;
- б) Отпадат правата на вето на малцинственото участие, които преди са пречели на придобиващото предприятие да контролира придобиваното предприятие, в което придобиващото предприятие е притежавал право на мнозинството от гласовете;
- в) Придобиващото и придобиваното предприятие се споразумяват да комбинират своите дейности само по силата на договор. Придобиващото предприятие не прехвърля възнаграждение в замяна на контрол над придобиваното предприятие и не държи участия в собствения капитал в придобиваното предприятие нито на датата на придобиване, нито преди това. Примери за бизнес комбинации, постигнати само по договор, включват обединяването на две стопански дейности чрез свързващи договорености или чрез образуване на дружество, чиито ценни книжа са допуснати до търговия на два пазара.

44 При бизнес комбинация, постигната само по силата на договор, придобиващото предприятие отнася към собствениците на придобиваното предприятие сумата на нетните активи на придобиваното предприятие, призната в съответствие с настоящия МСФО. С други думи, капиталовите участия в придобиваното предприятие, държани от страните, различни от придобиващото предприятие, представляват неконтролиращо участие във финансовите отчети на придобиващото предприятие след бизнес комбинацията, дори ако в резултат всички капиталови участия в придобиваното предприятие се отнасят към неконтролиращото участие.

Период на оценяване

45 Ако първоначалното счетоводно отчитане на бизнес комбинацията не е приключено до края на отчетния период, в който се осъществява комбинацията, придобиващото предприятие отчита в своите финансови отчети провизорни суми за статиите, за които отчитането не е приключило. През периода на оценяване придобиващото предприятие коригира с обратна сила провизорните суми, признати към датата на придобиване, за да отрази новата получена информация за фактите и обстоятелствата, които са съществували към датата на придобиване и, ако са били известни, са щели да повлияят на оценката на сумите, признати към тази дата. През периода на оценяване придобиващото предприятие признава също допълнителни активи или пасиви, ако се получи нова информация за фактите и обстоятелствата, съществували към датата на придобиване и които, ако са били известни, са щели да доведат до признаването на тези активи и пасиви към тази дата. Периодът на оценяване приключва в момента, в който придобиващото предприятие получи търсената информация за факти и обстоятелства, съществували към датата на придобиване, или разбере, че такава информация не може да се получи. Периодът на оценяване обаче не може да надвишава една година от датата на придобиване.

46 Периодът на оценяване е периодът след датата на придобиване, през който придобиващото предприятие може да коригира провизорните суми, признати за бизнес комбинацията. Периодът на оценяване предоставя на придобиващото предприятие достатъчно време да получи необходимата информация за установяване и оценяване на следното към датата на придобиване в съответствие с изискванията на настоящия БСФО:

- а) разграничимите придобити активи, поети пасиви и неконтролиращо участие в придобиваното предприятие;
- б) възнаграждението, прехвърлено на придобиваното предприятие (или друга сума, използвана при оценяването на репутацията);
- в) за бизнес комбинация, постигната на етапи, държаното преди участие на придобиващото предприятие в собствения капитал на придобиваното предприятие; и
- г) произтичащата репутация или печалба от изгодна покупка.

- 47 Придобивашото предприятие взема предвид всички свързани факти при определянето дали получената информация след датата на придобиване следва да доведе до корекция на признатите провизорни суми или дали тази информация се явява в резултат от събития, настъпили след датата на придобиване. Свързаните факти включват датата, на която е получена допълнителна информация и дали придобивашото предприятие може да установи причина за промяна на провизорните суми. Информация, получена скоро след датата на придобиване е вероятно да отразява обстоятелства, съществували към датата на придобиване, отколкото информация, получена няколко месеца по-късно. Например, освен ако може да се установи някакво междинно събитие, което е променило справедливата му стойност, продажбата на даден актив на трета страна скоро след датата на придобиване срещу сума, която значително се различава от провизорната му справедлива стойност, оценена към тази дата, вероятно показва грешка в провизорната стойност.
- 48 Придобивашото предприятие признава увеличение (намаление) в признатата провизорна стойност за разграничим актив (пасив) чрез намаление (увеличение) на репутацията. Нова информация обаче, получена през периода на оценяване, може понякога да доведе до корекция на провизорната сума на повече от един актив или пасив. Придобивашото предприятие например може да е поело задължение да плати щети, свързани с произшествия в някоя от базите на придобиваното предприятие, цялата или част от която е покрита от застраховка за отговорност на придобивашото предприятие. Ако придобивашото предприятие получи нова информация през периода на оценяване за справедливата стойност на този пасив към датата на придобиване, корекцията на репутацията, в резултат от промяната на признатата провизорна стойност на този пасив се прихваща (изцяло или частично) от съответстваща корекция на репутацията в резултат от промяна на признатата провизорна сума на вземането по иска от застрахователя.
- 49 През периода на оценяване придобивашото предприятие признава корекциите на провизорните суми, сякаш счетоводното отчитане на бизнес комбинацията е било приключено към датата на придобиване. По този начин придобивашото предприятие преразглежда сравнителната информация за предходни периоди, представена във финансовите отчети, според необходимостта, включително наанасяне на промени в амортизацията на материални и нематериални активи или ефекти от друг доход, признати при приключване на първоначалното счетоводно отчитане.
- 50 След приключване на периода на оценяване придобивашото предприятие преработва счетоводното отчитане на бизнес комбинацията, само за поправката на грешка в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.

Определяне какво принадлежи към сделката по бизнес комбинация

- 51 **Придобивашото и придобиваното предприятие може да са имали минали отношения или други договорености, преди да започнат преговорите за бизнес комбинация или може да влязат в договореност по време на преговорите, която да е отделна от бизнес комбинацията. И в двата случая придобивашото предприятие определя всички суми, които не са част от онова, което придобивашото предприятие и придобиваното предприятие (или неговите бивши собственици) разменят в бизнес комбинацията, т.е. сумите, които не принадлежат към размяната за придобиваното предприятие. Придобивашото предприятие признава като част от прилагането на метода на придобиването само възнаграждението, прехвърлено на придобиваното предприятие и придобитите активи и поетите пасиви в размяната за придобиваното предприятие. Отделните сделки или операции се отчитат съгласно относимите МСФО.**
- 52 Сделка, извършена от или от името на придобивашото предприятие или предимно в полза на придобивашото предприятие или на комбинираното предприятие, а не предимно в полза на придобиваното предприятие (или бившите му собственици) преди комбинацията, вероятно е отделна сделка. Следните случаи са примери за отделни сделки, които не се включват в прилагането на метода на придобиването:
- а) сделка, която на практика урежда предварително съществували отношения между придобивашото предприятие и придобиваното предприятие;
 - б) сделка, която възнагражда наети лица или бивши собственици на придобиваното предприятие за бъдещи услуги; и
 - в) сделка, която възстановява на придобиваното предприятие или на бившите му собственици средствата за плащането на разходите на придобивашото предприятие, свързани с придобиването.

Параграфи Б50-Б62 дават съответни насоки за прилагане.

Разходи, свързани с придобиването

- 53 Разходите, свързани с придобиването, са разходи, които придобивашото предприятие извършва за осъществяване на бизнес комбинацията. Тези разходи включват хонорарите на лицето, намерило предприятието; съветнически, юридически, счетоводни, оценителски и други професионални или консултантски услуги; общи административни разходи, включително разходите за поддържане на вътрешен отдел по придобиваното предприятие; и разходи за регистрация и емитиране на дългови и капиталови ценни книжа. Придобивашото предприятие отчита разходите, свързани с придобиването, като разходи за периода, в който са извършени разходите и са получени услугите, с едно изключение. Разходите за емитиране на дългови или капиталови ценни книжа се признават в съответствие с МСС 32 и МСФО 9.

ПОСЛЕДВАЩА ОЦЕНКА И ОТЧИТАНЕ

54 По принцип придобиващото предприятие следва последващо да оценява и отчита счетоводно придобитите активи, поетите или понесени пасиви и емитираните инструменти на собствения капитал в бизнес комбинация в съответствие с други приложими МСФО за тези отчетни обекти в зависимост от естеството им. Настоящият МСФО обаче предоставя насоки за последваща оценка и отчитане на следните придобити активи, поети или понесени пасиви и емитирани инструменти на собствения капитал в бизнес комбинация:

- а) отново придобити права;
- б) условни пасиви, признати към датата на придобиване;
- в) активи за обезщетение; и
- г) условно възнаграждение.

Параграф Б63 предоставя съответни насоки за прилагане.

Отново придобити права

55 Отново придобито право, признато като нематериален актив, се амортизира за срока на оставащия договорен период на договора, по който е дадено правото. Придобиващо предприятие, което впоследствие продаде отново придобито право на трета страна, включва балансовата стойност на нематериалния актив при определяне на печалбата или загубата от продажбата.

Условни пасиви

56 След първоначалното признаване и до уреждане, анулиране или изтичане на срока на пасива, придобиващото предприятие оценява условния пасив, признат в бизнес комбинация, по по-високата от:

- а) стойността, която би била призната в съответствие с МСС 37; и
- б) първоначално признатата стойност минус, когато е уместно, съвкупният размер на признатия приход в съответствие с принципите на МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*.

Това изискване не важи за договори, отчитани в съответствие с МСФО 9.

Активи за обезщетение

57 В края на всеки следващ отчетен период придобиващото предприятие оценява актив за обезщетение, който е бил признат към датата на придобиване на същата база като пасива или актива, за който се отнася обезщетението, при спазване на всякакви договорни ограничения върху размера му, и – за актив за обезщетение, който е оценен впоследствие по справедлива стойност – оценката на ръководството за събираемостта на актива за обезщетение. Придобиващото предприятие отписва актива за обезщетение само когато събере актива, продаде го или по друг начин изгуби правото върху него.

Условно възнаграждение

58 Някои промени в справедливата стойност на условно възнаграждение, които придобиващото предприятие признава след датата на придобиване, може да бъдат в резултат на допълнителна информация, получена от придобиващото предприятие след тази дата, относно факти и обстоятелства, съществували към датата на придобиване. Такива промени представляват корекции за периода на оценяване в съответствие с параграфи 45–49. Промени, които обаче произтичат от събития след датата на придобиване, например постигане на целево равнище на печалба, постигане на определена цена на акция или постигане на определен важен момент в научноизследователски и развоен проект, не представляват корекции за периода на оценяване. Придобиващото предприятие отчита промените в справедливата стойност на условното възнаграждение, които не представляват корекции за периода на оценяване, както следва:

- а) възнаграждение под условие, класифицирано като собствен капитал, не подлежи на последващо оценяване, а последващото му уреждане се отчита в рамките на собствения капитал.
- б) Друго условно възнаграждение, което:

- i) попада в обхвата на МСФО 9, се оценява по справедлива стойност към всяка отчетна дата, а промените в справедливата стойност се признават в печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9.
- ii) не попада в обхвата на МСФО 9, се оценява по справедлива стойност към всяка отчетна дата, а промените в справедливата стойност се признават в печалбата или загубата.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

59 Придобиващото предприятие оповестява информация, която да даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да оценят естеството и финансовия ефект от бизнес комбинациите, които са осъществени:

a) или през текущия отчетен период; или

б) след края на отчетния период, но преди финансовите отчети да бъдат утвърдени за издаване.

60 За да постигне целта на параграф 59, придобиващото предприятие оповестява информацията, определена в параграфи Б64–Б66.

61 Придобиващото предприятие оповестява информацията, която да даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да оценят финансовите ефекти от корекциите, признати през текущия отчетен период, които се отнасят до бизнес комбинацията, осъществена през периода или през предходни отчетни периоди.

62 За да постигне целта на параграф 61, придобиващото предприятие оповестява информацията, определена в параграф Б67.

63 Ако конкретните оповестявания, изисквани от този и други МСФО, не отговарят на целите, поставени в параграфи 59 и 61, придобиващото предприятие оповестява всякаква допълнителна информация, каквато е необходима, за да се постигнат тези цели.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

Дата на влизане в сила

64 Настоящият МСФО се прилага без обратна сила за бизнес комбинациите, за които датата на придобиване е на или след началото на първия годишен период, започващ на 1 юли 2009 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Настоящият МСФО обаче се прилага само към началото на годишен отчетен период, започващ на или след 30 юни 2007 г. Ако предприятието приложи настоящия МСФО преди 1 юли 2009 г., то оповестява този факт и прилага същевременно и МСС 27 (изменен през 2008 г.).

64 А [Заличен]

64Б С документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през май 2010 г., бяха изменени параграфи 19, 30 и Б56 и бяха добавени параграфи Б62А и Б62Б. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 юли 2010 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт. Измененията следва да се прилагат без обратна сила от датата, на която предприятието за първи път е приложило настоящия МСФО.

64В С документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издадени през май 2010 г., бяха добавени параграфи 65А–65Д. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 юли 2010 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт. Измененията се прилагат по отношение на салдата на условните възнаграждения, произтичащи от бизнес комбинации с дата на придобиване преди началото на прилагането на настоящия МСФО, издаден през 2008 г.

64Г [Заличен]

64Д С МСФО 10, издаден през май 2011 г., бяха изменени параграфи 7, Б13, Б63, буква д) и допълнение А. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10.

64Е С МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*, издаден през май 2011 г., бяха изменени параграфи 20, 29, 33 и 47, определението за справедлива стойност в допълнение А, както и параграфи Б22, Б40, Б43–Б46, Б49 и Б64. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

- 64Ж С документа, озаглавен *Инвестиционни предприятия* и издаден през октомври 2012 г. (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27), бе изменен параграф 7 и бе добавен параграф 2А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2014 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранно прилагане на документа *Инвестиционни предприятия*. Ако предприятието приложи тези изменения по-рано, то прилага едновременно и всички изменения, включени в документа *Инвестиционни предприятия*.
- 64З [Заличен]
- 64И С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010–2012 г.* и издаден през декември 2013 г., бяха изменени параграфи 40 и 58 и бяха добавени параграф 67А и съответното му заглавие. Предприятието прилага това изменение без обратна сила за бизнес комбинациите, за които датата на придобиване е на 1 юли 2014 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Предприятието може да приложи изменението по-рано, при условие че МСФО 9 и МСС 37 (изменени с документа *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010–2012 г.*) също са били приложени. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 64Й С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2011–2013 г.* и издаден през декември 2013 г., бе изменен параграф 2, буква а). Предприятието прилага това изменение без обратна сила за годишните периоди, започващи на 1 юли 2014 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 64К С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., беше изменен параграф 56. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 15.
- 64Л С МСФО 9, издаден през юли 2014 г., бяха изменени параграфи 16, 42, 53, 56, 58 и Б41 и бяха заличени параграфи 64А, 64Г и 64З. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.
- 64М С МСФО 16, издаден през януари 2016 г., бяха изменени параграфи 14, 17, Б32 и Б42, бяха заличени параграфи Б28–Б30 и съответните им заглавия и бяха добавени параграфи 28А–28Б и съответните им заглавия. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 16.
- 64Н С МСФО 17, издаден през май 2017 г., бяха изменени параграфи 17, 20, 21, 35 и Б63 и след параграф 31 бяха добавени заглавие и параграф 31А. С издадените през май 2020 г. *Изменения на МСФО 17* бе изменен параграф 31А. Предприятието прилага измененията в параграф 17 по отношение на бизнес комбинации с дата на придобиване след датата на първоначалното прилагане на МСФО 17. Предприятието прилага другите изменения, когато прилага МСФО 17.
- 64О С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2015–2017 г.* и издаден през декември 2017 г., бе добавен параграф 42А. Предприятието прилага тези изменения за бизнес комбинациите, за които датата на придобиване настъпва на или след началото на първия годишен отчетен период, започващ на 1 януари 2019 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 64П С документа, озаглавен *Определение за стопанска дейност*, издаден през октомври 2018 г., бяха добавени параграфи Б7А–Б7В, Б8А и Б12А–Б12Г, бе изменено определението за термина „стопанска дейност“ в допълнение А, бяха изменени параграфи 3, Б7–Б9, Б11 и Б12 и бе заличен параграф Б10. Предприятието прилага тези изменения за бизнес комбинации, за които датата на придобиване съвпада със или е след началото на първия годишен отчетен период, започващ на 1 януари 2020 г. или след тази дата, по отношение на придобиването на активи, възникнало в началото на този период или след това. Разрешава се по-ранно прилагане на тези изменения. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 64Р С документа, озаглавен *Препратки към Концептуалната рамка* и издаден през май 2020 г., бяха изменени параграфи 11, 14, 21, 22 и 23 и бяха добавени параграфи 21А, 21Б, 21В и 23А. Предприятието прилага тези изменения за бизнес комбинациите, за които датата на придобиване настъпва на или след началото на първия годишен отчетен период, започващ на 1 януари 2022 г. или след тази дата. По-ранното прилагане се разрешава, ако в същото време предприятието прилага и всички други изменения, направени чрез документа *Изменения на препратките в МСФО към Концептуалната рамка*.

Преход

- 65 Активи и пасиви, възникнали от бизнес комбинации, чиито дати на придобиване предшестват приложението на настоящия МСФО, не се коригират след прилагането на настоящия МСФО.

- 65 А Салдата на условните възнаграждения, произтичащи от бизнес комбинации с дата на придобиване преди датата, на която предприятието е приложило за първи път настоящия МСФО, издаден през 2008 г., не се коригират при първото прилагане на настоящия МСФО. Параграфи 65В—65Д се прилагат по отношение на тези салда за следващото счетоводно отчитане. Параграфи 65В—65Д не се прилагат по отношение на счетоводното отчитане на салдата на условните възнаграждения, произтичащи от бизнес комбинации с дата на придобиване на или след датата, на която предприятието е приложило за първи път настоящия МСФО, издаден през 2008 г. В параграфи 65В—65Д „бизнес комбинация“ се отнася изцяло за бизнес комбинации с дата на придобиване преди прилагането на настоящия МСФО, издаден през 2008 г.
- 65Б Когато в споразумението за бизнес комбинация се предвижда корекция в цената на комбинацията, зависеща от бъдещи събития, придобиващото предприятие включва стойността на тази корекция в цената на комбинацията към датата на придобиване, ако корекцията е вероятна и може надеждно да се оцени.
- 65В В споразумението за бизнес комбинация може да се предвиждат корекции в цената на комбинацията, които зависят от едно или повече бъдещи събития. Корекцията например може да зависи от поддържането или постигането в бъдещи периоди на определено равнище на печалбата или от поддържането на пазарната цена на емитираните инструменти. Обикновено е възможно да се оцени приблизително размерът на такава корекция към момента на първоначално счетоводно отчитане на комбинацията, без това да намалява надеждността на информацията, въпреки наличието на известна несигурност. Ако бъдещите събития не настъпят или приблизителната оценка трябва да се преразгледа, цената на комбинацията съответно се коригира.
- 65Г Когато в споразумението за бизнес комбинация се предвижда такава корекция, тази корекция не се включва в цената на комбинацията към момента на първоначално счетоводно отчитане на комбинацията, ако тя или не е вероятна, или не може да се оцени надеждно. Ако тази корекция впоследствие стане вероятна и може да бъде оценена надеждно, допълнителното плащане се третира като корекция на цената на комбинацията.
- 65Д При някои обстоятелства придобиващото предприятие може да е длъжно да извърши последващо плащане на продавача като обезщетени за намаляване на стойността на предоставените активи, емитираните инструменти на собствения капитал или възникналите или поети от придобиващото предприятие задължения в замяна на получаване на контрол над придобиваното предприятие. Такъв е например случаят, когато придобиващото предприятие гарантира пазарната цена на емитираните капиталови или дългови инструменти като част от цената на придобиване на бизнес комбинацията и е длъжен да емитира допълнителни капиталови или дългови инструменти, за да възстанови първоначално определената цена. В такива случаи не се признава увеличение на цената на бизнес комбинацията. При капиталови инструменти справедливата стойност на допълнителното плащане се прихваща с равностойно намаление на стойността, отнасяща се до първоначално емитираните инструменти. При дългови инструменти допълнителното плащане се счита за намаление на премията или увеличение на отстъпката при първоначалната емисия.
- 66 Предприятие от рода на кооперативно предприятие, което все още не е прилагало МСФО 3 и има една или повече бизнес комбинации, които са отчетени по метода на покупката, прилагат преходните разпоредби в параграфи Б68 и Б69.

Данъци върху дохода

- 67 За бизнес комбинациите, при които датата на придобиване е била преди да започне прилагането на настоящия МСФО, придобиващото предприятие прилага изискванията на параграф 68 от МСС 12, както е изменен от настоящия МСФО, без обратна сила. Това означава, че придобиващото предприятие не коригира счетоводното отчитане на преходни бизнес комбинации за признати преди промени в признатите отсрочени данъчни активи. От датата, на която се прилага настоящият МСФО обаче, придобиващото предприятие признава, като корекция на печалбата или загубата (или ако МСС 12 изисква – извън печалбата или загубата) промените в признатите отсрочени данъчни активи.

ПОЗОВАВАНИЯ НА МСФО 9

- 67А Ако предприятието прилага настоящия стандарт, но все още не прилага МСФО 9, всяко позоваване на МСФО 9 се счита като позоваване на МСС 39.

ОТМЯНА НА МСФО 3 (2004)

- 68 Настоящият МСФО заменя МСФО 3 *Бизнес комбинации* (издаден през 2004 г.).

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

придобиван, придобивано предприятие	Стопанската дейност или дейности, над които придобиващото предприятие получава контрол при бизнес комбинация .
придобиващ, придобиващо предприятие	Предприятието, което получава контрол над придобиваното предприятие.
дата на придобиване	Датата, на която придобиващото предприятие получава контрол над придобиваното.
стопанска дейност	Цялостен набор от дейности и активи, който може да се използва и управлява с цел предоставяне на стоки или услуги на клиентите, с цел генериране на инвестиционен доход (например под формата на дивиденди или лихви) или с цел генериране на друг доход от обичайна дейност.
бизнес комбинация	Сделка или друго събитие, при което придобиващото предприятие получава контрол над една или повече стопански дейности . Сделките, наричани понякога „истински сливания“ или „сливания на равни“, също са бизнес комбинации по смисъла на настоящия МСФО.
условно възнаграждение	Обикновено задължението на придобиващото предприятие да прехвърли допълнителни активи или участия в собствения капитал на бившите собственици на придобиваното предприятие , като част от размяната за контрол над придобиваното предприятие , ако настъпят определени бъдещи събития или бъдат изпълнени определени условия. <i>Условното възнаграждение</i> обаче може също така да даде на придобиващото предприятие правото на връщане на прехвърлено преди възнаграждение, ако бъдат изпълнени определени условия.
участия в собствения капитал	За целите на настоящия МСФО терминът <i>участия в собствения капитал</i> (капиталови участия) се използва в широк смисъл и означава участия в собствеността на предприятия, притежавани от инвеститор, и участия на собственик, член или участник в кооперативно предприятие .
справедлива стойност	Справедлива стойност е цената, която би била получена при продажбата на актив или платена при прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (вж. МСФО 13).
репутация	Актив, представляващ бъдещите икономически ползи, произтичащи от други активи, придобити в бизнес комбинация, които не са индивидуално разграничени и признати поотделно.
разграничим	Един актив е <i>разграничим</i> или ако: <ol style="list-style-type: none">а) е отделим, т.е. може да бъде разделен или отделен от предприятието и продаден, прехвърлен, лицензиран, отдаден под наем или разменен, отделно или заедно със свързания договор, разграничим актив или пасив, независимо дали предприятието възнамерява да направи това; илиб) възниква от договорни или други законови права, независимо от това дали тези права са прехвърляеми или отделими от предприятието или от други права и задължения.
нематериален актив	Разграничим непаричен актив без физическо съдържание.

кооперативно предприятие

Предприятие, различно от притежавано от инвеститор предприятие, което осигурява дивиденди, по-ниски разходи или други икономически ползи пряко на своите **собственици**, членове или участници. Например взаимозастрахователно дружество, кредитен съюз или кооперация са кооперативни предприятия.

неконтролиращо участие

Собственият капитал на дъщерно дружество, който не може да бъде отнесен пряко или косвено към предприятие майка.

собственици

За целите на настоящия МСФО *собственици* се използва в широк смисъл и означава притежатели на **участия в собствения капитал** на предприятия, притежавани от инвеститор, и участия на собственик, член или участник в **кооперативно предприятие**.

Приложение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

БИЗНЕС КОМБИНАЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИЯ ПОД ОБЩ КОНТРОЛ (ПРИЛАГАНЕ НА ПАРАГРАФ 2, БУКВА в)

- В1 Настоящият МСФО не се прилага за бизнес комбинация на предприятия или стопански дейности под общ контрол. Бизнес комбинация, обхващаща предприятия или стопански дейности под общ контрол, е бизнес комбинация, при която всички комбиниращи се предприятия или стопански дейности в крайна сметка са контролирани от една и съща страна или страни, както преди, така и след бизнес комбинацията, и този контрол не е преходен.
- В2 Група физически лица се считат за контролиращи дадено предприятие, когато в резултат на договорни споразумения те колективно притежават властта да управляват финансовата и оперативната политика на това предприятие, така че да извличат ползи от неговите дейности. Следователно дадена бизнес комбинация е извън обхвата на настоящия МСФО, когато същата група лица притежава, в резултат на договорни условия, крайната колективна власт да управлява финансовата и оперативна политика на всяко едно от комбиниращите се предприятия така че да получава ползите от техните дейности, и тази крайна колективна власт не е преходна.
- В3 Предприятие може да бъде контролирано от едно физическо лице или група физически лица, действащи заедно по силата на договорни условия, и това физическо лице или група лица може да не са обект на изискванията за финансово отчитане на МСФО. Следователно не е необходимо за комбиниращите се предприятия да бъдат включени като част от консолидираните финансови отчети, за да се счита бизнес комбинацията като такава, обхващаща предприятия под общ контрол.
- В4 Степента на неконтролиращи участия във всяко от комбиниращите се предприятия преди и след бизнес комбинацията не е от значение за определянето на това дали комбинацията обхваща предприятия под общ контрол. По аналогичен начин, фактът, че едно от комбиниращите се предприятия е дъщерно предприятие, което е било изключено от консолидираните финансови отчети, не е от значение за определянето на това дали комбинацията обхваща предприятия под общ контрол.

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ НА БИЗНЕС КОМБИНАЦИЯ (ПРИЛОЖЕНИЕ НА ПАРАГРАФ 3)

- В5 Настоящият МСФО определя бизнес комбинацията като сделка или друго събитие, при което придобивашото предприятие получава контрол над една или повече стопански дейности. Придобивашото предприятие може да получи контрол над придобиваното предприятие по редица различни начини, например:
- а) чрез прехвърляне на парични средства, парични еквиваленти или други активи (включително нетни активи, съставляващи бизнес);
 - б) чрез понасяне на пасиви;
 - в) чрез емитиране на дялове собствен капитал;
 - г) чрез осигуряване на повече от един вид възнаграждение; или
 - д) без прехвърляне на възнаграждение, включително само по силата на договор (вж. параграф 43).
- В6 Бизнес комбинацията може да бъде структурирана по различни начини за правни, данъчни или други цели, което включва, без да се ограничава до:
- а) една или повече стопански дейности стават дъщерни предприятия на придобивашото предприятие или нетните активи на една или повече стопански дейности юридически се вливат в придобивашото предприятие;
 - б) едно от комбиниращите се предприятия прехвърля нетните си активи или неговите собственици прехвърлят своите участия в собствения капитал на другото комбиниращо се предприятие или неговите собственици;

- в) всички комбиниращи се предприятия прехвърлят своите нетни активи или собствениците на тези предприятия прехвърлят своите участия в собствения капитал в новосформирано предприятие (понякога наричана обединяваща операция); или
- г) група бивши собственици на едно от комбиниращите се предприятия получава контрол над комбинираното предприятие.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ЗА СТОПАНСКА ДЕЙНОСТ (ПРИЛАГАНЕ НА ПАРАГРАФ 3)

В7 Стопанската дейност („бизнес“) се състои от входящи материали и процеси, прилагани по отношение на тези входящи материали, които могат да допринесат за създаването на продукция. Определенията за трите елемента на стопанската дейност са следните: (вж. параграфи Б8 — Б12Г, съдържащи насоки относно елементите на стопанската дейност):

- а) **Входящ материал:** Всякакъв икономически ресурс, чрез който се създава продукция или който може да допринесе за създаването на продукция, когато към него бъдат приложени един или повече процеси. Примерите включват нетекущи активи (включително нематериални активи или права за ползване на нематериални активи), интелектуална собственост, възможността за получаване на достъп до необходимите материали или права, както и до наети лица.
- б) **Процес:** Всяка система, стандарт, протокол, условност или правило, които чрез прилагане към входящ материал или входящи материали създават продукция или могат да допринесат за създаването на продукция. Примерите включват стратегически управленски процеси, оперативни процеси и процеси за управление на ресурси. Тези процеси обикновено се документират, но интелектуалният капацитет на организираната работна сила, притежаваща необходимите умения и опит и следваща правилата и условностите, може да осигури необходимите процеси, които могат да се приложат към входящи материали и да създават продукция. (Счетоводството, фактурирането, ведомостите за заплати и други административни системи обикновено не са процеси, използвани за създаване на продукция).
- в) **Продукция:** Резултатът от входящите материали и от процесите, приложени към тези входящи материали, при който се предоставят стоки или услуги на клиентите, генерира се инвестиционен доход (например под формата на дивиденди или лихви) или друг доход от обичайна дейност.

Незадължителна проверка за определяне на концентрацията на справедлива стойност

Б7А В параграф Б7Б се предвижда незадължителна проверка (проверка за концентрация), чрез която да се извърши опростена оценка на това дали придобитият набор от дейности и активи не представлява стопанска дейност. Предприятието може да избере дали да прилага проверката, или не. Предприятието може да направи такъв избор поотделно за всяка сделка или друго събитие. Резултатите от проверката за концентрация може да бъдат следните:

- а) ако проверката за концентрация е преминала, това означава, че наборът от дейности и активи не представлява стопанска дейност и не е необходима по-нататъшна оценка;
- б) ако проверката за концентрация не е преминала или ако предприятието избере да не я прилага, то следва извърши оценката, посочена в параграфи Б8 — Б12Г.

Б7Б Проверката е преминала, ако общата справедлива стойност на brutните придобити активи като цяло е концентрирана в отделен разграничим актив или група подобни разграничими активи. За целите на проверката за концентрация:

- а) brutните придобити активи не включват парични средства и парични еквиваленти, отсрочени данъчни активи, както и репутацията, произтичаща от отсрочените данъчни пасиви;
- б) справедливата стойност на brutните придобити активи включва всяко прехвърлено възнаграждение (плюс справедливата стойност на всяко неконтролиращо участие и справедливата стойност на всяко държано преди това участие), превишаващо справедливата стойност на придобитите нетни разграничими активи. Справедливата стойност на brutните придобити активи по принцип може да се определи като общата стойност, получена чрез прибавяне на справедливата стойност на прехвърленото възнаграждение (плюс справедливата стойност на всяко неконтролиращо участие и справедливата стойност на всяко държано преди това участие) към справедливата стойност на поетите пасиви (различни от отсрочените данъчни пасиви) и изключване на позициите, посочени в буква а). Ако обаче справедливата стойност на brutните придобити активи превишава така получената обща стойност, в някои случаи може да се наложи по-точно изчисление;

- в) даден отделен разграничим актив включва всеки актив или група активи, които в бизнес комбинация биха били признати и оценени като отделен разграничим актив;
- г) ако даден материален актив е свързан с друг материален актив (или базов актив, който е предмет на лизинг съгласно МСФО 16 *Лизинг*) по такъв начин, че не може да бъде физически отделен от него и използван самостоятелно, без това да породи значителни по размер разходи или значително намаление на полезността или справедливата стойност на единия от двата актива (например, земя и сгради), тези активи се считат за отделен разграничим актив;
- д) когато оценява дали активите са подобни, предприятието взема предвид естеството на всеки отделен разграничим актив, както и рисковете, свързани с управлението и създаването на продукция чрез активите (т.е. рисковите характеристики);
- е) следните активи не се смятат за подобни активи:
- и) материален актив и нематериален актив;
 - ii) материални активи, попадащи в различни класове (например материални запаси, производствено оборудване и автомобили), освен ако те се считат за отделен разграничим актив в съответствие с критерия по буква г);
 - iii) разграничими нематериални активи, попадащи в различни класове (например търговски марки, лицензии и нематериални активи в етап на разработване);
 - iv) финансов актив и нефинансов актив;
 - v) финансови активи, попадащи в различни класове (например, вземания и инвестиции в инструменти на собствения капитал); и
 - vi) разграничими активи, които попадат в един и същ клас, но чиито рискови характеристики се различават съществено.

Б7В Изискванията по параграф Б7Б не изменят насоките относно подобните активи, съдържащи се в МСС 38 *Нематериални активи*, нито променят значението на термина „клас“ в МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*, МСС 38 и МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване*;

Елементи на стопанската дейност

- Б8 Макар че стопанската дейност обикновено води до създаване на продукция, наличието на продукция не е задължително условие за това цялостният набор от дейности и активи да се счита за стопанска дейност. За да може да бъде използван и управляван за целите, посочени в определението за стопанска дейност, цялостният набор от дейности и активи трябва да притежава два съществени елемента – входящи ресурси (материали) и процеси, прилагани към тези входящи материали. Не е задължително стопанската дейност да включва всички входящи ресурси или процеси, които продавачът е използвал за извършването на тази дейност. За да се счита за стопанска дейност обаче, цялостният набор от дейности и активи трябва да включва най-малко входящ ресурс и съществен процес, които взети заедно допринасят в значителна степен за възможността за създаване на продукция. В параграфи Б12–Б12Г се посочва как да се прецени дали даден процес е съществен.
- Б8А Ако в резултат на даден придобит набор от дейности и активи е създадена продукция, фактът, че продължават да се генерират приходи, сам по себе си не означава, че са били придобити както входящ материал, така и съществен процес.
- Б9 Естеството на елементите на стопанската дейност се различава в зависимост от стопанския отрасъл и структурата на операциите (дейностите) на предприятието, включително от етапа на развитие на предприятието. Установените стопански дейности имат много различни видове входящи ресурси, процеси и продукти, докато новите дейности имат малко входящи ресурси и процеси и понякога само един вид продукция (продукт). Почти всички стопански дейности имат също и пасиви, но за стопанската дейност не е задължително да има пасиви. Освен това придобитият набор от дейности и активи, които не представляват стопанска дейност, също може да има пасиви.
- Б10 [Заличен]

Б11 Определянето на това дали даден набор от активи и дейности е стопанска дейност зависи от възможността този цялостен набор да бъде използван и управляван като стопанска дейност от страна на пазарен участник. Затова при преценката дали наборът представлява стопанска дейност е без значение дали продавачът е използвал набора като стопанска дейност, нито дали придобивашото предприятие има намерение да го използва като стопанска дейност.

Преценка дали придобият процес е съществен

Б12 В параграфи Б12А–Б12Г е обяснено как да се прецени дали придобитият процес е съществен в случаите, когато не е създадена продукция в резултат на придобития набор от дейности и активи (параграф Б12Б), и в случаите, когато такава продукция е създадена (параграф Б12В).

Б12А Пример за придобит набор от дейности и активи, в резултат на които към датата на придобиване не е създадена продукция, би било предприятие, намиращо се на ранен етап от развитието си, което още не е започнало да генерира приходи. Освен това, ако даден придобит набор от дейности и активи генерира приходи към датата на придобиване, се счита, че към тази дата той създава продукция, дори ако впоследствие няма да генерира приходи от външни клиенти, например поради това, че придобивашото предприятие ще го внедри в рамките на своята дейност.

Б12Б Ако в резултат на даден набор от дейности и активи няма създадена продукция към датата на придобиване, придобитият процес (или група процеси) се счита за съществен процес само ако:

- а) той е от решаващо значение за това придобитият входящ ресурс (или входящи ресурси) да бъде обработен или преобразуван в продукция; както и
- б) придобитите входящи ресурси включват както организирана работна сила, притежаваща необходимите умения, знания или опит за извършването на този процес (или група процеси), така и други входящи ресурси, които организираната работна сила би могла да обработи или преобразува в продукция. Тези други входящи ресурси биха могли да включват:
 - i) права върху интелектуална собственост, които биха могли да се използват за разработване на стока или услуга;
 - ii) други икономически ресурси, които биха могли да бъдат обработени за създаването на продукция; или
 - iii) права за получаване на достъп до необходимите материали или права, които дават възможност да бъде създадена бъдеща продукция.

Примерите за входящи ресурси, посочени в буква б), подточка i) — iii), включват технологии, незавършени проекти за научноизследователска и развойна дейност, както и права във връзка с недвижими имоти и полезни изкопаеми.

Б12В Ако в резултат на даден набор от дейности и активи е създадена продукция към датата на придобиване, придобитият процес (или група процеси) се счита за съществен процес само ако при прилагането му към придобит входящ ресурс (ресурси) този процес:

- а) е от решаващо значение за това продукцията да продължи да се произвежда, а придобитите входящи ресурси включват организирана работна сила, притежаваща необходимите умения, знания или опит за извършването на този процес (или група процеси); или
- б) допринася в значителна степен за това производството на продукцията да продължи, както и:
 - i) се смята за единствен по рода си или рядък; или
 - ii) не може да бъде заменен, без това да пороци съществени разходи, усилия или забавяне на възможността производството на продукцията да продължи.

Б12Г Следните допълнителни разяснения са в подкрепа на параграфи Б12Б и Б12В:

- а) даден придобит договор представлява входящ ресурс, а не съществен процес. Въпреки това, даден придобит договор, например договор за управление на имущество от външен изпълнител или за управление на активи от външен изпълнител, може да даде достъп до организирана работна сила. Предприятието трябва да прецени дали организираната работна сила, до която е получило достъп чрез такъв договор, извършва съществен процес, който е контролиран от предприятието и следователно е придобит от него. При тази оценка трябва да бъдат взети предвид фактори като продължителността на договора и условията за подновяването му;

- б) възникването на затруднения при заместването на придобита организирана работна сила може да бъде признак, че тази придобита организирана работна сила извършва процес, който е от решаващо значение за възможността да се създава продукция.
- в) даден процес (или група процеси) не е от решаващо значение, ако например той е спомагателен или относително несъществен на фона на всички процеси, необходими за създаването на продукция.

ОПРЕДЕЛЯНЕ НА ПРИДОБИВАЩОТО ПРЕДПРИЯТИЕ (ПРИЛАГАНЕ НА ПАРАГРАФИ 6 И 7)

- Б13 Насоките в МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети* следва да се използват за определяне на придобивашото предприятие – онова, което получава контрол над придобиваното предприятие. Ако е извършена бизнес комбинация, но прилагането на насоките от МСФО 10 не посочва ясно кое от комбиниращите се предприятия е придобивашото, при това определяне следва да се вземат предвид факторите по параграфи Б14–Б18.
- Б14 При бизнес комбинация, извършена предимно чрез прехвърляне на парични средства или други активи или чрез понасяне на пасиви, придобивашото предприятие обикновено е онова, което прехвърля паричните средства или други активи или понася пасивите.
- Б15 При бизнес комбинация, извършена предимно чрез размяна на участия в собствения капитал, придобивашото предприятие обикновено е онова, което емитира участията в собствения капитал. При някои бизнес комбинации обаче, наричани общо „обратно придобиване“, емитиращото предприятие е придобиваното. Параграфи Б19–Б27 предоставят насоки за отчитането на обратно придобиване. При определянето на придобивашото предприятие в бизнес комбинация, осъществена чрез размяна на участия в собствения капитал, следва да се вземат предвид и други свързани факти и обстоятелства, включващи:
- а) *относителните права на глас в комбинираното предприятие след бизнес комбинацията*— Придобивашото предприятие обикновено е комбиниращото се предприятие, чиито собственици като група запазват или получават право на най-голяма част от гласовете в комбинираното предприятие. При определянето коя група собственици запазва или получава право на най-голяма част от гласовете, предприятието взема предвид съществуването на всякакви необичайни или специални условия на гласуване и опции, варианти или конвертируеми ценни книжа.
- б) *съществуването на голямо малцинствено участие с право на глас в комбинираното предприятие, ако никой друг собственик или организирана група собственици няма значително участие с право на глас*— Придобивашото предприятие обикновено е комбиниращото се предприятие, чиито единствен собственик или организирана група собственици държи най-голямото малцинствено участие с право на глас в комбинираното предприятие.
- в) *състава на управителния орган на комбинираното предприятие*— Придобивашото предприятие обикновено е комбиниращото се предприятие, чиито собственици имат възможността да избират, да назначават или да отстраняват мнозинството от членовете на управителния орган на комбинираното предприятие.
- г) *състава на висшето ръководство на комбинираното предприятие*— Придобивашото предприятие обикновено е комбиниращото се предприятие, чието (бивше) ръководство доминира ръководството на комбинираното предприятие.
- д) *условиата на размяна на участията в собствения капитал*— Придобивашото предприятие обикновено е комбиниращото се предприятие, което плаща премия над справедливата стойност на участието в собствения капитал на другото комбиниращо се предприятие или предприятия преди комбинацията.
- Б16 Придобивашото предприятие обикновено е комбиниращото се предприятие, чиито относителен размер (оценен например в активи, приходи или печалба) е значително по-голям от този на другото комбиниращо се предприятие или предприятия.
- Б17 В бизнес комбинация, обхващаща повече от две предприятия, определянето на придобивашото предприятие включва вземане предвид, заедно с други неща, кое от комбиниращите предприятия е започнало комбинацията, както и относителния размер на комбиниращите се предприятия.
- Б18 Ново предприятие, сформирано за осъществяване на бизнес комбинация, не е непременно придобивашото предприятие. Ако е създадено ново предприятие, което да емитира участия в собствения капитал с цел осъществяване на бизнес комбинация, едно от комбиниращите се предприятия, което е съществувало преди комбинацията, следва да се идентифицира като придобивашо предприятие, като прилага насоките по параграфи Б13–Б17. За разлика от това, ново предприятие, което прехвърля парични средства или други активи или понася пасиви като възнаграждение, може да бъде придобивашото предприятие.

ОБРАТНО ПРИДОБИВАНЕ

Б19 Обратното придобиване възниква, когато предприятието, което емитира ценни книжа (юридически придобиващото предприятие) се определя като придобивано предприятие за счетоводни цели въз основа на насоките по параграфи Б13–Б18. Предприятието, чиито капиталови участия са придобити (юридически придобиваното предприятие) за целите на счетоводното отчитане трябва да бъде придобиващо, за да се счита сделката за обратно придобиване. Например обратно придобиване понякога възниква, когато частно действащо предприятие желае да стане публично предприятие, но не желае да регистрира капиталовите си дялове. За да постигне това, частното предприятие се договаря с публично предприятие да придобие участията в собствения му капитал срещу участия в собствения капитал на публичното предприятие. В този пример публичното предприятие е **юридически придобиващото предприятие**, тъй като емитира своите участия в собствения капитал, а частното предприятие е **юридически придобиваното предприятие**, тъй като неговите участия в собствения капитал са придобити. Прилагането обаче на насоките по параграфи Б13–Б18 води до определяне на:

- а) публичното предприятие като **придобивано предприятие** за целите на счетоводното отчитане (счетоводно придобивано предприятие); и
- б) частното предприятие като **придобиващо предприятие** за целите на счетоводното отчитане (счетоводно придобиващо предприятие).

Счетоводно придобиваното предприятие трябва да отговаря на определението за стопанска дейност, за да се отчете сделката като обратно придобиване, и се прилагат всички принципи на признаване и оценяване в настоящия МСФО, включително изискването за признаване на репутация.

Оценяване на прехвърленото възнаграждение

Б20 При обратно придобиване счетоводно придобиващото предприятие обикновено не издава възнаграждение за придобиваното предприятие. Вместо това счетоводно придобиваното предприятие обикновено емитира акции на собствениците на счетоводно придобиващото. Съответно справедливата стойност към датата на придобиване на възнаграждението, прехвърлено от счетоводно придобиващото предприятие за неговото участие в счетоводно придобиваното предприятие се основава на броя участия в собствения капитал, които юридическото дъщерно предприятие би трябвало да емитира, за да даде на собствениците на юридическото предприятие майка същия процент на участие в собствения капитал в комбинираното предприятие, който произтича от обратното придобиване. Справедливата стойност на броя участия в собствения капитал, изчислен по този начин, може да се използва като справедлива стойност на прехвърленото възнаграждение в размяната за придобиваното предприятие.

Изготвяне и представяне на консолидирани финансови отчети

Б21 Консолидираните финансови отчети, изготвени след обратно придобиване, се издават на името на юридическото предприятие майка (счетоводно придобиващо предприятие), но в поясненията като продължение на финансовите отчети на юридическото дъщерно предприятие (счетоводно придобиваното предприятие), с една корекция, която коригира с обратна сила юридическия капитал на счетоводно придобиващото предприятие, за да отрази юридическия капитал на счетоводно придобиваното. Тази корекция е необходима, за да отрази капитала на юридическото предприятие майка (счетоводно придобиваното предприятие). Сравнителната информация, представена в тези консолидирани финансови отчети, също се коригира с обратна сила, за да отрази юридическия капитал на юридическото предприятие майка (счетоводно придобиваното предприятие).

Б22 Тъй като консолидираните финансови отчети представят продължение на финансовите отчети на юридическото дъщерно предприятие, с изключение на неговата капиталова структура, те отразяват:

- а) активите и пасивите на юридическото дъщерно предприятие (счетоводно придобиващото предприятие), признати и оценени по балансовите им стойности отпреди комбинацията.
- б) активите и пасивите на юридическото предприятие майка (счетоводно придобиваното предприятие), признати и оценени в съответствие с настоящия МСФО;
- в) неразмислената печалба и други капиталови салда на юридическото дъщерно предприятие (счетоводно придобиващото предприятие) преди бизнес комбинацията;
- г) сумата, призната като емитирани участия в собствения капитал в консолидираните финансови отчети, определени чрез добавяне на емитираното участие в собствения капитал на юридическото дъщерно предприятие (счетоводно придобиващото предприятие), в обращение непосредствено преди бизнес комбинацията, към справедливата стойност на юридическото предприятие майка (счетоводно придобиваното предприятие). Капиталовата структура (т.е. броят и видът на участия в собствения капитал) обаче отразява капиталовата структура на юридическото предприятие майка (счетоводно придобиваното предприятие), включваща участията в собствения капитал, емитирани от юридическото предприятие майка за осъществяване на комбинацията. Съответно капиталовата структура на юридическото дъщерно предприятие (счетоводно придобиващото предприятие) се преизчислява, като се използва обменният курс, определен в споразумението за придобиване, за да се отрази броят на акциите на юридическото предприятие майка (счетоводно придобиваното предприятие), емитирани при обратното придобиване;

д) пропорционалния дял на неконтролиращите участия от балансовите стойности преди комбинацията на неразпределената печалба и други участия в собствения капитал на юридическото дъщерно предприятие (счетоводно придобиващото предприятие), както е посочено в параграфи Б23 и Б24.

Неконтролиращо участие

- Б23 При обратно придобиване някои от собствениците на юридически придобиваното предприятие (счетоводно придобиващо) може да не разменят своите участия в собствения капитал за участия в собствения капитал на юридическото предприятие майка (счетоводно придобивано). Тези собственици се разглеждат като неконтролиращо участие в консолидираните финансови отчети след обратното придобиване. Това е така, защото собствениците на юридически придобиваното предприятие, които не заменят своите участия в собствения капитал срещу участия в собствения капитал на юридически придобиващото предприятие, имат участие само в резултатите и нетните активи на юридически придобиваното предприятие, но не и в резултатите и нетните активи на комбинираното предприятие. И обратно, макар че юридически придобиващото предприятие е придобиваното предприятие за счетоводни цели, собствениците на юридически придобиващото предприятие имат участие в резултатите и нетните активи на комбинираното предприятие.
- Б24 Активите и пасивите на юридически придобиваното предприятие се оценяват и признават в консолидираните финансови отчети по техните балансови стойности преди комбинацията (вж. параграф Б22 (а)). Следователно, при обратно придобиване, неконтролиращото участие отразява пропорционалното участие на неконтролиращите акционери в балансовите стойности отпреди комбинацията на нетните активи на юридически придобиваното предприятие, макар неконтролиращите участия в други придобивания да са оценени по тяхната справедлива стойност към датата на придобиване.

Нетна печалба на акция

- Б25 Както е отбелязано в параграф Б22, буква г), структурата на собствения капитал, представена в консолидираните финансови отчети, изготвени след обратно придобиване, отразява структурата на собствения капитал на юридически придобиващото предприятие (счетоводно придобиваното), включително участията в собствения капитал, емитирани от юридически придобиващото предприятие за осъществяване на бизнес комбинацията.
- Б26 За целите на изчислението на среднопретегления брой на обикновените акции в обращение (числителят на дробта при изчисляването на нетната печалба на акция) през периода, в който е осъществено обратното придобиване:
- броят на обикновените акции в обращение от началото на този период до датата на придобиване се изчислява на базата на среднопретегления брой обикновени акции на юридически придобиваното предприятие (счетоводно придобиващото) в обращение през периода, умножен по коефициента на обмен, определен в споразумението за сливане; и
 - броят на обикновените акции в обращение от датата на придобиване до края на този период ще бъде действителният брой на обикновените акции на юридически придобиващото предприятие (счетоводно придобиваното) в обращение през този период.
- Б27 Основната нетна печалба на акция за всеки сравнителен период преди датата на придобиване, представен в консолидираните финансови отчети след обратното придобиване, се изчислява, като се раздели:
- печалбата или загубата на юридически придобиваното предприятие, полагаща се на обикновените акционери през всеки от тези периоди, на
 - исторически среднопретегления брой обикновени акции в обращение на юридически придобиваното предприятие, умножени по коефициента на обмяна, определен в споразумението за придобиване.

ПРИЗНАВАНЕ НА КОНКРЕТНИ ПРИДОБИТИ АКТИВИ И ПОЕТИ ПАСИВИ (ПРИЛАГАНЕ НА ПАРАГРАФИ 10–13)

Б28–Б30 [Заличени]

Нематериални активи

- Б31 Придобиващото предприятие признава, отделно от репутацията, разграничимите нематериални активи, придобити в бизнес комбинация. Нематериален актив е разграничим, ако отговаря или на критерия за отделност, или на договорно-правния критерий.

Б32 Нематериален актив, който отговаря на договорно-правния критерий, е разграничим, дори ако активът не е прехвърляем или отделен от придобиваното предприятие или от други права и задължения. Например:

а) [заличен]

б) придобивано предприятие притежава и експлоатира ядрена електроцентрала. Лицензът за експлоатация на електроцентралата е нематериален актив, който отговаря на договорно-правния критерий за признаване отделно от репутацията, макар че придобиващото предприятие не може да го продаде отделно от придобитата електроцентрала. Придобиващото предприятие може да признае справедливата стойност на лиценза за експлоатация на електроцентралата като единичен актив за целите на финансовото отчитане, ако полезният живот на тези активи е сходен;

в) придобивано предприятие притежава технологичен патент. То е лицензирано този патент на други лица за изключително ползване извън националния пазар, като в замяна получава определен процент от бъдещите чуждестранни приходи. Като технологичният патент, така и свързаното лицензионно споразумение отговарят на договорно-правния критерий за признаване отделно от репутацията, макар че продажбата или размяната на патента и свързаното лицензионно споразумение отделно едно от друго не би било практично.

Б33 Критерият за отделимост означава, че придобит нематериален актив може да бъде отделен или разделен от придобиваното предприятие и продаден, прехвърлен, отдаден чрез лиценз, отдаден под наем или разменен, отделно или заедно със свързан с него договор, разграничим актив или пасив. Нематериален актив, който придобиващото предприятие би могло да продаде, отдаде чрез лиценз или по друг начин да размени за нещо друго със стойност, отговаря на критерия за отделимост дори ако придобиващото предприятие няма намерение да го продава, отдава чрез лиценз или разменя по друг начин. Придобит нематериален актив отговаря на критерия за отделимост, ако има доказателства за разменни сделки за този вид актив или актив от сходен вид, дори ако сделките са редки и независимо дали придобиващото предприятие участва в тях. Например списъците на клиенти и абонати често се отдават чрез лиценз и така отговарят на критерия за отделимост. Дори ако придобиващото предприятие смята, че неговите клиентски списъци имат характеристики, различни от тези на други клиентски списъци, самият факт, че клиентските списъци често се отдават чрез лиценз, означава най-общо, че придобият клиентски списък отговаря на критерия за отделимост. Клиентски списък, придобит в бизнес комбинация, обаче няма да отговаря на критерия за отделимост, ако условията за поверителност или други споразумения забраняват на предприятието да продава, отдава под наем или по друг начин да разменя информация за своите клиенти.

Б34 Нематериален актив, който не може самостоятелно да се отдели от придобиваното предприятие или от комбинираното предприятие, отговаря на критерия за отделимост, ако е отделен в комбинация с свързан с него договор, разграничим актив или пасив. Например:

а) пазарни участници разменят депозитни пасиви и свързаните нематериални активи – отношения с вложителите в открити разменни сделки. Следователно придобиващото предприятие признава нематериалния актив – отношения с вложители, отделно от репутацията;

б) придобивано предприятие притежава регистрирана търговска марка и документирано, но непатентовано технически експертни знания и опит, използвани за производство на продукт с търговската марка. За да прехвърли собствеността върху търговска марка, собственикът е длъжен също да прехвърли всичко друго, необходимо на новия собственик за производството на продукт или услуга, които не се различават от произвежданите от предишния собственик. Тъй като непатентованите технически експертни знания и опит трябва да бъдат отделени от придобиваното предприятие или от комбинираното предприятие и продадени, ако бъде продадена съответната търговска марка, те отговарят на критерия за отделимост.

Отново придобити права

Б35 Като част от бизнес комбинация, придобиващото предприятие може да придобие отново право, което преди е дало на придобиваното предприятие за ползване на един или повече от признатите или непризнати активи на придобиващото предприятие. Примери за такива права включват право на използване на фирмата на придобиващото предприятие по силата на договор за франчайзинг или право за използване на технология на придобиващото предприятие по силата на договор за лицензиране на технология. Отново придобитото право е разграничим нематериален актив, който придобиващото предприятие признава отделно от репутацията. Параграф 29 предоставя насоки за оценяването на отново придобитото право, а параграф 55 предоставя насоки за последващото отчитане на отново придобитото право.

Б36 Ако условията на договора, пораждащ обратно придобитото право, са благоприятни или неблагоприятни спрямо условията на текущите пазарни сделки за същите или подобни отчетни обекти, придобиващото предприятие признава печалба или загуба от уреждане. Параграф 52 дава насоки за оценяване на тази печалба или загуба от уреждане.

Събрана работна сила и други отчетни обекти, които не са разграничени

- Б37 Придобивашото предприятие включва в репутацията стойността на придобит нематериален актив, който не е разграничим към датата на придобиване. Например, придобивашото предприятие може да отнесе стойност към съществуването на събрана работна сила, която е съществуващ набор от наети лица, позволяващ на придобивашото предприятие да продължи да извършва придобитата стопанска дейност от датата на придобиване. Събраната работна сила не представлява интелектуалният капитал на квалифицираната работна сила – (често специализираните) знания и опит, които наетите лица на придобиваното предприятие носят на своите работни места. Тъй като събраната работна сила не е разграничим актив, който да бъде признат отделно от репутацията, всяка стойност, отнесена към нея, се включва в репутацията.
- Б38 Придобивашото предприятие включва в репутацията и всякаква стойност, отнесена към отчетни обекти, които не отговарят на условията за активи към датата на придобиване. Например, придобивашото предприятие може да отнесе стойност към потенциални договори, за които придобиваното предприятие води преговори с перспективни нови клиенти към датата на придобиване. Тъй като потенциалните договори сами по себе си не са активи към датата на придобиване, придобивашото предприятие не ги признава отделно от репутацията. Придобивашото предприятие не може впоследствие да прекласифицира стойността на тези договори от репутация в друга категория за събития, настъпили след датата на придобиване. Придобивашото предприятие обаче следва да оценява фактите и обстоятелствата, свързани със събитията, които настъпват скоро след придобиването, за да определи дали нематериален актив, подлежащ на отделно признаване, е съществувал към датата на придобиване.
- Б39 След първоначалното признаване придобивашото предприятие отчита нематериалните активи, придобити в бизнес комбинация, в съответствие с разпоредбите на МСС 38 *Нематериални активи*. Както обаче е описано в параграф 3 на МСС 38, отчитането на някои придобити нематериални активи след първоначалното признаване се определя от други МСФО.
- Б40 Критериите за разграничимост определят дали даден нематериален актив се признава отделно от репутацията. Критериите обаче не дават насоки за оценяване на справедливата стойност на нематериален актив, нито ограничават допусканията, използвани за оценяването на справедливата стойност на нематериален актив. Приобретателят например би взел предвид, при оценяването на справедливата стойност, допусканията на пазарните участници при определянето на цената на нематериален актив от рода на очаквания за бъдещо подновяване на договори. Не е необходимо самите подновявания на договори да отговарят на критериите за разграничимост. (Все пак направете справка с параграф 29, в който се установява изключението от принципа на оценяване по справедлива стойност за отново придобитите права, признати в бизнес комбинация.) В параграфи 36 и 37 от МСС 38 се предоставят насоки за определяне дали нематериалните активи следва да се съчетават в единна разчетна единица с други нематериални или материални активи.

ОПРЕДЕЛЯНЕ НА СПРАВЕДЛИВАТА СТОЙНОСТ НА КОНКРЕТНИ РАЗГРАНИЧИМИ АКТИВИ И НЕКОНТРОЛИРАЩО УЧАСТИЕ В ПРИДОБИВАНОТО ПРЕДПРИЯТИЕ (ПРИЛАГАНЕ НА ПАРАГРАФИ 18 И 19)**Активи с несигурни парични потоци (коректив за обезценка)**

- Б41 Придобивашото предприятие не признава отделен коректив за обезценка към датата на придобиване за активите, придобити в бизнес комбинация, които са оценени по тяхната справедлива стойност към датата на придобиване, тъй като ефектите от несигурността на бъдещите парични потоци са включени в оценката на справедливата стойност. Например, тъй като настоящият МСФО изисква придобивашото предприятие да оценява придобитите вземания, включително заеми, по справедливата им стойност към датата на придобиване в отчитането на бизнес комбинация, придобивашото предприятие не признава отделен коректив за обезценка за договорните парични потоци, които се считат за несъбираеми към тази дата, или коректив за загуби за очакваните кредитни загуби.

Активи, предмет на оперативен лизинг, в който придобиваното предприятие е лизингодател

- Б42 При оценяване на справедливата стойност към датата на придобиване на актив от рода на сграда или патент, който е предмет на оперативен лизинг, при който придобитото предприятие е лизингодател, придобивашото предприятие взема предвид условията на лизинга. Придобивашото предприятие не признава отделен актив или пасив, ако условията на оперативния лизинг са или благоприятни, или неблагоприятни спрямо пазарните условия.

Активи, които придобивашото предприятие възнамерява да не използва или да използва по начин, различен от начина, по който биха ги използвали други участници на пазара

- Б43 За да защити конкурентното си положение или по други причини, придобивашото предприятие може да реши изобщо да не използва придобит нефинансов актив или да не го използва по оптималния начин. Такъв може да бъде случаят например с придобит нематериален актив – научноизследователска и развойна дейност, който придобивашото предприятие планира да използва „защитно“, т.е. като не позволява използването му от останалите. Независимо от това придобивашото предприятие оценява справедливата стойност на нефинансовия актив, като приема оптималното му използване от страна на пазарните участници съобразно съответната основа на остойносттаването, както първоначално, така и при оценяването на справедливата стойност, намалена с разходите за продажба с оглед последваща проверка за обезценка.

Неконтролиращо участие в придобиваното предприятие

- Б44 По силата на настоящия МСФО на придобивашото предприятие се позволява да оценява неконтролиращото участие в придобиваното предприятие по справедлива стойност към датата на придобиване. Понякога придобивашото предприятие е в състояние да оцени справедливата стойност към датата на придобиване на неконтролиращо участие въз основа на обявена цена на активен пазар на дяловете собствен капитал (т.е. непритежаваните от придобивашото предприятие). В други ситуации обаче няма да има обявена цена на активен пазар за дяловете собствен капитал. В тези ситуации придобивашото предприятие оценява справедливата стойност на неконтролиращото участие с помощта на други методи за остойностяване.
- Б45 Справедливите стойности на участието на придобивашото предприятие в придобиваното предприятие и неконтролиращото участие на база акция може да се различават. Основната разлика вероятно ще бъде включването на премия за контрол в справедливата стойност на база акция на участието на придобивашото предприятие в придобиваното предприятие или обратно – включването на отстъпка поради липса на контрол (наричана също отстъпка за неконтролиращо участие) в справедливата стойност на база акция на неконтролиращото участие, ако при определянето на цената на неконтролиращото участие пазарните участници биха взели предвид тази премия или отстъпка.

ОЦЕНЯВАНЕ НА РЕПУТАЦИЯТА ИЛИ ПЕЧАЛБАТА ОТ ИЗГОДНА ПОКУПКА**Оценяване на справедливата стойност към датата на придобиване на участието на придобивашото предприятие в придобиваното предприятие с използване на методи за остойностяване (прилагане на параграф 33)**

- Б46 В бизнес комбинация, постигната без прехвърляне на възнаграждение, за да оцени репутацията или печалбата от изгодна покупка, приобретателят заменя справедливата стойност към датата на придобиване на своето участие в придобиваното предприятие със справедливата стойност към датата на придобиване на прехвърленото възнаграждение.

Специални съображения при прилагането на метода на придобиването към комбинации на кооперативни предприятия (прилагане на параграф 33)

- Б47 Когато се комбинират две кооперативни предприятия, справедливата стойност на собствения капитал или участията на членовете в придобиваното предприятие (или справедливата стойност на придобиваното предприятие) може да подлежат на по-надеждно оценяване, отколкото справедливата стойност на участията на членовете, прехвърлени от придобивашото предприятие. В тази ситуация параграф 33 изисква придобивашото предприятие да определи размера на репутацията, като използва справедливата стойност към датата на придобиване на участията в собствения капитал на придобиваното предприятие вместо справедливата стойност към датата на придобиване на участията в собствения капитал на придобивашото предприятие, прехвърлени като възнаграждение. Освен това придобивашото предприятие в комбинация на кооперативни предприятия признава нетните активи на придобиваното предприятие като пряко увеличение на капитала или собствения капитал в своите отчети за финансовото състояние, а не като увеличение на неразпределената печалба, което е последователно с начина, по който други видове предприятия прилагат метода на придобиването.
- Б48 Макар да са сходни в много отношения с другите стопански дейности, кооперативните предприятия имат отличителни характеристики, които произтичат предимно от това, че техните членове са и клиенти, и собственици. Членовете на кооперативните предприятия по принцип очакват да получават ползи от своето членство, често под формата на по-ниски такси, плащани за стоки и услуги, или дивиденди за подпомагане. Частта дивиденди за подпомагане, разпределяна на всеки член, често се основава на размера на стопанска дейност, извършена от този член в кооперативното предприятие през годината.
- Б49 При оценяването на справедливата стойност на кооперативно предприятие се отчитат допусканията на пазарните участници за бъдещите ползи за членовете, както и всякакви други техни относими допускания относно кооперативното предприятие. Например справедливата стойност на кооперативно предприятие може да се оцени на базата на настоящата стойност. Паричните потоци, използвани като хипотези за метода, се основават на очакваните парични потоци на кооперативното предприятие, които вероятно ще отразят намаленията на ползите за членовете, като например по-ниски такси върху стоки и услуги.

ОПРЕДЕЛЯНЕ КАКВО ПРИНАДЛЕЖИ КЪМ СДЕЛКАТА ПО БИЗНЕС КОМБИНАЦИЯ (ПРИЛАГАНЕ НА ПАРАГРАФИ 51 И 52)

- Б50 При определяне дали дадена сделка е част от размяната за придобиваното предприятие или операцията е отделна от бизнес комбинацията, придобивашото предприятие следва да вземе предвид следните фактори, които нито са взаимно изключващи се, нито сами по себе си водят до заключение.
- а) **причини за сделката**— разбирането на причините, поради които страните по комбинацията (придобивашото и придобиваното предприятие и техните собственици, директори и управители – и техните агенти) са сключили дадена сделка или договореност, може да даде по-добра представа дали тя е част от прехвърленото възнаграждение и придобитите активи и поетите пасиви. Например, ако една сделка е договорена предимно в полза на придобивашото предприятие или на комбинираното предприятие, а не предимно в полза на придобиваното предприятие или неговите бивши собственици преди комбинацията, тази част

от платената цена на сделката (и всякакви свързани активи или пасиви) е по-малко вероятно да бъде част от размяната за придобиваното предприятие. Съответно придобивашото предприятие отчита тази част отделно от бизнес комбинацията;

- б) **кой е започнал сделката**— разбирането кой е започнал (инициирал) сделката може също да даде представа дали тя е част от размяната за придобиваното предприятие. Например, сделка или друго събитие, започнати от придобивашото предприятие, може да бъдат сключени с цел осигуряване на бъдещи икономически ползи за придобивашото предприятие или комбинираното предприятие без никакви или малки ползи за придобиваното предприятие или неговите бивши собственици преди комбинацията. От друга страна, сделка или договореност, започнати от придобиваното предприятие или неговите бивши собственици, е по-малко вероятно да бъдат в полза на придобиваното предприятие или на комбинираното предприятие и по-вероятно е част от сделката по бизнес комбинацията;
- в) **разположението на сделката във времето**— разположението на сделката във времето може също да даде представа дали тя е част от размяната за придобиваното предприятие. Например сделка между придобивашото предприятие и придобиваното предприятие, която се осъществява по време на преговорите по условията на бизнес комбинацията, може да е била сключена с идеята бизнес комбинацията да осигури бъдещи икономически ползи на придобивашото предприятие или на комбинираното предприятие. Ако това е така, придобиваното предприятие или неговите бивши собственици преди бизнес комбинацията вероятно ще получат много малка или никаква полза от сделката, освен ползите, които получават като част от комбинираното предприятие.

Ефективно уреждане на предишни взаимоотношения между придобивашото предприятие и придобиваното предприятие в бизнес комбинация (прилагане на параграф 52, буква а)

- Б51 Придобивашото предприятие и придобиваното предприятие може да имат отношения, които са съществували преди да замислят бизнес комбинацията, наричани в настоящото „предишно взаимоотношение“. Предишното взаимоотношение между придобивашото предприятие и придобиваното предприятие може да е на договорна основа (например продавач и клиент или лицензодател и лицензополучател) или на недоговорна основа (например ищец и ответник).
- Б52 Ако бизнес комбинацията на практика урежда предишно взаимоотношение, придобивашото предприятие признава печалба или загуба, оценени както следва:
- а) за предишно недоговорно взаимоотношение (като съдебно дело) – по справедлива стойност;
- б) за предишно договорно взаимоотношение, на по-малката от (i) и (ii):
- i) сумата, с която договорът е благоприятен или неблагоприятен от гледна точка на придобивашото предприятие в сравнение с условията на текущите пазарни сделки за същите или сходни обекти. (Неблагоприятен договор е договор, който е неблагоприятен по отношение на текущите пазарни условия. Това не е непременно обременяващ договор, при който разходите, направени за покриване на задълженията по договора, превишават очакваните от него икономически ползи);
- ii) сумата на всякакви заявени в договора условия за уреждане на отношенията, предоставени на контрагента, за който договорът е неблагоприятен.

Ако (ii) е по-малка от (i), разликата се включва като част от счетоводното отчитане на бизнес комбинацията.

Размерът на признатата печалба или загуба може да зависи отчасти от това, дали придобивашото предприятие е признало преди свързан актив или пасив и следователно отчетената печалба или загуба може да се различава от изчислената чрез прилагане на горните изисквания сума.

- Б53 Предишно взаимоотношение може да е договор, който придобивашото предприятие признава като обратно придобито право. Ако договорът включва условия, които са благоприятни или неблагоприятни в сравнение с цените на текущи пазарни сделки за същите или сходни отчетни обекти, придобивашото предприятие признава, отделно от бизнес комбинацията, печалба или загуба от ефективното уреждане на договора, оценени в съответствие с параграф 52.

Договореност за плащания под условие на наети лица или продаващи акционери (прилагане на параграф 52, буква б)

- Б54 Дали дадени договорености за плащания под условие на наети лица или продаващи акционери представляват възнаграждение под условие в бизнес комбинацията или са отделни сделки, зависи от характера на договореностите. Разбирането на причините, поради които споразумението за придобиване съдържа разпоредба за плащания под условие, кой е инициатор на тази договореност и кога страните са сключили тази договореност може да бъде полезно при оценката на характера на договореността.
- Б55 Ако не е ясно дали дадена договореност за плащане на наети лица или продаващи акционери е част от размяната за придобиваното предприятие или е сделка, отделна от бизнес комбинацията, придобивашото предприятие трябва да вземе предвид следното:
- а) *Продължаваща заетост*— условията на продължаваща заетост от страна на продаващите акционери, които стават ключови наети лица, може да бъде показател за съдържанието на споразумение за условно възнаграждение. Съответните условия на продължаваща заетост може да са включени в трудов договор, споразумение за придобиване или някакъв друг документ. Споразумение за условно възнаграждение, при което плащанията автоматично се конфискуват при прекратяване на трудовото правоотношение, е възнаграждение за услуги след комбинацията. Договорености, при които плащанията под условие не се засягат от прекратяване на трудовите правоотношения, може да показват, че плащанията под условие са по-скоро допълнително възнаграждение, отколкото трудово възнаграждение.
 - б) *Продължителност на продължаващата заетост*— ако периодът на исканата заетост съвпада с или е по-дълъг от периода на условното плащане, този факт може да показва, че условните плащания са, по същество, трудово възнаграждение.
 - в) *Ниво на трудово възнаграждение*— ситуации, в които възнаграждението на наети лица, различно от условните плащания, е на приемливо ниво в сравнение с това на други ключови наети лица в комбинираното предприятие, може да показва, че условните плащания са по-скоро допълнително възнаграждение, отколкото трудово възнаграждение.
 - г) *Допълнителни плащания на наети лица*— ако продаващите акционери, които не стават наети лица, получават по-ниски условни плащания на база на акция отколкото продаващите акционери, които стават наети лица на комбинираното предприятие, този факт може да показва, че допълнителната сума на условните плащания на продаващите акционери, които стават наети лица, е трудово възнаграждение.
 - д) *Брой притежавани акции*— относителният брой акции, притежавани от продаващите акционери, които остават като ключови наети лица, може да е показател за същността на споразумението за условно възнаграждение. Например, ако продаващите акционери, които са притежавали по същество всички акции в придобиваното предприятие, продължат като ключови наети лица, този факт може да показва, че тази договореност е по същество договореност за подялба на печалбата, предвидена да осигурява възнаграждение за услуги след комбинацията. Като алтернатива, ако продаващите акционери, които остават като ключови наети лица, са притежавали само малък брой акции в придобиваното предприятие и всички продаващи акционери получават една и съща сума условно възнаграждение на база акция, този факт може да показва, че условните плащания са допълнително възнаграждение. Участията в собствеността преди придобиването, държани от страните, свързани с продаващите акционери, които остават като ключови служители, от рода на членове на семейството, също следва да се вземе предвид.
 - е) *Връзка с остойносттаването*— ако първоначалното възнаграждение, прехвърлено на датата на придобиване, се базира на долния край на диапазона на оценките, установен при остойносттаването на придобиваното предприятие, и условната формула е свързана с този подход на остойносттаване, този факт може да подсказва, че условните плащания са допълнително възнаграждение. Като алтернатива, ако формулата на условното плащане е съгласувана с предишните договорености за подялба на печалбата, този факт може да подсказва, че договореността по същество осигурява трудово възнаграждение.
 - ж) *Формула за определяне на възнаграждението*— формулата, използвана за определяне на условното плащане може да бъде полезна при преценяване на същността на договореността. Например, ако условното плащане се определя на базата на множество печалби, това може да подсказва, че задължението е условно възнаграждение в бизнес комбинацията и че формулата е предвидена за установяване или потвърждаване на справедливата стойност на придобиваното предприятие. И обратно, условно плащане, което представлява определен процент от печалбите, може да подсказва, че задължението към наетите лица е договореност за подялба на печалбата, за да възнагражда наетите лица за полагаания труд (предоставяните услуги).

- з) *Други споразумения и въпроси*— условията на други споразумения с продаващите акционери (като споразумения за неконкуриране, изпълнителски договори, договори за консултации и лизингови договори за имущество) и данъчното третиране на доходите от условни плащания може да показват, че условните плащания може да бъдат отнесени към нещо различно от възнаграждение за придобиваното предприятие. Например, във връзка с придобиването придобиващото предприятие може да сключи лизингов договор за имущество със значим продаващ акционер. Ако лизинговите плащания, определени в лизинговия договор, са значително под пазарните, някои или всички условни плащания към лизингодателя (продаващия акционер), изисквани от отделно споразумение за условните плащания, може по същество да бъдат плащания за ползване на отдаденото на лизинг имущество, което придобиващото предприятие следва да признае отделно във финансовите си отчети след комбинацията. И обратно, ако лизинговият договор определя лизингови плащания, които съответстват на пазарните условия за отдаденото на лизинг имущество, договореността за плащания под условие към продаващия акционер може да представлява възнаграждение под условие в бизнес комбинацията.

Присъдени плащания на базата на акции на придобиващото предприятие, разменени за присъждания, държани от наети лица на придобиваното предприятие (прилагане на параграф 52, буква б)

- Б56 Придобиващото предприятие може да размени свои права на плащане на базата на акции⁽⁴⁰⁾ (заместване на права на плащане) за права на плащане, държани от наети лица на придобиваното предприятие. Размени на опции за акции или други права на плащане на базата на акции във връзка с бизнес комбинация се отчитат като изменения на правата на плащане на базата на акции в съответствие с МСФО 2 *Плащане на базата на акции*. Ако придобиващото предприятие замени правата на плащане на придобиваното предприятие, цялата или част от пазарната оценка на заместващите права на плащане на придобиващото предприятие се включва в оценяването на прехвърленото възнаграждение в бизнес комбинацията. Параграфи Б57—Б62 предоставят насоки за това, как да се разпредели пазарната оценка. В случаите, в които обаче действието на правата на плащане на придобиваното предприятие би било прекратено в резултат на бизнес комбинацията и ако придобиващото предприятие замени тези права на плащане, без да е задължено да го направи, съгласно МСФО 2 цялата пазарна оценка на заменените права на плащане ще бъде призната като стойност на възнаграждението във финансовите отчети след комбинацията. Това означава, че нито една пазарна оценка на тези права на плащане не се включва в оценяването на възнаграждението, прехвърлено в бизнес комбинацията. Придобиващото предприятие е длъжно да замени правата на плащане на придобиваното предприятие, ако придобиваното предприятие или неговите наети лица могат да наложат принудително заместване. Например, за целите на прилагането на тази насока придобиващото предприятие е длъжно да замести правата на плащане на придобиваното предприятие, ако заместването се изисква от:
- а) условията на споразумението за придобиване;
 - б) условията на правата на плащане на придобиваното предприятие; или
 - в) приложимите законови и подзаконови нормативни актове.
- Б57 За да определи частта от заместващото присъждане, която е част от прехвърленото възнаграждение за придобиваното предприятие и частта, която е трудово възнаграждение за услуга след комбинацията, придобиващото предприятие оценява както заместващите присъждания, дадени от придобиващото предприятие, така и присъжданията на придобиваното предприятие към датата на придобиване в съответствие с МСФО 2. Частта от пазарната оценка на заместващото присъждане, която е част от прехвърленото възнаграждение в размяната за придобиваното предприятие е равна на частта на присъждането на придобиваното предприятие, която се отнася към услуга преди комбинацията.
- Б58 Частта от заместващото присъждане, отнасяща се към услуга преди комбинацията, е пазарната оценка на присъждането на придобиваното предприятие, умножено по съотношението между частта от завършения период на безусловно придобиване към по-голямата от общия период на безусловно придобиване или първоначалния период на безусловно придобиване на присъждането на придобиваното предприятие. Периодът на безусловно придобиване е периодът, през който всички определени изисквания за безусловно придобиване на право трябва да бъдат удовлетворени. Изискванията за безусловно придобиване на право са определени в МСФО 2.
- Б59 Частта на безусловното заместващо присъждане, отнасяно към услуга след комбинацията и следователно признато като разход за трудово възнаграждение във финансовите отчети след комбинацията, е равна на общата пазарна оценка на заместващото присъждане, намалена със сумата, отнасяна към услугата преди комбинацията. Следователно придобиващото предприятие отнася всяко превишение на пазарната оценка на заместващото присъждане над пазарната оценка на присъждането на придобиваното предприятие след комбинацията и признава това превишение като разход за трудово възнаграждение във финансовите отчети след комбинацията. Придобиващото предприятие отнася част от заместващото присъждане към услуга след комбинацията, ако изисква услуга след комбинацията, независимо от това дали наетите лица са предоставили цялата изисквана услуга, необходима за приписване на присъжданията на тяхното придобиване преди датата на придобиване.

⁽⁴⁰⁾ В параграфи Б56—Б62 терминът „права на плащане на базата на акции“ се отнася за безусловно установени и условни сделки с плащания на базата на акции.

Б60 Частта от безусловното заместващо присъждане, отнасяна към услуга преди комбинацията, както и частта, отнасяна към услуга след комбинацията, отразяват най-добрата налична приблизителна оценка на броя на заместващите присъждания, за които се очаква да бъде безусловно придобито право. Например, ако пазарната оценка на частта на заместващото присъждане, отнасяно към услуга преди комбинацията, е 100 ПЕ и придобиващото предприятие очаква, че само за 95 % от присъждането ще бъде безусловно придобито право, сумата, включена в прехвърленото възнаграждение в бизнес комбинацията е 95 ПЕ. Промените в приблизително оценените брой заместващи присъждания, за които се очаква да бъде безусловно придобито право, се отразяват в разходите за трудово възнаграждение за периодите, в които настъпват промените или конфискациите – не като корекции на прехвърленото възнаграждение в бизнес комбинация. По аналогичен начин, ефектите от други събития, като изменения или крайният резултат от присъждания с изисквания за постигане на резултати, които настъпват след датата на придобиване, се отчитат в съответствие с МСФО 2 при определяне на разходите за трудово възнаграждение за периода, през който настъпва събитието.

Б61 Същите изисквания важат за определяне на частите от заместващите присъждания, отнасяни към услуги преди и след комбинацията, независимо дали заместващото присъждане е класифицирано като пасив или като инструмент на собствения капитал в съответствие с разпоредбите на МСФО 2. Всички промени в пазарната оценка на присъжданията, класифицирани като пасиви след датата на придобиване и свързаните ефекти на данъците върху дохода се признават във финансовите отчети на придобиващото предприятие след комбинацията в периодите, в които настъпват промените.

Б62 Ефектите на данъците върху дохода на заместващите присъждания на плащанията на базата на акции се признават в съответствие с разпоредбите на МСС 12 *Данъци върху дохода*.

Сделки на придобиваното предприятие с плащане на базата на акции, уреждани със собствен капитал

Б62А Придобиваното предприятие може да има неуредени сделки с плащане на базата на акции, които придобиващото предприятие не заменя за свои сделки с плащане на базата на акции. Ако правото по тях е безусловно придобито, тези сделки с плащане на базата на акции на придобиваното предприятие са част от неконтролиращо участие в придобиваното предприятие и се оценяват по пазарна оценка. Ако правото по тях не е безусловно придобито, те се оценяват по тяхната пазарна оценка така, сякаш датата на придобиване съвпада с датата на споразумяване в съответствие с параграфи 19 и 30.

Б62Б Пазарната оценка на сделките с плащане на базата на акции, правото по които не е безусловно придобито, се разпределя към неконтролиращото участие въз основа на съотношението между частта от завършения период на безусловно придобиване на право и по-големия от следните два периода: общия период на безусловно придобиване на право или първоначалния период на на безусловно придобиване на право на плащане на базата на акции. Салдото се отнася към услугата след комбинацията.

ДРУГИ МСФО, КОИТО ДАВАТ НАСОКИ ЗА ПОСЛЕДВАЩО ОЦЕНЯВАНЕ И ОТЧИТАНЕ (ПРИЛАГАНЕ НА ПАРАГРАФ 54)

Б63 Примери за други МСФО, които дават насоки за последващо оценяване и отчитане на придобити активи и поети или понесени пасиви в бизнес комбинация включват:

а) МСС 38 определя отчитането на разграничимите нематериални активи, придобити в бизнес комбинация. Придобиващото предприятие оценява репутацията по сумата, призната към датата на придобиване, намалена с всякакви натрупани загуби от обезценка. МСС 36 *Обезценка на активи* регламентира отчитането на загубите от обезценка.

б) [заличен]

в) МСС 12 регламентира последващото отчитане на отсрочени данъчни активи (включително непризнати отсрочени данъчни активи) и пасиви, придобити в бизнес комбинация.

г) МСФО 2 дава насоки за последваща оценка и отчитане на частта от заместващи присъдени плащания на база на акции, емитирани от придобиващото предприятие, които се отнасят към бъдещи услуги от наети лица.

д) МСФО 10 дава насоки за отчитане на промените в участието на предприятието майка в собствеността на дъщерното предприятие след получаване на контрол.

ОПОВЕСТЯВАНЕ (ПРИЛАГАНЕ НА ПАРАГРАФИ 59 И 61)

Б64 За да постигне целта на параграф 59, придобиващото предприятие оповестява следната информация за всяка бизнес комбинация, осъществена през отчетния период:

а) наименование и описание на придобиваното предприятие;

- б) датата на придобиване;
 - в) процента на придобитите инструменти на собствения капитал с право на глас;
 - г) основните причини за бизнес комбинацията и описание как придобивашото предприятие е получил контрол над придобиваното предприятие;
 - д) качествено описание на факторите, които съставляват признатата репутация, като очаквано полезно взаимодействие (синергия) от комбиниране дейностите на придобиваното предприятие и придобивашото предприятие, нематериалните активи, които не отговарят на условията за отделно признаване и други фактори.
 - е) справедливата стойност към датата на придобиване на цялото прехвърлено възнаграждение и справедливата стойност към датата на придобиване на всеки основен клас възнаграждения като:
 - и) парични средства;
 - ii) други материални или нематериални активи, включително стопанска дейност или дъщерно предприятие на придобивашото предприятие;
 - iii) поети пасиви, например задължение за условно възнаграждение; и
 - iv) участия на придобивашото предприятие в собствения капитал, включително броя на инструментите или участията, емитирани или подлежащи на емитиране, и метода на определяне на справедливата стойност на тези инструменти или участия;
 - ж) за споразуменията за условно възнаграждение и активите за обезщетение:
 - и) сумата, призната към датата на придобиване;
 - ii) описание на договореността и принципа на определяне на размера на плащането; и
 - iii) приблизителна оценка на диапазона от крайни резултати (недисконтирана) или, ако не може да се направи приблизителна оценка на диапазона – този факт и причините, поради които не може да се направи приблизителна оценка на диапазона. Ако максималният размер на плащането е неограничен, придобивашото предприятие оповестява този факт;
 - з) за придобитите вземания:
 - и) справедливата стойност на вземанията;
 - ii) brutните дължими договорни суми; и
 - iii) най-надеждната приблизителна оценка към датата на придобиване на договорните парични потоци, които не се очаква да бъдат получени.
- Оповестяванията се дават по основни класове вземания, като заеми, пряк финансов лизинг и други класове вземания.
- и) сумите, признати към датата на придобиване за всеки основен клас придобити активи и поети пасиви;
 - й) за всеки условен пасив, признат в съответствие с параграф 23 – информацията, изисквана по параграф 85 от МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*. Ако даден условен пасив не е признат, тъй като справедливата му стойност не може да се определи надеждно, придобивашото предприятие оповестява:
 - и) информацията, изисквана по параграф 86 от МСС 37; и

- ii) причините, поради които пасивът не може да се оцени надеждно;
- к) общата стойност на репутацията, която се очаква да подлежи на приспадане за данъчни цели;
- л) за сделките, които са признати отделно от придобиването на активи и поемането на пасиви в бизнес комбинация в съответствие с параграф 51:
 - i) описание на всяка сделка;
 - ii) как придобиващото предприятие е отчетло всяка сделка;
 - iii) сумите, признати за всяка сделка, и статията от финансовите отчети, в която е призната всяка сума; и
 - iv) ако сделката е ефективно уреждане на предишно взаимоотношение – метода, използван за определяне сумата на уреждането.
- м) оповестяването на отделно признати сделки, изисквано от (1), включва размера на разходите, свързани с придобиването и отделно размера на тези разходи, признати като текущи разходи, и статията или статиите в отчета за всеобхватния доход, в които тези разходи са признати. Трябва също да се оповести сумата на разходите за всяка емисия, непризната като разход и как са признати.
- н) при изгодна покупка (вж. параграфи 34–36):
 - i) размера на всякаква печалба, призната в съответствие с параграф 34, и статията в отчета за всеобхватния доход, в която е призната печалбата; и
 - ii) описание на причините, довели до печалба от сделката.
- о) за всяка бизнес комбинация, в която придобиващото предприятие притежава по-малко от 100 % от участията в собствения капитал на придобиваното предприятие към датата на придобиване:
 - i) размера на неконтролиращото участие в придобиваното предприятие, признат към датата на придобиване, и принципа на оценяване на този размер; и
 - ii) за всяко неконтролиращото участие в придобиваното предприятие, оценено по справедлива стойност – способа (или способите) за остойностяване и използваните за оценяването на тази стойност значими входящи данни;
- п) в бизнес комбинация, постигната на етапи:
 - i) справедливата стойност към датата на придобиване на участието в собствения капитал в придобиваното предприятие, държано от придобиващото предприятие непосредствено преди датата на придобиване; и
 - ii) размера на всяка печалба или загуба, призната в резултат от оценяването по справедлива стойност на участието в собствения капитал на придобиваното предприятие, държано от придобиващото предприятие преди бизнес комбинацията (вж. параграф 42), и статията в отчета за всеобхватния доход, в която е призната тази печалба или загуба;
- р) следната информация:
 - i) размера на приходите и печалбата или загубата на придобиваното предприятие от датата на придобиване, включени в консолидирания отчет за всеобхватния доход за отчетния период; и
 - ii) приходите и печалбата или загубата на комбинираното предприятие за текущия отчетен период, сякаш датата на придобиване за всички бизнес комбинации, осъществени през годината, е била към началото на годишния отчетен период.

Ако оповестяването на която и да е информация, изисквана по тази алинея, е практически неприложимо, придобиващото предприятие оповестява този факт и обяснява защо оповестяването е практически неприложимо. В настоящия МСФО терминът „практически неприложимо“ се използва със същото значение, както в МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.

- Б65 За отделни несъществени бизнес комбинации, осъществявани през отчетния период, които колективно са съществени, придобиващото предприятие оповестява сборно информацията, изисквана по параграфи Б64, букви д)–р).
- Б66 Ако датата на придобиване при бизнес комбинация е след края на отчетния период, но преди утвърждаването на финансовите отчети за издаване, придобиващото предприятие оповестява информацията, изисквана по параграф Б64, освен ако първоначалното отчитане на бизнес комбинацията е непълно към момента на утвърждаване на финансовите отчети за издаване. В тази ситуация придобиващото предприятие описва кои оповестявания не са направени и причините, поради които не е могло да бъдат направени.
- Б67 За да постигне целите на параграф 61, придобиващото предприятие оповестява следната информация за всяка съществена бизнес комбинация или за сбора от поотделно несъществените бизнес комбинации, които заедно са съществени:
- а) ако първоначалното отчитане на бизнес комбинация е непълно (вж. параграф 45) за конкретни активи, пасиви, неконтролиращи участия или отчетни обекти от категорията на възнагражденията и сумите, признати във финансовите отчети за бизнес комбинацията, по този начин са били определени само провизорно:
 - i) причините, поради които първоначалното отчитане на бизнес комбинацията е непълно;
 - ii) активите, пасивите, участията в собствения капитал и отчетните обекти от категорията на възнагражденията, за които първоначалното отчитане е непълно; и
 - iii) естеството и размера на всякакви корекции за периода на оценяване, признати през отчетния период в съответствие с параграф 49;
 - б) за всеки отчетен период след датата на придобиване, докато предприятието събере, продаде или по друг начин изгуби правото на актив – условно възнаграждение, докато предприятието уреди пасив – условно възнаграждение, или пасивът бъде анулиран или срокът му изтече:
 - i) всякакви промени в признатите суми, включително разликите, възникващи при уреждане;
 - ii) всякакви промени в диапазона на крайните резултати (недисконтирани) и причините за тези промени; и
 - iii) способите за остойностяване и ключовите входящи данни в модела, използвани за оценяване на условното възнаграждение;
 - в) за условните пасиви, признати в бизнес комбинация, придобиващото предприятие оповестява информацията, изисквана по параграфи 84 и 85 от МСС 37 за всеки клас провизии;
 - г) равнение на балансовата стойност на репутацията в началото и в края на отчетния период, като поотделно се посочва:
 - i) брутната стойност и натрупаните загуби от обезценка към началото на отчетния период;
 - ii) допълнителната репутация, призната през отчетния период, с изключение на репутацията, включена в групата активи за освобождаване, които при придобиването отговарят на критериите за класифициране като активи, държани за продажба в съответствие с МСФО 5 *Нетекучи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*;
 - iii) корекции в резултат от последващото признаване на отсрочени данъчни активи през отчетния период в съответствие с параграф 67;

- iv) репутацията, включена в групата на активите за освобождаване, класифицирани като държани за продажба в съответствие с МСФО 5 и репутацията, отписана през отчетния период, без да е била включена преди това в група за освобождаване, класифицирана като държана за продажба;
 - v) загуби от обезценка, признати през отчетния период в съответствие с МСС 36. (МСС 36 изисква оповестяване на информация за възстановимата стойност и обезценката на репутацията в допълнение към това изискване);
 - vi) нетни разлики от обменни курсове, възникващи през отчетния период в съответствие с МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове*;
 - vii) всякакви други промени в балансовата стойност през отчетния период;
 - viii) брутната стойност и натрупаните загуби от обезценка в края на отчетния период;
- д) размера и обяснение на всяка печалба или загуба, признати в текущия период, които:
- i) се отнасят към разграничимите придобити активи или поети пасиви в бизнес комбинация, осъществена в текущия или предходен отчетен период; и
 - ii) е с такъв размер, естество или значение, че оповестяването е важно за разбирането на финансовите резултати на комбинираното предприятие.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ ЗА БИЗНЕС КОМБИНАЦИИ, ОБВХАЩАЩИ САМО КООПЕРАТИВНИ ПРЕДПРИЯТИЯ ИЛИ САМО ПО ДОГОВОР (ПРИЛАГАНЕ НА ПАРАГРАФ 66)

- Б68 Параграф 64 предвижда, че настоящият МСФО се прилага без обратна сила за бизнес комбинации, за които датата на придобиване е на или след началото на първия годишен отчетен период, започващ на 1 юли 2009 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Предприятието обаче прилага настоящия МСФО само към началото на годишен отчетен период, който започва на или след 30 юни 2007 г. Ако предприятието приложи настоящия МСФО преди датата на влизането му в сила, то оповестява този факт и прилага същевременно и МСС 27 (изменен през 2008 г.).
- Б69 Изискването за прилагане на настоящия МСФО без обратна сила за бизнес комбинациите, обхващащи само кооперативни предприятия или само по договор, ако датата на придобиване за тази бизнес комбинация е преди началото на прилагането на настоящия МСФО:
- а) *Класификация*— предприятието продължава да класифицира предишна бизнес комбинация в съответствие с предишната счетоводна политика на предприятието за такива комбинации.
 - б) *Призната преди репутация*— в началото на първия годишен период, в който се прилага настоящия МСФО, балансовата стойност на репутацията, възникваща от предходна бизнес комбинация, следва да бъде нейната балансова стойност към тази дата в съответствие с предишната счетоводна политика на предприятието. При определянето на тази сума предприятието отстранява балансовата сума на всякаква натрупана амортизация на тази репутация и съответното намаление на репутацията. Никакви други корекции не се правят към балансовата сума на репутацията.
 - в) *Репутация, призната преди като намаление на собствения капитал*— предишната счетоводна политика на предприятието може да е довела до признаване на репутацията, възникваща от предходна бизнес комбинация, като намаление на собствения капитал. В тази ситуация предприятието не признава тази репутация като актив в началото на първия годишен период, в който се прилага настоящият МСФО. Освен това, предприятието не признава в печалбата или загубата каквато и да е част от тази репутация, когато се освободи от цялата или част от стопанската дейност, към която се отнася тази репутация, или когато единицата, генерираща парични потоци, към която се отнася репутацията, се обезцени.
 - г) *Последващо отчитане на репутацията*— от началото на първия годишен период, в който се прилага настоящият МСФО, предприятието преустановява амортизацията на репутацията, възникваща от предходна бизнес комбинация, и прави проверка за обезценка на репутацията в съответствие с МСС 36.

- д) *Предходно призната отрицателна репутация*— предприятие, което е отчело предходна бизнес комбинация чрез прилагане на метода на покупката, може да е признало отсрочен кредит за превишението на своето участие в нетната справедлива стойност на разграничимите активи и пасиви на придобивания над историческата стойност на това участие (понякога наричано отрицателна репутация). Ако това е така, предприятието отписва балансовата сума на този отсрочен кредит в началото на първия годишен период, в който прилага настоящия МСФО със съответстваща корекция на началното салдо на неразпределената печалба към тази дата.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 5

Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности

ЦЕЛ

- 1 Целта на настоящия МСФО е да се определят счетоводното отчитане на активите, държани за продажба, и представянето и оповестяването на преустановените дейности. В частност МСФО изисква:
- а) активите, които удовлетворяват критериите за класифициране като държани за продажба, да бъдат оценявани по по-ниската от балансовата стойност и *справедливата стойност*, намалена с разходите за продажбата, и амортизацията на тези активи да бъде преустановена; и
 - б) активите, които удовлетворяват критериите за класифициране като държани за продажба, да бъдат представени отделно в отчета за финансовото състояние, а резултатите от преустановените дейности да бъдат представени отделно в отчета за всеобхватния доход.

ОБХВАТ

- 2 Изискванията за класификация и представяне в настоящия МСФО са приложими за всички признати *нетекущи активи* ⁽⁴¹⁾ и за всички *групи за освобождаване* на предприятието. Изискванията за оценяване по настоящия МСФО са приложими по отношение на всички признати нетекущи (активи) и групи за освобождаване (както е посочено в параграф 4), с изключение на активите, изброени в параграф 5, които продължават да бъдат оценявани в съответствие с посочения стандарт.
- 3 Активи, класифицирани като нетекущи в съответствие с МСС 1 Представяне на финансови отчети¹ —, не се прекласифицират като текущи активи, докато не удовлетворят критериите за класифициране като държани за продажба в съответствие с настоящия МСФО. Активи от дадена група, които предприятието обичайно разглежда като нетекущи, които са придобити изключително с намерение да бъдат препродадени, не се класифицират като текущи, освен ако удовлетворяват критериите за класифициране като държани за продажба в съответствие с настоящия МСФО.
- 4 Понякога дадено предприятие се освобождава от група активи, евентуално с някои пряко свързани пасиви, заедно в една сделка. Такава група за освобождаване може да представлява група от *единици*, *генериращи парични потоци*, една единица, генерираща парични потоци, или част от единица, генерираща парични потоци ⁽⁴²⁾. Групата може да включва каквито и да било активи и каквито и да било пасиви на предприятието, включително текущи активи, текущи пасиви и активи, изключени от изискванията за оценка по силата на параграф 5 от настоящия МСФО. Ако даден нетекущ актив в обхвата на изискванията за оценка на настоящия МСФО е част от група за освобождаване, изискванията за оценка по настоящия МСФО са приложими за групата като цяло, така че групата се оценява по по-ниската от нейната балансова стойност и *справедливата стойност*, намалена с разходите за продажбата. Изискванията за оценка на индивидуалните активи и пасиви в група за освобождаване са изложени в параграфи 18, 19 и 23.
- 5 Разпоредбите за оценка в настоящия МСФО ⁽⁴³⁾ не са приложими за следните активи, които се обхващат от изброените МСФО, или като индивидуални активи, или като част от група за освобождаване:
- а) отсрочени данъчни активи (вж. МСС 12 *Данъци върху дохода*);
 - б) активи, възникващи от доходите на наетите лица (вж. МСС 19 *Доходи на наетите лица*);
 - в) финансови активи от обхвата на МСФО 9 *Финансови инструменти*;
 - г) нетекущи активи, които се отчитат счетоводно в съответствие с модела на *справедливата стойност* по МСС 40 *Инвестиционни имоти*;
 - д) нетекущи активи, които се оценяват по *справедлива стойност*, намалена с разходите за продажба, в съответствие с МСС 41 *Земеделие*;
 - е) групи от договори от обхвата на МСФО 17 *Застрахователни договори*.

⁽⁴¹⁾ За активите, класифицирани съгласно представянето на ликвидността, нетекущите активи са активи, включващи суми, за които се очаква да бъдат събрани (възстановени) повече от дванадесет месеца след края на отчетния период. Параграф 3 е приложим по отношение на класификацията на тези активи.

⁽⁴²⁾ След като обаче от даден актив или група активи се очаква да възникнат парични потоци основно от продажба, а не толкова от продължавашата им употреба, те стават по-малко зависими от паричните потоци, възникващи от други активи, и групата за освобождаване, която е била част от единицата, генерираща парични потоци, става отделна единица, генерираща парични потоци.

⁽⁴³⁾ Различни от параграфи 18 и 19, по силата на които се изисква въпросните активи да бъдат оценявани съгласно другите приложими МСФО.

- 5А Изискванията за класификация, представяне и оценка в настоящия МСФО, приложими за нетекущ актив (или група за освобождаване), който е класифициран като държан за продажба, са приложими и по отношение на нетекущ актив (или група за освобождаване), класифициран като държан за разпределение към собствениците в качеството им на такива (държан за разпределение към собствениците).
- 5Б С настоящия МСФО се определят оповестяванията, изисквани във връзка с нетекущите активи (или групите за освобождаване), класифицирани като държани за продажба или преустановени дейности. Оповестяванията в другите МСФО не се прилагат за тези активи (или групи за освобождаване), освен ако по силата на тези МСФО се изискват:
- а) специфични оповестявания във връзка с нетекущите активи (или групи за освобождаване), класифицирани като държани за продажба или преустановени дейности; или
 - б) оповестявания за оценяването на активите и пасивите в рамките на дадена група за освобождаване, която не попада в обхвата на изискванията за оценяване на МСФО 5, като тези оповестявания не присъстват вече в други пояснителни приложения към финансовите отчети.

Възможно е допълнителните оповестявания във връзка с нетекущите активи (или групи за освобождаване), класифицирани като държани за продажба или преустановени дейности, да трябва да бъдат в съответствие с общите изисквания на МСС 1, по-специално параграфи 15 и 125 от него.

КЛАСИФИКАЦИЯ НА НЕТЕКУЩИТЕ АКТИВИ (ИЛИ ГРУПИ ЗА ОСВОБОЖДАВАНЕ) КАТО ДЪРЖАНИ ЗА ПРОДАЖБА ИЛИ КАТО ДЪРЖАНИ ЗА РАЗПРЕДЕЛЕНИЕ КЪМ СОБСТВЕНИЦИТЕ

- 6 Предприятието класифицира даден нетекущ актив (или група за освобождаване) като държан за продажба, ако неговата балансова стойност ще бъде възстановена основно чрез сделка за продажба, а не чрез продължаваща употреба.
- 7 За да бъде такъв случай, активът (или групата за освобождаване) трябва да бъде на разположение за незабавна продажба в неговото настоящо състояние, предмет единствено на условия, които са обичайни и приети за продажбите на такива активи (или групи за освобождаване) и продажбата трябва да бъде *много вероятна*.
- 8 За да бъде продажбата много вероятна, съответното ниво на ръководство трябва да се е ангажирало с план за продажба на актива (или групата за освобождаване) и трябва да е започната активна програма за намиране на купувач и осъществяване на плана. Освен това активът (или групата за освобождаване) трябва да бъде активно предлаган за продажба на цена, която е близка до текущата му справедлива стойност. В допълнение, продажбата трябва да се очаква да отговори на изискванията за признаване като реализирана продажба в рамките на една година от датата на класификацията, с изключение на позволеното в параграф 9, и действията, необходими за реализация на плана, трябва да показват, че е малко вероятно в него да бъдат направени съществени промени или той да бъде оттеглен. Вероятността за одобрение от страна на акционерите (ако се изисква в юрисдикцията) трябва да се разгледа като част от преценката дали продажбата е много вероятна.
- 8А Предприятие, което се е ангажирало с план за продажба, включващ загуба на контрол над дъщерно предприятие, класифицира всички активи и пасиви на това дъщерно предприятие като държани за продажба, когато са постигнати критериите, определени в параграфи 6—8, независимо дали ще задържи неконтролирано участие в своето бивше дъщерно предприятие след продажбата.
- 9 Събития или обстоятелства могат да удължат периода за приключване на продажбата до период, надвишаващ една година. Удължаване на периода, изискван за приключване на продажбата, не пречи актив (или група за освобождаване) да бъде класифициран като актив, държан за продажба, ако забавянето е породено от събития или обстоятелства извън контрола на предприятието и ако са налице достатъчно доказателства, че предприятието остава обвързано с плана си за продажба на актива (или групата за освобождаване). Такъв е случаят, когато са удовлетворени критериите в допълнение Б.
- 10 Сделките за продажба включват размяна на нетекущи активи за други нетекущи активи, когато тази размяна има търговска същност съгласно МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*.
- 11 Когато дадено предприятие придобие нетекущ актив (или група за освобождаване) изключително с намерение впоследствие да се освободи от него, то класифицира нетекущия актив като държан за продажба към датата на придобиването единствено ако изискването за една година в параграф 8 е удовлетворено (с изключение на позволеното в параграф 9) и ако е много вероятно, че каквито и да било други критерии в параграфи 7 и 8, които не са удовлетворени към тази дата, ще бъдат удовлетворени в кратък срок след придобиването (обикновено в рамките на три месеца).

- 12 Ако критериите в параграфи 7 и 8 бъдат удовлетворени след края на отчетния период, предприятието не класифицира нетекущ актив (или група за освобождаване) като държан за продажба в този финансов отчет, когато той бъде издаден. Обаче когато тези критерии бъдат удовлетворени след края на отчетния период, но преди одобрението на финансовия отчет за издаване, предприятието оповестява информацията, посочена в параграф 41, букви а), б) и г), в пояснителните приложения.
- 12A Нетекущ актив (или група за освобождаване) се класифицира като държан за разпределение към собствениците, когато предприятието е поело ангажимент да разпредели актива (или групата за освобождаване) към собствениците. За тази цел активите трябва да са на разположение за незабавно разпределение в настоящото им състояние и разпределението трябва да е много вероятно. За да бъде разпределението много вероятно, трябва да са започнати действия за приключване на разпределението и трябва да се очаква то да бъде завършено в рамките на една година от датата на класификацията. Действията, необходими за приключване на разпределението, трябва да посочват, че е малко вероятно в разпределението да бъдат направени съществени промени или то да бъде оттеглено. Вероятността за одобрение от страна на акционерите (ако се изисква в юрисдикцията) трябва да се разгледа като част от преценката дали разпределението е много вероятно.

Нетекущи активи, които ще бъдат изоставени

- 13 Предприятието не класифицира като държан за продажба нетекущ актив (или група за освобождаване), който ще бъде изоставен. Това е така, тъй като неговата балансова стойност ще бъде възстановена основно чрез продължаваша употреба. Ако обаче групата за освобождаване, която ще бъде изоставена, удовлетворява критериите по параграф 32, букви а)—в), предприятието представя резултатите и паричните потоци от групата за освобождаване като преустановени дейности в съответствие с параграфи 33 и 34 към датата, на която тя престава да бъде ползвана. Нетекущите активи (или групи за освобождаване), които ще бъдат изоставени, включват нетекущи активи (или групи за освобождаване), които ще бъдат ползвани до края на техния полезен живот, и нетекущи активи (или групи за освобождаване), които по-скоро ще бъдат закрити, отколкото продадени.
- 14 Предприятието не отчита счетоводно нетекущ актив, който временно е изваден от употреба така, сякаш е изоставен.

ОЦЕНЯВАНЕ НА НЕТЕКУЩИ АКТИВИ (ИЛИ ГРУПИ ЗА ОСВОБОЖДАВАНЕ), КЛАСИФИЦИРАНИ КАТО ДЪРЖАНИ ЗА ПРОДАЖБА

Оценяване на нетекущи активи (или групи за освобождаване)

- 15 Предприятието оценява нетекущ актив (или група за освобождаване), класифициран като държан за продажба, по по-ниската измежду следните две стойности: неговата балансова стойност и справедливата му стойност, намалена с разходите за продажбата.
- 15A Предприятието оценява нетекущ актив (или група за освобождаване), класифициран като държан за разпределение към собствениците, по по-ниската измежду следните две стойности: неговата балансова стойност и справедливата му стойност, намалена с разходите за разпределението ⁽⁴⁴⁾.**
- 16 Ако един новопридобит актив (или група за освобождаване) удовлетворява критериите за класифициране като държан за продажба (вж. параграф 11), прилагането на параграф 15 ще доведе до това при първоначалното признаване активът (или групата за освобождаване) да бъде оценен по по-ниската измежду следните две стойности: неговата балансова стойност, ако той не бе класифициран по този начин (например по себестойност или цена на придобиване) и справедливата му стойност, намалена с разходите за продажбата. Следователно, ако активът (или групата за освобождаване) се придобива като част от бизнес комбинация, той се оценява по справедлива стойност, намалена с разходите за продажбата.
- 17 Когато се очаква продажбата да бъде реализирана след повече от една година, предприятието оценява разходите за продажбата по тяхната настояща стойност. Всяко увеличение на настоящата стойност на разходите за продажбата, което произтича от изминаването на времето, се представя в печалбата или загубата като финансов разход.
- 18 Непосредствено преди първоначалната класификация на актива (или групата за освобождаване) като държан за продажба, балансовите стойности на актива (или на всички активи и пасиви на групата) се оценяват в съответствие с приложимите МСФО.
- 19 При последващо преоценяване на група за освобождаване балансовите стойности на каквито и да било активи и пасиви, които не попадат в обхвата на изискванията за оценка на настоящия МСФО, но са включени в група за освобождаване, класифицирана като държана за продажба, се оценяват последващо в съответствие с приложимите МСФО, преди да бъде направена последваща оценка на справедливата стойност на групата за освобождаване, намалена с разходите за продажбата.

⁽⁴⁴⁾ Разходите за разпределението са допълнителните разходи, пряко относими към разпределението, с изключение на финансовите разходи и разходите за данък върху дохода.

Признаване на загуби от обезценка и възстановявания на загуби от обезценка

- 20 Предприятието признава загуба от обезценка за всяко първоначално или последващо намаление на отчетната стойност на актива (или групата за освобождаване) до справедливата стойност, намалена с разходите за продажбата, доколкото тя не е призната в съответствие с параграф 19.
- 21 Предприятието признава печалба за всяко последващо увеличение на справедливата стойност на даден актив, намалена с разходите за продажбата, но не в превишение на съвкупната загуба от обезценка, която е била призната или в съответствие с настоящия МСФО, или по-рано в съответствие с МСС 36 *Обезценка на активи*.
- 22 Предприятието признава печалба за всяко последващо увеличение на справедливата стойност на група за освобождаване, намалена с разходите за продажбата:
- а) доколкото тя не е била призната в съответствие с параграф 19; но
 - б) не в превишение на съвкупната загуба от обезценка, която е призната или в съответствие с настоящия МСФО, или по-рано в съответствие с МСС 36, за нетекущите активи, които попадат в обхвата на изискванията за оценка по настоящия МСФО.
- 23 Загубата от обезценка (или всяка последваща печалба), призната за група за освобождаване, намалява (или увеличава) балансовата стойност на нетекущите активи в групата, които попадат в обхвата на изискванията за оценка по настоящия МСФО по реда на разпределението, посочено в параграф 104, букви а) и б) и параграф 122 от МСС 36 (преработен през 2004 г.).
- 24 Печалба или загуба, която по-рано не е призната до датата на продажбата на нетекущия актив (или група за освобождаване), се признава към датата на отписването. Изискванията, свързани с отписването, са изложени в:
- а) параграфи 67–72 от МСС 16 (преработен през 2003 г.) за имотите, машините и съоръженията; и
 - б) параграфи 112–117 от МСС 38 *Нематериални активи* (преработен през 2004 г.) за нематериалните активи.
- 25 Предприятието не амортизира нетекущия актив, докато той е класифициран като държан за продажба или докато той е част от група за освобождаване, класифицирана като държана за продажба. Лихвите и другите разходи, относими към задълженията на групата за освобождаване, класифицирана като държана за продажба, продължават да бъдат признавани.

Промени в плана за продажба или в плана за разпределение към собствениците

- 26 Ако предприятието е класифицирало даден актив (или група за освобождаване) като държан за продажба или като държан за разпределение към собствениците, но критериите съгласно параграфи 7–9 (за държаните за продажба) или в параграф 12а (за държаните за разпределение към собствениците) вече не се изпълняват, предприятието прекратява класифицирането на актива (или групата за освобождаване) като съответно държан за продажба или държан за разпределение към собствениците. В такива случаи предприятието следва насоките в параграфи 27–29, за да отчете тази промяна, освен когато се прилага параграф 26А.
- 26А Ако предприятието прекласифицира даден актив (или група за освобождаване) пряко от държан за продажба в държан за разпределение към собствениците или пряко от държан за разпределение към собствениците в държан за продажба, тогава промяната в класифицирането се счита за продължаване на първоначалния план за освобождаване. Предприятието:
- а) не следва насоките по параграфи 27–29 за отчитане на тази промяна. Предприятието продължава да прилага предвидените в настоящия МСФО изисквания за класификацията, представянето и оценяването, които са приложими за новия метод на освобождаване.
 - б) оценява нетекущ актив (или група за освобождаване), като следва изискванията в параграф 15 (ако е прекласифициран като държан за продажба) или в параграф 15А (ако е прекласифициран като държан за разпределение към собствениците), и признава всяко намаление или увеличение в справедливата стойност минус разходите за продажба/разходите за разпределението на нетекущия актив (или група за освобождаване), следвайки изискванията в параграфи 20–25.
 - в) не променя датата на класификация в съответствие с параграфи 8 и 12А. Това не изключва удължаване на срока, необходим за приключването на продажбата или разпределението към собствениците, ако са изпълнени условията по параграф 9.

27. Предприятието оценява нетекущ актив (или група за освобождаване), който престава да бъде класифициран като държан за продажба или като държан за разпределение към собствениците (или престава да бъде включван в група за освобождаване, класифицирана като държана за продажба или като държана за разпределение към собствениците) по по-ниската от следните стойности:
- а) неговата балансова стойност преди активът (или групата за освобождаване) да е бил класифициран като държан за продажба или като държан за разпределение към собствениците, коригирана за каквато и да било амортизация или преоценки, които биха били признати, ако активът (или групата за освобождаване) не беше класифициран като държан за продажба или като държан за разпределение към собствениците, и
 - б) неговата възстановима сума към датата на последващото решение той да не бъде продаван или разпределян ⁽⁴⁵⁾.
28. Предприятието включва всяка необходима корекция в балансовата стойност на нетекущия актив, който представя да бъде класифициран като държан за продажба или като държан за разпределяне към собствениците, в печалбата или загубата ⁽⁴⁶⁾ от продължаващи дейности през периода, в който не са удовлетворени критериите съответно по параграфи 7–9 или 12А. Финансовите отчети за периодите след класифицирането като държан за продажба или държан за разпределяне към собствениците се променят съответно, ако групата за освобождаване или нетекущият актив, който представя да бъде класифициран като държан за продажба или като държан за разпределяне към собствениците, е дъщерно предприятие, съвместно контролирана дейност, съвместно предприятие, асоциирано предприятие или част от участие в съвместно предприятие или асоциирано предприятие. Предприятието представя тази корекция в същия раздел на отчета за всеобхватния доход, който е използван за представяне на печалбата или загубата, ако има такава, призната в съответствие с параграф 37.
29. Ако предприятието извади отделен актив или пасив от група за освобождаване, класифицирана като държана за продажба, оставащите активи и пасиви в групата за освобождаване, които ще бъдат продадени, продължават да бъдат оценявани като група единствено ако групата удовлетворява критериите по параграфи 7–9. Ако предприятието извади отделен актив или пасив от група за освобождаване, класифицирана като държана за разпределяне към собствениците, оставащите активи и пасиви в групата за освобождаване, които ще бъдат разпределени, продължават да бъдат оценявани като група единствено ако групата удовлетворява критериите по параграф 12А. В противен случай, останалите нетекущи активи от групата, които индивидуално удовлетворяват критериите за класифициране като държани за продажба (или като държани за разпределение към собствениците), се оценяват поотделно по по-ниските от техните балансови стойности и справедливи стойности минус разходите за продажба (или разходите за разпределяне) към тази дата. Всички нетекущи активи, които не удовлетворяват критериите за държани за продажба, престават да бъдат класифицирани като държани за продажба в съответствие с параграф 26. Всички нетекущи активи, които не удовлетворяват критериите за държани за разпределяне към собствениците, престават да бъдат класифицирани като такива в съответствие с параграф 26.

ПРЕДСТАВЯНЕ И ОПОВЕСТЯВАНЕ

30. Предприятието представя и оповестява информация, която дава възможност на ползвателите на финансов отчет да оценят финансовите ефекти от преустановени дейности и освобождаването на нетекущи активи (или групи за освобождаване).

Представяне на преустановените дейности

31. Един компонент от предприятие включва дейности и парични потоци, които може да бъдат ясно разграничени оперативно и за целите на финансовото отчитане от останалата част от предприятието. С други думи, компонентът от предприятието ще бъде единица, генерираща парични потоци (или група от единици, генериращи парични потоци), докато се държи с цел ползване.
32. Преустановената дейност представлява компонент от предприятието, от който предприятието се е освободило или който е класифициран като държан за продажба и:
- а) представлява отделен основен вид дейност или географска област на дейности;
 - б) е част от координиран план за освобождаване от отделен основен вид дейност или географска област на дейности; или
 - в) е дъщерно предприятие, придобито изключително с намерение да бъде препродадено.
33. Предприятието оповестява:

⁽⁴⁵⁾ Ако нетекущият актив е част от единица, генерираща парични потоци, нейната възстановима стойност е балансовата стойност, която би била призната след разпределянето на всяка загуба от обезценка, възникваща от единицата, генерираща парични потоци, съгласно МСС 36.

⁽⁴⁶⁾ Освен ако активът е имот, машини или съоръжение или нематериален актив, който е бил преоценен съгласно МСС 16 или МСС 38 преди класифицирането му като държан за продажба, като в този случай корекцията се разглежда като увеличение или намаление от преоценка.

- а) в отчета за всеобхватния доход – сума, представляваща сбора на:
- i) печалбата или загубата след данъци на преустановените дейности и
 - ii) печалбата или загубата след данъци, призната при оценката по справедлива стойност, намалена с разходите за продажбата, или при освобождаването на активите или групата (групите) за освобождаване, съставляваща преустановената дейност.
- б) анализ на сумата в буква а) като:
- i) приходи, разходи и печалба или загуба преди данъци от преустановени дейности;
 - ii) съответния разход за данък върху дохода, както това се изисква по силата на параграф 81, буква з) от МСС 12;
 - iii) печалбата или загубата, призната при оценката по справедлива стойност, намалена с разходите за продажбата, или при освобождаването на активите или групата (групите) за освобождаване, съставляваща преустановената дейност, и
 - iv) съответния разход за данък върху дохода, както това се изисква по силата на параграф 81, буква з) от МСС 12;
- Анализът може да бъде представен в пояснителните приложения или в отчета за всеобхватния доход. Ако бъде представен в отчета за всеобхватния доход, той се представя в раздел, обозначен като отнасящ се за преустановените дейности, т.е. отделно от продължаващите дейности. Анализ не се изисква за групите за освобождаване, които представляват новопридобити дъщерни предприятия, които удовлетворяват критериите за класифициране като държани за продажба при придобиването (вж. параграф 11);
- в) нетните парични потоци, относими към оперативните, инвестиционните и финансовите дейности на преустановените дейности. Тези оповестявания може да бъдат представени или в пояснителните приложения, или във финансовите отчети. Те не се изискват за групите за освобождаване, които представляват новопридобити дъщерни предприятия, които удовлетворяват критериите за класифициране като държани за продажба при придобиването (вж. параграф 11);
- г) размера на дохода от продължаващи дейности и от преустановени дейности, относим към собствениците на предприятието майка. Тези оповестявания може да бъдат представени или в пояснителните приложения, или в отчета за всеобхватния доход.
- 33А Ако предприятието представя компонентите на печалбата или загубата в отделен отчет, както е описано в параграф 10А от МСС 1 (изменен през 2011 г.), в този отделен отчет се представя раздел, обозначен като отнасящ се до преустановените дейности.
- 34 Предприятието представя отново оповестените сведения по параграф 33 за предходните периоди, представени във финансовите отчети, така че оповестяваните сведения да се отнасят за всички дейности, които са били преустановени до края на отчетния период за последния представен период.
- 35 Корекциите през текущия период на суми, по-рано представени в преустановени дейности, които са пряко свързани с освобождаването от дадена преустановена дейност през предходен период, се класифицират отделно в преустановените дейности. Естеството и сумата на тези корекции се оповестяват. Примерите за обстоятелства, при които може да възникнат такива корекции, включват следното:
- а) разрешаване на несигурности, които възникват от условията на сделката по освобождаване, например разрешаване на корекции в покупната цена и на въпроси за освобождаване от отговорност с купувача;
 - б) разрешаване на несигурности, които възникват от и са пряко свързани с дейностите на компонента преди освобождаването от него, например задължения, свързани с околната среда и гаранции за продукта, които остават за продавача;
 - в) уреждането на задължения по планове за доходи на наетите лица, при условие че уреждането е пряко свързано със сделката по освобождаване.

- 36 Ако предприятието преустанови класифицирането на компонент от него като държан за продажба, резултатите от дейността на компоненти, които преди са били представени в преустановените дейности в съответствие с параграфи 33–35, се прекласифицират и се включват в приходите от продължаващи дейности за всички представени периоди. Сумите за предходни периоди се описват като повторно представени.
- 36А Предприятие, което се е ангажирало с план за продажба, включващ загуба на контрол над дъщерно предприятие, оповестява информацията, изисквана в параграфи 33–36, когато дъщерното предприятие е група за освобождаване, отговаряща на определението за преустановена дейност в съответствие с параграф 32.

Печалби или загуби, свързани с продължаващи дейности

- 37 Всяка печалба или загуба от последващо оценяване на нетекущ актив (или група за освобождаване), класифициран като държан за продажба, която не удовлетворява изискванията на определението за преустановена дейност, се включва в печалбата или загубата от продължаващи дейности.

Представяне на нетекущ актив или група за освобождаване, класифицирани като държани за продажба

- 38 Предприятието представя нетекущия актив, класифициран като държан за продажба, и активите на група за освобождаване, класифицирана като държана за продажба, отделно от другите активи в отчета за финансовото състояние. Пасивите на група за освобождаване, класифицирана като държана за продажба, се представят отделно от другите пасиви в отчета за финансовото състояние. Тези активи и пасиви не се прихващат и представят като една сума. Основните групи активи и пасиви, класифицирани като държани за продажба, се оповестяват отделно или в отчета за финансовото състояние, или в пояснителните приложения, с изключение на позволеното по параграф 39. Предприятието представя отделно всякакви съвкупни приходи или разходи, признати в другия всеобхватен доход, свързани с нетекущ актив (или група за освобождаване), класифициран като държан за продажба.
- 39 Ако групата за освобождаване представлява новопридобито дъщерно предприятие, което удовлетворява критериите за класифициране като държано за продажба при придобиването (вж. параграф 11), не се изисква оповестяване на основните групи активи и пасиви.
- 40 Предприятието не прекласифицира или представя повторно сумите, представени за нетекущите активи или за активите и пасивите на групи за освобождаване, класифицирани като държани за продажба в отчета за финансовото състояние за предходни периоди, за отразяване на класификацията в отчета за финансовото състояние за последния представен период.

Допълнителни оповестявания

- 41 Предприятието оповестява следната информация в пояснителните приложения в периода, в който нетекущият актив (или група за освобождаване) или е бил класифициран като държан за продажба, или е бил продаден:
- а) описание на нетекущия актив (или група за освобождаване);
 - б) описание на фактите или обстоятелствата на продажбата или водещи до очаквано освобождаване и очаквания начин и момент на това освобождаване;
 - в) печалбата или загубата, призната в съответствие с параграфи 20–22 и – ако не е представена отделно в отчета за всеобхватния доход – разделът в него, който включва тази печалба или загуба;
 - г) ако е приложимо – отчетния сегмент, в който нетекущият актив (или група за освобождаване) е представен в съответствие с МСФО 8 *Оперативни сегменти*.
- 42 Ако е приложим или параграф 26, или параграф 29 в периода на решението за промяна в плана за продажба на нетекущия актив (или група за освобождаване), предприятието оповестява описание на фактите и обстоятелствата, водещи до решението и ефекта от решението върху резултатите от дейността за периода и за всички предходни представени периоди.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

43 МСФО се прилага без обратна сила за нетекущите активи (или групи за освобождаване), които удовлетворяват критериите за класифициране като държани за продажба, както и за дейностите, които удовлетворяват критериите за класифициране като преустановени, след датата на влизане в сила на МСФО. Предприятието може да приложи изискванията на МСФО за всички нетекущи активи (или групи за освобождаване), които удовлетворяват критериите за класификация като държани за продажба, както и за дейности, които удовлетворяват критериите за класификация като преустановени, след всяка дата преди датата на влизане в сила на МСФО, при условие че оценките и другата информация, необходими за прилагането на МСФО, са получени към момента, в който тези критерии първоначално са били удовлетворени.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

44 Предприятието прилага настоящия МСФО за периодите, започващи на 1 януари 2005 г. или след тази дата. Насърчава се по-ранното му прилагане. Ако предприятието прилага настоящия МСФО за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

44 А С МСС 1 (преработен през 2007 г.) бе изменена терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това бяха изменени параграфи 3 и 38 и бе добавен параграф 33А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.

44Б С МСС 27 *Консолидирани и самостоятелни финансови отчети* (изменен през 2008 г.) бе изменен параграф 33, буква г). Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 юли 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен през 2008 г.) за по-ранен период, изменението се прилага за този по-ранен период. Изменението се прилага с обратна сила.

44В Параграфи 8А и 36А бяха добавени с документа, озаглавен *Подобрения на МСФО*, издаден през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 юли 2009 година или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Предприятието обаче не прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 юли 2009 г. или преди тази дата, освен ако прилага също и МСС 27 (изменен през 2008 г.). Ако предприятието прилага измененията преди 1 юли 2009 г., то оповестява този факт. Предприятието прилага тези изменения без обратна сила – от датата, на която за първи път е приложило МСФО 5, предмет на преходните разпоредби в параграф 45 на МСС 27 (изменен през януари 2008 г.).

44Г Параграфи 5А, 12А и 15А бяха добавени, а параграф 8 бе изменен чрез Разяснение 17 на КРМСФО *Разпределения на непарични активи към собствениците* през ноември 2008 г. Тези изменения се прилагат без обратна сила по отношение на нетекущите активи (или групи за освобождаване), които са класифицирани като държани за разпределение към собствениците за годишните периоди, започващи на 1 юли 2009 г. или след тази дата. Не се разрешава прилагането с обратна сила. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага измененията за период, започващ преди 1 юли 2009 г., то оповестява този факт и прилага МСФО 3 *Бизнес комбинации* (преработен през 2008 г.), МСС 27 (изменен през май 2008 г.) и Разяснение 17 на КРМСФО.

44Д Параграф 5Б беше добавен с документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през април 2009 г. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2010 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

44Е [Заличен]

44Ж С МСФО 11 *Съвместни споразумения*, издаден през май 2011 г., бе изменен параграф 28. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 11.

44З С МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*, издаден през май 2011 г., бяха изменени определенията за справедлива стойност и за възстановима стойност в допълнение А. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

44И С изданието през юни 2011 г. документ *Представяне на колтонентите на другия всеобхватен доход* (изменения на МСС 1) бе изменен параграф 33А. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 1 (изменен през юни 2011 г.).

44К С МСФО 9, издаден през юли 2014 г., бе изменен параграф 5 и бяха заличени параграфи 44Е и 44Й. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

44Л С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2012—2014 г.*, издаден през септември 2014 г., бяха изменени параграфи 26–29 и беше добавен параграф 26А. Предприятието прилага тези изменения без обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за промените в метода за освобождаване, настъпили през годишните периоди, започващи на 1 януари 2016 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

44М С МСФО 17, издаден през май 2017 г., бе изменен параграф 5. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 17.

ОТМЯНА НА МСС 35

45 Настоящият МСФО заменя МСС 35 *Преустановяващи се дейности*.

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Единица, генерираща парични потоци	Най-малката разграничима група активи, която генерира парични постъпления, които в значителна степен са независими от паричните постъпления от други активи или групи активи.
Компонент от предприятие	Дейности и парични потоци, които може да бъдат ясно разграничени оперативно и за целите на финансовото отчитане от останалата част от предприятието.
Разходи за продажба	Допълнителните разходи, които са пряко относими към освобождаването от (изваждането от употреба) даден актив (или група за освобождаване), без финансовите разходи и разходите за данък върху дохода.
Текущ (краткотраен) актив	Предприятието класифицира даден актив като текущ, когато: а) очаква да реализира актива или възнамерява да го продаде или употреби в своя обичаен оперативен цикъл; б) държи актива предимно с цел търгуване; в) очаква да реализира актива в рамките на дванадесет месеца след края на отчетния период; или г) активът представлява парични средства или парични еквиваленти (съгласно определението в МСФО 7), освен ако за актива има ограничение да бъде разменен или използван за уреждане на пасив в продължение най-малко на дванадесет месеца след края на отчетния период.
Преустановена дейност	Компонент от предприятието , от който то се е освободило или който е класифициран като държан за продажба и: а) представлява отделен основен вид дейност или географска област на дейности; б) е част от координиран план за освобождаване от отделен основен вид дейност или географска област на дейности; или в) е дъщерно предприятие, придобито изключително с намерение да бъде препродадено.
Група за освобождаване (изваждане от употреба)	Група за освобождаване, от която предприятието ще се освободи чрез продажба или по друг начин, заедно като група в една сделка, и пасиви, пряко свързани с активите, които ще бъдат прехвърлени в сделката. Групата включва репутацията, придобита в бизнес комбинация, ако групата представлява единица, генерираща парични потоци, към която репутацията е била разпределена в съответствие с изискванията по параграфи 80–87 от МСС 36 <i>Обезценка на активи</i> (преработен през 2004 г.) или ако представлява дейност в рамките на такава единица, генерираща парични потоци.
Справедлива стойност	<i>Справедлива стойност</i> е цената, която би била получена при продажбата на актив или платена при прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (вж. МСФО 13).
Неотменим ангажимент за покупка	Споразумение с несвързана страна, обвързващо и за двете страни и обикновено юридически подлежащо на изпълнение, в което: а) се посочват всички съществени условия, включително цената и момента на сделките, и б) се включва неустойка за неизпълнение, която е достатъчно голяма, за да направи изпълнението много вероятно.

Много вероятно

Нетекущ (дълготраен) актив

Вероятно

Възстановима стойност

Стойност в употреба

Много повече от **вероятно**

Актив, който не удовлетворява определението за **текущ актив**.

По-скоро възможно, отколкото не.

По-високата стойност измежду: **справедливата стойност** на даден актив, намалена с разходите за продажба, и неговата **стойност в употреба**.

Настоящата стойност на приблизително оценените бъдещи парични потоци, които се очакват от продължавашата употреба на актива и от освобождаването от него в края на полезния му живот.

Допълнение Б

Допълнение за прилагането

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

УДЪЛЖАВАНЕ НА СРОКА, НЕОБХОДИМ ЗА ИЗВЪРШВАНЕ НА ПРОДАЖБА

- Б1 Както е посочено в параграф 9, удължаването на срока, изискван за извършване (приключване) на продажбата, означава, че активът (или група за освобождаване) не може да бъде класифициран като актив, държан за продажба, ако забавянето е породено от събития или обстоятелства извън контрола на предприятието и ако са налице достатъчно доказателства, че предприятието остава ангажирано с плана си за продажба на актива (или групата за освобождаване). Следователно изключение по отношение на изискването за една година в параграф 8 е приложимо в следните ситуации, при които възникват такива събития или обстоятелства:
- а) към датата, на която предприятието се ангажира с план за продажбата на нетекущ актив (или група за освобождаване), то основателно очаква, че други (не купувачът) ще наложат условия за прехвърлянето на актива (или групата за освобождаване), които ще удължат необходимия за приключване на продажбата срок и:
 - i) необходимите действия в отговор на тези условия не може да започнат преди получаване на *неотменил ангажимент за покупка*; и
 - ii) неотменим ангажимент за покупка е много вероятен в рамките на една година.
 - б) предприятието получава неотменим ангажимент за покупка и в резултат на това купувачът или други лица неочаквано налагат условия за прехвърлянето на нетекущия актив (или група за освобождаване), класифициран по-рано като държан за продажба, които ще удължат срока, изискван за приключване на продажбата и:
 - i) са предприети своевременни действия, необходими в отговор на условията; и
 - ii) се очаква благоприятно разрешаване на забавящите фактори.
 - в) по време на първоначалния период от една година възникват обстоятелства, които преди са били считани за малко вероятни, и в резултат на това нетекущият актив (или група за освобождаване), класифициран по-рано като държан за продажба, не е продаден до края на този период и:
 - i) по време на първоначалния срок от една година предприятието е предприело необходимите мерки в отговор на промяната в обстоятелствата;
 - ii) нетекущият актив (или група за освобождаване) е предлаган активно на пазара на цена, която е разумна, като се вземе предвид промяната в обстоятелствата; и
 - iii) критериите по параграфи 7 и 8 са удовлетворени.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 6**Проучване и оценяване на минерални ресурси**

ЦЕЛ

- 1 Целта на настоящия МСФО е да се определи финансовото отчитане на *проучването и оценяването на минералните ресурси*.
- 2 В частност МСФО изисква:
 - а) ограничени подобрения в съществуващата счетоводна практика относно *разходите за проучване и оценяване*;
 - б) предприятията, признаващи *активи по проучване и оценяване*, да преценяват тези активи за наличие на обезценка в съответствие с настоящия МСФО и да измерват всяка обезценка в съответствие с МСФО 36 *Обезценка на активи*;
 - в) оповестявания, които установяват и обясняват сумите във финансовите отчети на предприятието, възникващи от проучване и оценяване на минерални ресурси, и помагат на потребителите на тези финансови отчети да разберат размера, разпределението във времето и сигурността на бъдещите парични потоци от всички признати активи по проучването и оценяването.

ОБХВАТ

- 3 Предприятието прилага настоящия МСФО към направените разходи за проучване и оценяване.
- 4 В настоящия МСФО не се разглеждат други аспекти на отчитането на предприятията, ангажирани с проучване и оценяване на минерални ресурси.
- 5 Предприятието не прилага настоящия МСФО към разходи, които прави:
 - а) преди проучването и оценяването на минералните ресурси като например разходите, направени преди предприятието да е получило юридическите права за проучване на специфична област;
 - б) след като стане възможно да бъдат доказани техническата осъществимост и търговската жизнеспособност на добиването на минералния ресурс.

ПРИЗНАВАНЕ НА АКТИВИ ПО ПРОУЧВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

Временно освобождаване от МСС 8, параграфи 11 и 12

- 6 При разработването на счетоводната политика, предприятието, признаващо активи по проучване и оценяване, прилага параграф 10 от МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.
- 7 В параграфи 11 и 12 от МСС 8 се конкретизират източниците на задължителни изисквания и насоки, които ръководството отчита при разработването на счетоводната политика по отношение на даден отчетен обект, ако за този обект не е приложен определен МСФО. Настоящият МСФО освобождава предприятието от прилагането на тези параграфи в счетоводната политика за признаване и оценяване на активи по проучване и оценяване, като се отчитат параграфи 9 и 10 по-долу.

ОЦЕНЯВАНЕ НА АКТИВИ ПО ПРОУЧВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

Оценяване при признаване

- 8 **Активите по проучване и оценяване се оценяват по себестойност или цена на придобиване.**

Елементи на цената на придобиване на активи по проучване и оценяване

- 9 Предприятието определя политика като конкретизира кои разходи се признават като активи по проучване и оценяване и прилага последователно тази политика. При определянето ѝ предприятието отчита степента, до която разходът може да бъде свързан с откриването на конкретни минерални ресурси. Следват примери на разходи, които могат да бъдат включени в началната оценка на активите по проучване и оценяване (списъкът не е изчерпателен):
 - а) придобиване на права за проучвания;

- б) топографски, геологически, геохимически и геофизични изследвания;
 - в) проучвателни сондажи;
 - г) изкопни работи;
 - д) вземане на проби за анализ; и
 - е) дейности, свързани с оценяване техническата осъществимост и търговската жизнеспособност на добиването на минерален ресурс.
- 10 Разходи, свързани с разработването на минерални ресурси, не се признават като активи по проучване и оценяване. *Концептуалната рамка за финансовото отчитане* и МСС 38 *Нематериални активи* дават насоки за признаването на активи, възникващи от разработването.
- 11 В съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи* предприятието признава всички задължения за отстраняване и възстановяване, възникнали в определен период, като следствие на предприето проучване и оценяване на минерални ресурси.

Оценяване след признаване

- 12 След признаване предприятието прилага към активите по проучване и оценяване или модела на себестойността или цената на придобиване, или преоценъчния модел. Ако се прилага преоценъчният модел (или описаният в МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*, или в МСС 38), това се прави в съответствие с класификацията на активите (вж. параграф 15).

Промени в счетоводната политика

- 13 Всяко предприятие може да променя своята счетоводна политика, свързана с разходите по проучване и оценяване, ако промяната прави финансовите отчети по-подходящи за нуждите при вземането на икономически решения и не по-малко достоверни или по-достоверни, но не по-малко значими за тези нужди. Предприятието преценява доколко финансовите отчети са значими и надеждни, като използва критериите по МСС 8.
- 14 За да оправдае своята счетоводна политика по отношение на разходите по проучване и оценяване, предприятието следва да покаже, че промяната доближава финансовите отчети до критериите в МСС 8, без да е необходимо с промяната да се постига пълно съответствие с тези критерии.

ПРЕДСТАВЯНЕ

Класификация на активите по проучване и оценяване

- 15 Предприятието класифицира активите по проучване и оценяване като материални или нематериални в зависимост от естеството им и прилага последователно тази класификация.
- 16 Някои активи по проучване и оценяване се третират като нематериални (например правата за сондиране), докато други са материални (например моторни превозни средства и сондажно оборудване). Доколкото материалните активи се потребяват при разработването на нематериални активи, сумата, отразяваща това потребление, е част от себестойността или цената на придобиване на нематериалния актив. Използването на материален актив за разработването на нематериален актив обаче не превръща материалния актив в нематериален.

Прекласификация на активите по проучване и оценяване

- 17 Даден актив по проучване и оценяване не продължава да се класифицира като такъв, когато стане възможно да бъде доказана техническата осъществимост и търговската жизнеспособност на добиването на минерален ресурс. Активите по проучване и оценяване се преценяват за наличие на обезценка и всяка загуба от обезценката се признава преди прекласифицирането.

ОБЕЗЦЕНКА

Признаване и оценяване

- 18** Активите по проучване и оценяване се преценяват за наличие на обезценка, когато факти и обстоятелства подсказват, че балансовата стойност на актив по проучване и оценяване може да надвишава неговата възстановима стойност. Когато факти и обстоятелства подсказват, че балансовата стойност надвишава възстановимата стойност, предприятието оценява, представя и оповестява всяка загуба от обезценка в съответствие с МСС 36, с изключение на указаното в параграф 21 по-долу.
- 19 Единствено за целите на активите по проучване и оценяване се прилага параграф 20 от настоящия МСФО, а не параграфи 8–17 от МСС 36 при установяването на актив по проучване и оценяване, който може да бъде обезценен. В параграф 20 е използван терминът „активи“, но той се прилага както за отделните активи по проучване и оценяване, така и за единица, генерираща парични потоци.
- 20 Един или повече от следните факти и обстоятелства показват, че предприятието трябва да провери активите по проучване и оценяване за обезценка (списъкът не е изчерпателен):
- периодът, за който предприятието има правото да извършва проучвания в конкретната област, е изтекъл през отчетния период или ще изтече в близко бъдеще и не се очаква да бъде подновен;
 - нито е бюджетиран, нито планиран значителен разход за по-нататъшно проучване и изследване на минерални ресурси в конкретната област;
 - проучването и оценяването на минерални ресурси в конкретната област не са довели до откриване на количества минерални ресурси с възможности за търговска реализация и предприятието решава да прекрати тези дейности в конкретната област;
 - съществуват достатъчно данни, посочващи, че въпреки че разработването на конкретната област вероятно ще продължи, не съществува вероятност балансовата стойност на актива по проучване и оценяване да бъде изцяло възстановена чрез успешната разработка или чрез продажба.

Във всеки такъв или сходен случай предприятието извършва проверка за обезценка в съответствие с МСС 36. Всяка загуба от обезценка се признава като разход съгласно МСС 36.

Конкретизиране на степента, в която активите по проучване и оценяване се разглеждат за обезценка

- 21** Предприятието определя счетоводна политика за разпределяне на активите по проучване и оценяване към единиците, генериращи парични потоци, или групите от такива единици с цел преценяване на тези активи за обезценка. Всяка единица, генерираща парични потоци, и група от такива единици, към които е разпределен актив по проучване и оценяване, не може да е по-голяма от оперативен сегмент, определен в съответствие с МСФО 8 *Оперативни сегменти*.
- 22 Нивото, установено от предприятието за целите на изследването на активи по проучване и оценяване, може да съдържа една или повече единици, генериращи парични потоци.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

- 23** Предприятието оповестява информация, която установява и обяснява сумите, признати в неговите финансови отчети, които са възникнали от проучването и оценката на минерални ресурси.
- 24 За да спазва параграф 23, предприятието оповестява:
- своята счетоводна политика за разходите по проучване и оценяване, включваща признаването на активи по проучване и оценяване;
 - размерите на активите, пасивите, приходите и разходите, както и оперативните и инвестиционни парични потоци, възникнали от проучване и оценяване на минерални ресурси.

- 25 Предприятието разглежда активите по проучване и оценяване като отделна група от активи и оповестяванията, изисквани съгласно МСС 16 или МСС 38, се правят в зависимост от това как са класифицирани активите.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 26 Предприятието прилага настоящия МСФО за периодите, започващи на 1 януари 2006 г. или след тази дата. Насърчава се по-ранното му прилагане. Ако предприятието прилага настоящия МСФО за период, започващ преди 1 януари 2006 г., то оповестява този факт.
- 26А С документа, озаглавен *Изменения на препратките в МСФО към Концептуалната рамка*, издаден през 2018 г., бе изменен параграф 10. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2020 г. или след тази дата. По-ранното прилагане се разрешава, ако в същото време предприятието прилага и всички други изменения, направени чрез документа *Изменения на препратките в МСФО към Концептуалната рамка*. Предприятието прилага изменението на МСФО 6 с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*. Въпреки това, ако предприятието реши, че такова прилагане с обратна сила би било практически неприложимо или би довело до излишни разходи или усилия, то прилага изменението на МСФО 6 въз основа на параграфи 23 – 28, 50 – 53 и 54Е от МСС 8.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- 27 Ако прилагането на определено изискване на параграф 18 е практически неприложимо за сравнителната информация, свързана с годишните периоди, започващи преди 1 януари 2006 г., предприятието оповестява този факт. В МСС 8 се разяснява терминът „практически неприложимо“.

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Активи по проучване и оценяване

Разходите по проучване и оценяване, признати като активи в съответствие със счетоводната политика на предприятието.

Разходи по проучване и оценяване

Разходите, извършени от предприятието във връзка с **проучването и оценяването на минерални ресурси**, преди да стане възможно да бъде доказана техническата осъществимост и търговската жизнеспособност на добиването на минерални ресурси.

Проучване и оценяване на минерални ресурси

Търсенето на минерални ресурси, включително минерали, нефт, природен газ и сходни невъзстановяеми ресурси, след като предприятието е получило юридическите права да извършва проучвания в конкретна област, както и определянето на техническата осъществимост и търговската жизнеспособност на добиването на минералния ресурс.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 7

Финансови инструменти: оповестяване

ЦЕЛ

- 1 Целта на настоящия МСФО е да се изисква предприятията да правят оповестявания в своите финансови отчети, които дават възможност на ползвателите да оценят:
- а) значението на финансовите инструменти за финансовото състояние и резултати на предприятието; и
 - б) естеството и степента на свързаните с финансовите инструменти рискове, на които е изложено предприятието през периода и към края на отчетния период, както и начина, по който то управлява тези рискове.
- 2 Принципите в настоящия МСФО допълват принципите за признаване, оценяване и представяне на финансови активи и финансови пасиви по МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* и МСФО 9 *Финансови инструменти*.

ОБХВАТ

- 3 Настоящият МСФО се прилага от всички предприятия по отношение на всички видове финансови инструменти, с изключение на:
- а) тези участия в дъщерни, асоциирани или съвместни предприятия, които се отчитат счетоводно съгласно МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*, МСС 27 *Самостоятелни финансови отчети* или МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия*. В някои случаи обаче МСФО 10, МСС 27 или МСС 28 изискват или разрешават предприятието да отчете участие в дъщерно, асоциирано или съвместно предприятие, като използва МСФО 9; в тези случаи предприятията прилагат изискванията на настоящия МСФО и – за оценяването по справедлива стойност – изискванията на МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*. Предприятията също така прилагат настоящия МСФО за всички деривативни инструменти, свързани с дялове в дъщерни, асоциирани или съвместни предприятия, освен когато деривативните инструменти отговарят на определението за инструмент на собствения капитал в МСС 32.
 - б) правата и задълженията на работодателите по плановете за доходи на наетите лица, за които се прилага МСС 19 *Доходи на наетите лица*.
 - г) застрахователните договори съгласно определението в МСФО 17 *Застрахователни договори* или инвестиционните договори с допълнителен негарантиран доход, попадащи в обхвата на МСФО 17. Настоящият МСФО се прилага обаче по отношение на:
 - i) деривативите, които са внедрени в договори от обхвата на МСФО 17, ако по силата на МСФО 9 от предприятието се изисква да ги отчита отделно;
 - ii) инвестиционните компоненти, които са отделени от договорите в обхвата на МСФО 17, ако МСФО 17 изисква такова отделяне, освен ако отделният инвестиционен компонент е инвестиционен договор с допълнителен негарантиран доход;
 - iii) правата и задълженията на емитента, произтичащи от застрахователни договори, които отговарят на определението за *договори за финансова гаранция*, ако емитентът прилага МСФО 9 при признаването и оценяването на договорите. Емитентът обаче прилага МСФО 17, ако при признаването и оценяването на договорите е избрал в съответствие с параграф 7, буква д) от МСФО 17 да приложи МСФО 17;
 - iv) правата и задълженията на предприятието, които са финансови инструменти, произтичащи от договори за кредитни карти, или подобни договори, с които се осигуряват кредитни или разплащателни механизми, издавани от предприятието и отговарящи на определението за застрахователен договор, ако предприятието прилага МСФО 9 по отношение на тези права и задължения в съответствие с параграф 7, буква з) от МСФО 17 и параграф 2.1, буква д), подточка iv) от МСФО 9;
 - v) правата и задълженията на предприятието, които са финансови инструменти, произтичащи от застрахователни договори, издавани от емитента и ограничаващи обезщетението за застрахователни събития до размера, необходим по принцип за уреждане на задълженията на притежателя на полицата, произтичащи от договора, ако предприятието избере в съответствие с параграф 8А от МСФО 17 да прилага МСФО 9 вместо МСФО 17 за такива договори;

- д) финансовите инструменти, договорите и задълженията по сделки с плащане на базата на акции, за които се прилага МСФО 2 *Плащане на базата на акции*, освен договорите в обхвата на МСФО 9, за които се прилага настоящият МСФО.
- е) инструменти, които се изисква да се класифицират като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г на МСС 32.
- 4 Настоящият МСФО се прилага за признати и непризнати финансови инструменти. Признатите финансови инструменти включват финансови активи и финансови пасиви, които са в обхвата на МСФО 9. Непризнатите финансови инструменти включват някои финансови инструменти, които въпреки че са извън обхвата на МСФО 9, са в обхвата на настоящия МСФО.
- 5 Настоящият МСФО се прилага за договори за закупуване или продажба на нефинансова позиция, които са в обхвата на МСФО 9.
- 5А Изискванията за оповестяване на кредитния риск по параграфи 35А–35Н се прилагат за тези права, за които в МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* е определено, че се отчитат в съответствие с МСФО 9, за целите на признаването на печалби или загуби от обезценка. Всяко позоваване на финансови активи или финансови инструменти в тези параграфи включва тези права, освен ако не е посочено друго.

КЛАСОВЕ (КАТЕГОРИИ) ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ И НИВО НА ОПОВЕСТЯВАНЕ

- 6 Когато настоящия МСФО изисква оповестявания по групи финансови инструменти, предприятието обобщава финансовите инструменти в групи, подходящи за естеството на оповестяваната информация и които вземат под внимание характеристиките на тези финансови инструменти. Предприятието предоставя достатъчна информация, за да се позволи равнение със статиите, представени в отчета за финансовото състояние.

ЗНАЧЕНИЕ НА ФИНАНСОВИТЕ ИНСТРУМЕНТИ ЗА ФИНАНСОВОТО СЪСТОЯНИЕ И РЕЗУЛТАТИТЕ НА ПРЕДПРИЯТИЕТО

- 7 **Предприятието оповестява информация, която позволява на ползвателите на неговите финансови отчети да оценят значението на финансовите инструменти за финансовото му състояние и финансовите му резултати.**

Отчет за финансовото състояние

Категории финансови активи и финансови пасиви

- 8 Балансовите стойности на всяка от следните категории, както са определени в МСФО 9, се оповестяват или в отчета за финансовото състояние, или в пояснителните приложения:
- а) финансови активи, оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата, като отделно се показват: i) определените като такива при първоначалното признаване или впоследствие в съответствие с параграф 6.7.1 от МСФО 9; ii) тези, които отговарят на определението за държани за търгуване по параграф 3.3.5 МСФО 9; iii) онези, които са оценени като такива в съответствие с избора по параграф 33А от МСС 32; както и iv) онези, които задължително се оценяват по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9;
- б)–г) [заличени]
- д) финансовите пасиви, оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата, като отделно се показват: i) определените като такива при първоначалното признаване или впоследствие в съответствие с параграф 6.7.1 от МСФО 9, и ii) тези, които отговарят на определението за държани за търгуване в МСФО 9;
- е) финансовите активи, оценени по амортизирана стойност;
- ж) финансовите пасиви, оценени по амортизирана стойност;
- з) финансовите активи, оценени по справедлива стойност през другия всеобхватен доход, като отделно се показват: i) финансовите активи, които се оценяват по справедлива стойност през другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А от МСФО 9; и ii) инвестициите в инструменти на собствения капитал, определени като такива при първоначалното им признаване в съответствие с параграф 5.7.5 от МСФО 9.

Финансови активи или финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност през печалбата или загубата

- 9 Ако предприятието е определило като отчитан по справедлива стойност през печалбата или загубата финансов актив (или група от финансови активи), който иначе би бил оценяван по справедлива стойност през другия всеобхватен доход или по амортизирана стойност, то оповестява:
- а) максималната изложеност (експозиция) към *кредитен риск* (вж. параграф 36, буква а) от финансовия актив (или група от финансови активи) към края на отчетния период;
 - б) стойността, с която всякакви свързани кредитни деривативи или подобни инструменти намаляват тази максимална изложеност на кредитен риск (вж. параграф 36, буква б);
 - в) стойността на промяната през периода и с натрупване в справедливата стойност на финансовия актив (или групата от финансови активи), която произтича от промени в кредитния риск на финансовия актив, определена:
 - і) като размер на промяната в неговата справедлива стойност, която се дължи на промени в пазарните условия, които поражда *пазарен риск*; или
 - іі) чрез използване на алтернативен метод, за който предприятието счита, че представя по-достоверно стойността на промяната в справедливата стойност, която се дължи на промени в кредитния риск на актива.
- Промените в пазарните условия, които поражда *пазарен риск*, включват промени в един наблюдаван (отправен) лихвен процент, цена на стока, обменен курс или индекс на цени или лихвени проценти;
- г) стойността на промяната в справедливата стойност на всички свързани кредитни деривативи или подобни инструменти, която е възникнала през периода и с натрупване от момента, когато е определен финансовият актив.
- 10 Ако предприятието е определило финансов пасив като отчитан по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 4.2.2 от МСФО 9 и е задължено да представи ефекта от промените в кредитния риск на пасива в друг всеобхватен доход (вж. параграф 5.7.7 от МСФО 9), то оповестява:
- а) стойността на промяната, с натрупване, на справедливата стойност на финансовия пасив, която произтича от промени в кредитния риск на този пасив, (виж параграфи Б5.7.13—Б5.7.20 от МСФО 9 относно насоки за определяне на ефектите от промените в кредитния риск на пасива);
 - б) разликата между балансовата стойност на финансовия пасив и сумата, която предприятието по договор трябва да плати на притежателя на облигацията при настъпване на падежа;
 - в) всички прехвърляния на съвкупна печалба или загуба в рамките на собствения капитал през периода, включително причината за тези прехвърляния;
 - г) ако даден пасив бъде отписан през периода, реализираната при отписването сума (ако има такива), представена в друг всеобхватен доход.
- 10А Ако предприятие е определило финансов пасив като отчитан по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 4.2.2 от МСФО 9 и е задължено да представи всички промени в справедливата стойност на този пасив (включително ефектите от промените в кредитния риск на пасива) в печалбата или загубата (вж. параграфи 5.7.7 и 5.7.8 от МСФО 9), то оповестява:
- а) стойността на промяната, през периода и с натрупване, на справедливата стойност на финансовия пасив, която произтича от промени в кредитния риск на този пасив, (виж параграфи Б5.7.13—Б5.7.20 от МСФО 9 относно насоки за определяне на ефектите от промените в кредитния риск на пасива); и
 - б) разликата между балансовата стойност на финансовия пасив и сумата, която предприятието по договор трябва да плати на притежателя на облигацията при настъпване на падежа;

- 11 Предприятието оповестява също:
- а) подробно описание на методите, които е използвало, за да спази изискванията по параграф 9, буква в), параграф 10, буква а), както и параграф 10А, буква а) и параграф 5.7.7, буква а) от МСФО 9, включително обяснение на причините, поради които методът се счита за подходящ;
 - б) ако предприятието счита, че оповестяването, което е направило в отчета за финансовото състояние или в пояснителните приложения, за да спази изискванията по параграф 9, буква в), параграф 10, буква а) или параграф 10А, буква а) или параграф 5.7.7, буква а) от МСФО 9, не представя достоверно промяната в справедливата стойност на финансовия актив или финансовия пасив, която произтича от промени в неговия кредитен риск — причините за достигането до това заключение и относимите фактори.
 - в) подробно описание на методологията или методологиите, които е използвало, за да определи дали представянето на ефекта от промените в кредитния риск на пасива в друг всеобхватен доход би породило или засилило несъответствие в печалбата или загубата (вж. параграфи 5.7.7 и 5.7.8 от МСФО 9). Ако от предприятието се изисква да представи ефектите от промените в кредитния риск на пасива в печалбата или загубата (вж. параграф 5.7.8 от МСФО 9), оповестяването трябва да включва подробно описание на икономическата връзка, описана в параграф Б5.7.6 от МСФО 9.

Инвестиции в инструменти на собствения капитал, определени по справедлива стойност през другия всеобхватен доход

- 11А Ако предприятието е определило инвестиции в инструменти на собствения капитал, които се оценяват по справедлива стойност през друг всеобхватен доход, както е позволено съгласно параграф 5.7.5 от МСФО 9, то оповестява:
- а) кои инвестиции в инструменти на собствения капитал са били определени да бъдат оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход;
 - б) причините за използването на настоящото алтернативно представяне;
 - в) справедливата стойност на всяка такава инвестиция към края на отчетния период;
 - г) признатите през периода дивиденди, като се представят отделно тези, свързани с отписаните през отчетния период инвестиции, и тези, свързани с държаните към края на отчетния период инвестиции;
 - д) всички прехвърляния на съвкупна печалба или загуба в рамките на собствения капитал през периода, включително причината за тези прехвърляния;

- 11Б Ако през отчетния период предприятието е отписало инвестиции в инструменти на собствения капитал, оценявани по справедлива стойност през другия всеобхватен доход, то оповестява:
- а) причините за освобождаването от инвестициите;
 - б) справедливата стойност на инвестициите към датата на отписването;
 - в) съвкупната печалба или загуба при освобождаването.

Прекласификация

12–12А [Заличени]

- 12Б Предприятието оповестява, ако през текущия или предходни отчетни периоди е прекласифицирало финансови активи в съответствие с параграф 4.4.1 от МСФО 9. За всяко такова събитие предприятието оповестява:
- а) датата на прекласификацията;
 - б) подробно обяснение на промяната в стопанския модел (бизнес модела) и качествено описание на неговия ефект върху финансовите отчети на предприятието;

- в) стойността, която е прекласифицирана във или извън всяка категория;
- 12В За всеки отчетен период след прекласификацията до отписването предприятието оповестява за активите, прекласифицирани от категория „оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата“, за да бъдат оценявани по амортизирана стойност или по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.4.1 от МСФО 9:
- а) ефективния лихвен процент, определен на датата на прекласификацията; и
- б) признатите лихвени приходи.
- 12Г Ако след датата на последното си годишно отчитане предприятието е прекласифицирало финансови активи от категория „оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход“, за да бъдат оценявани по амортизирана стойност, или от категория „оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата“, за да бъдат оценявани по амортизирана стойност или по справедлива стойност през другия всеобхватен доход, то оповестява:
- а) справедливата стойност на финансовите активи към края на отчетния период; и
- б) увеличението или намалението на справедливата стойност, което би било признато в печалбата или загубата или в друг всеобхватен доход през отчетния период, ако финансовият актив не е бил прекласифициран.
- 13 [Заличен]
- Прихващане на финансови активи и финансови пасиви*
- 13 А Оповестяванията в параграфи 13Б—13Д допълват изискванията за оповестяване в настоящия МСФО и се прилагат към всички признати финансови инструменти, които се прихващат (компенсират) в съответствие с параграф 42 от МСС 32. Те се прилагат и към признатите финансови инструменти, обхванати от подлежащо на изпълнение рамково споразумение за нетиране или подобна договореност, независимо дали се прихващат в съответствие с параграф 42 от МСС 32 или не.
- 13 Предприятието оповестява информация, за да могат ползвателите на финансовите му отчети да оценят (потенциалното) въздействие от споразуменията за нетиране върху финансовото му състояние. Тук се включва (потенциалното) въздействие на компенсационните права във връзка с признатите финансови активи и пасиви на предприятието, обхванати от параграф 13А.
- 13С За целите на параграф 13Б, в края на отчетния период предприятието оповестява следната количествена информация отделно за признатите финансови активи и признатите финансови пасиви на предприятието, обхванати от параграф 13А:
- а) общата стойност на признатите финансови активи и признатите финансови пасиви;
- б) компенсираните в съответствие с критериите в параграф 42 от МСС 32 суми при определянето на нетните суми в отчета за финансовото състояние;
- в) нетните суми в отчета за финансовото състояние;
- г) сумите, обхванати от подлежащо на изпълнение рамково споразумение за нетиране или подобна договореност, които иначе не са включени в параграф 13В, буква б), а именно:
- и) сумите във връзка с признатите финансови инструменти, които не удовлетворяват някой от посочените в параграф 42 от МСС 32 критерии за прихващане; и
- ii) сумите във връзка с финансово обезпечение (включително парично); и
- д) нетната разлика между сумите в буква в) и тези в буква г) по-горе.

Изискваната в настоящия параграф информация се представя в табличен вид отделно за финансовите активи и финансовите пасиви, освен ако не е по-подходящ друг формат.

- 13D Оповестената в съответствие с параграф 13В, буква г) обща стойност на инструмент се ограничава до стойността за този инструмент в параграф 13В, буква в).
- 13Е Предприятието включва в оповестяванията описание на правата на прихващане във връзка с признатите финансови активи или пасиви, обхванати от юридически подлежащо на изпълнение рамково споразумение за нетиране или подобна договореност, оповестени в съответствие с параграф 13В, буква г), като посочва и естеството на тези права.
- 13F Ако изискваната в параграфи 13Б—13Д информация е оповестена в повече от една обяснителни бележки към финансовите отчети, предприятието използва препратки между бележките.

Обезпечение

- 14 Предприятието оповестява:
- а) балансовата стойност на финансовите активи, които е заложило като обезпечение за пасиви или условни пасиви, включително сумите, които са прекласифицирани в съответствие с параграф 3.2.23, буква а) от МСФО 9; и
 - б) сроковете и условията, отнасящи се до залога.
- 15 Когато предприятието държи обезпечение (на финансови или нефинансови активи) и му е позволено да продава или да залага на свой ред обезпечението, дори когато няма неизпълнение от страна на собственика на обезпечението, то оповестява:
- а) справедливата стойност на държаното обезпечение;
 - б) справедливата стойност на всяко такова обезпечение, продадено или заложено повторно, и дали предприятието има задължение да го върне; и
 - в) сроковете и условията, свързани с неговото използване на обезпечението.

Корективна сметка за кредитни загуби

- 16 [Заличени]
- 16А Балансовата стойност на финансовите активи, оценявани по справедлива стойност през другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А от МСФО 9, не се намалява с коректив за загуби и предприятието не представя коректива за загуби отделно в отчета за финансовото състояние като намаление на балансовата стойност на финансовия актив. Предприятието обаче оповестява коректива за загуби в пояснителните приложения към финансовите отчети.

Съставни финансови инструменти с множествени внедрени деривативи.

- 17 Ако предприятието е издало инструмент, който съдържа както пасивен компонент, така и капиталов компонент (вж. параграф 28 от МСС 32), и инструментът има множество внедрени деривативи, чиито стойности са взаимно зависими (например подлежащ на обратно изкупуване конвертируем дългов инструмент), то оповестява съществуването на тези характеристики.

Неизпълнения и нарушения

- 18 За задълженията по заеми, признати на края на отчетния период, предприятието оповестява:
- а) подробностите за всички неизпълнения през периода на главницата, лихвите, погасителния фонд или сроковете на обратно изкупуване на тези задължения по заеми;
 - б) балансовата стойност на задълженията по заеми, които са в неизпълнение на края на отчетния период; и

в) дали неизпълнението е поправено или сроковете на задълженията по заеми са преговорени преди финансовите отчети да са утвърдени за издаване.

19 Ако през периода е имало нарушения на договора за заем, различни от описаните в параграф 18, предприятието оповестява същата информация, както се изисква по параграф 18, ако тези нарушения разрешават на заемодателя да изисква ускорено изплащане (освен ако нарушенията са поправени или условията на заема са преговорени на или преди края на отчетния период).

Отчет за всеобхватния доход

Статии за приходите, разходите, печалбите или загубите

20 Предприятието оповестява следните статии за приходите, разходите, печалбите или загубите или в отчета за всеобхватния доход, или в пояснителните приложения:

а) нетните печалби или нетните загуби за:

i) финансови активи или финансови пасиви, оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата, като се представят отделно тези за финансовите активи или финансовите пасиви, определени като такива при първоначалното признаване или впоследствие в съответствие с параграф 6.7.1 от МСФО 9, както и тези за финансови активи или финансови пасиви, оценявани задължително по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9 (например финансови пасиви, които отговарят на определението за държани за търгуване в МСФО 9). За финансовите пасиви, определени по справедлива стойност през печалбата или загубата, предприятието представя отделно размера на печалбата или загубата, признат в другия всеобхватен доход, и този, признат в печалбата или загубата.

ii)–iv) [заличени]

v) финансови пасиви, оценени по амортизирана стойност;

vi) финансови активи, оценени по амортизирана стойност;

vii) инвестиции в инструменти на собствения капитал, определени по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5 от МСФО 9;

viii) финансови активи, оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А от МСФО 9, като се представя отделно размерът на печалбата или загубата, признат в другия всеобхватен доход през периода, и размерът, прекласифициран при отписване от натрупания друг всеобхватен доход към печалбата или загубата за периода;

б) общи приходи от лихви и общи разходи за лихви (изчислени чрез използването на метода на ефективния лихвен процент) за финансови активи, оценявани по амортизирана стойност или оценявани по справедлива стойност през другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А от МСФО 9 (тези суми се представят поотделно); или финансови пасиви, които не са оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата;

в) приходи и разходи за такси (различни от сумите, включени при определяне на ефективния лихвен процент), възникващи от:

i) финансови активи и финансови пасиви, които не са отчитани по справедлива стойност през печалбата или загубата; и

ii) тръстови и други доверителни дейности, които имат за резултат държането или инвестирането на активи от името на физически лица, тръстове, планове за пенсионни доходи и други институции.

г) [заличен]

д) [заличен]

- 20А Предприятието оповестява анализа на признатата в отчета за всеобхватния доход печалба или загуба, произтичаща от отписването на финансови активи, оценявани по амортизирана стойност, като представя отделно печалбите и загубите, произтичащи от отписването на тези финансови активи. Това оповестяване включва причините за отписването на тези финансови активи.

Други оповестявания

Счетоводна политика

- 21 В съответствие с параграф 117 от МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (преработен през 2007 г.) предприятието оповестява съществената информация за счетоводната политика. Информацията за използвания при изготвянето на финансовите отчети принцип (или принципи) за оценяване на финансовите инструменти се очаква да бъде съществена информация за счетоводната политика.

Отчитане на хеджирането

- 21А Предприятието прилага изискванията за оповестяване по параграфи 21Б–24Е за тези рискови експозиции, които предприятието хеджира и за които то е избрало да прилага отчитане на хеджирането. При оповестяване на отчитане на хеджирането се посочва информацията относно:

- а) стратегията на предприятието за управление на риска и начина, по който тя се прилага при управлението на риска;
- б) по какъв начин може извършеното от предприятието хеджиране да засегне размера, разпределението във времето и несигурността на бъдещите парични потоци на предприятието; и
- в) ефекта, който отчитането на хеджирането е оказало върху отчета за финансовото състояние, отчета за всеобхватния доход и отчета за промените в собствения капитал на предприятието.

- 21Б Предприятието представя изискваните оповестявания в пояснително приложение или отделен раздел в своите финансови отчети. Не е необходимо обаче предприятието да повтаря вече представената по друг начин информация, при условие че информацията е включена чрез препратка от финансовите отчети към друг отчет, като например коментар на ръководството или доклад за риска, който е на разположение на ползвателите на финансовите отчети по същия начин и по същото време както финансовите отчети. Без информацията, включена чрез препратката, финансовите отчети са непълни.

- 21В Когато параграфи 22А–24Е изискват от предприятието да отдели оповестената информация по рискови категории, предприятието определя всяка рискова категория въз основа на рисковите експозиции, които то е решило да хеджира и за които се прилага отчитане на хеджирането. Предприятието определя рисковите категории по последователен начин при всяко оповестяване на отчитане на хеджирането.

- 21Г За целите на параграф 21А предприятието (освен ако по-долу е посочено друго) определя колко задълбочени подробности да оповестява, какво ударение да постави на различни аспекти от изискванията за оповестяване, подходящото равнище на обобщаване или разбивка и дали ползвателите на финансовите отчети се нуждаят от допълнителни разяснения, за да оценят оповестената количествена информация. Предприятието обаче използва същото равнище на обобщаване или разбивка, което използва по отношение на изискванията за оповестяване на свързана информация в настоящия МСФО и МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*.

Стратегията за управление на риска

- 22 [Заличен]

- 22А Предприятието обяснява своята стратегия за управление на риска за всяка рискова категория на рисковите експозиции, които е решило да хеджира и за които се прилага отчитане на хеджирането. Това обяснение следва да позволи на ползвателите на финансовите отчети да оценят (например):

- а) как възниква всеки отделен риск;
- б) как предприятието управлява всеки отделен риск; това включва дали предприятието хеджира позицията в нейната цялост за всички рискове или хеджира рисков компонент (или компоненти) на позицията и защо.

- в) степента на рисковата експозиция, управлявана от предприятието.
- 22Б За да покрие изискванията по параграф 22А, информацията трябва да включва (но не се ограничават до) описание на:
- а) хеджиращите инструменти, които се използват (и как се използват) за хеджиране на рискови експозиции;
 - б) по какъв начин предприятието определя икономическата връзка между хеджираната позиция и хеджиращия инструмент с цел оценяване на ефективността на хеджирането; и
 - в) как предприятието определя коефициента на хеджиране и какви са източници на неефективност на хеджирането.
- 22В Когато предприятието определи специфичен рисков компонент като хеджирана позиция (вж. параграф 6.3.7 от МСФО 9), в допълнение към оповестяванията, изисквани по параграфи 22А и 22Б, то предоставя качествена или количествена информация за това:
- а) по какъв начин предприятието е установило рисковия компонент, който е определен като хеджирана позиция (включително описание на естеството на връзката между рисковия компонент и позицията като цяло); и
 - б) по какъв начин рисковият компонент се отнася до позицията в нейната цялост (например през отминали периоди определеният рисков компонент е покривал средно 80 процента от промените в справедливата стойност на позицията като цяло).
- Размер, разпределение във времето и несигурност на бъдещите парични потоци
- 23 [Заличен]
- 23А Освен когато е освободено по параграф 23В, предприятието оповестява по рискова категория такава количествена информация, която позовава на ползвателите на финансовите отчети да оценят реда и условията на хеджиращите инструменти и как те се отразят на размера, разпределение във времето и несигурността на бъдещите парични потоци на предприятието.
- 23Б За да спазва изискванията по параграф 23А, предприятието представя разпределение (разбивка), в което се оповестява:
- а) профилът на разпределението във времето на номиналната стойност на хеджиращия инструмент; и
 - б) ако е приложимо, средната цена или ставка (например цени на упражняване или форуърдни цени и др.) на хеджиращия инструмент.
- 23В В случай че предприятието често подновява (т.е. прекратява и повторно инициира) хеджиращите взаимоотношения, тъй като както хеджиращият инструмент, така и хеджираната позиция често се променят (т.е. предприятието използва динамичен процес, при който както експозицията, така и хеджиращите инструменти, използвани за управление на тази експозиция, не остават непроменени за дълго — както в примера по параграф Б6.5.24, буква б) от МСФО 9), предприятието:
- а) е освободено от оповестяванията, изисквани по параграфи 23А и 23Б;
 - б) оповестява:
 - i) информация за окончателната стратегия за управление на риска, прилагана по отношение на тези хеджиращи взаимоотношения;
 - ii) описание на начина, по който то прилага стратегията си за управление на риска чрез използване на отчитане на хеджирането и определянето на тези конкретни хеджиращи взаимоотношения; и
 - iii) честотата на прекратяване и повторно инициране на хеджиращите взаимоотношения като част от процеса, който предприятието прилага във връзка с тези хеджиращи взаимоотношения.

- 23Г Предприятието оповестява по рискови категории описание на източниците на неефективност на хеджирането, които се очаква да повлияят на хеджиращото взаимоотношение по време на неговия срок.
- 23Д Ако в хеджиращото взаимоотношение възникнат други източници на неефективност, предприятието оповестява тези източници по рискови категории и обяснява произтичащата неефективност на хеджирането.
- 23Е По отношение на хеджирането на парични потоци предприятието оповестява описание на всяка прогнозна сделка, за която в предходния период е било използвано отчитане на хеджирането, но която вече не се очаква да възникне.
- Ефекти от отчитането на хеджирането върху финансовото състояние и резултатите на предприятието
- 24 [Заличен]
- 24А Предприятието оповестява в табличен формат следните стойности, свързани с определени като хеджиращи инструменти позиции, разделени по рискови категории за всеки вид хеджиране (хеджиране на справедлива стойност, хеджиране на паричен поток и хеджиране на нетна инвестиция в предприятие в чужбина):
- а) балансовата стойност на хеджиращите инструменти (финансови активи, отделени от финансови пасиви);
 - б) статията в отчета за финансовото състояние, която включва хеджиращия инструмент;
 - в) промяната в справедливата стойност на хеджиращия инструмент, използван като база за признаване на неефективността на хеджирането за периода; и
 - г) номиналните стойности (включително количества в тонове или кубични метри) на хеджиращите инструменти.
- 24Б. Предприятието оповестява в табличен формат следните стойности, свързани с хеджираните позиции, разделени по рискови категории за всеки вид хеджиране, както следва:
- а) за хеджиране на справедливата стойност:
 - i) балансовата стойност на хеджираната позиция, която се признава в отчета за финансовото състояние (активите се представят отделно от пасивите);
 - ii) натрупаната сума на корекциите на хеджирането на справедлива стойност по хеджираната позиция, включена в балансовата стойност на хеджираната позиция, която се признава в отчета за финансовото състояние (активите се представят отделно от пасивите);
 - iii) статията в отчета за финансовото състояние, която включва хеджирания инструмент;
 - iv) промяната в стойността на хеджираната позиция, използвана като база за признаване на неефективността на хеджирането за периода; и
 - v) натрупаната сума на корекциите на хеджирането на справедлива стойност, оставаща в отчета за финансовото състояние, за всяка хеджирана позиция, която вече не се коригира за печалби и загуби от хеджиране в съответствие с параграф 6.5.10 от МСФО 9.
 - б) за хеджирания на парични потоци и хеджирания на нетна инвестиция в предприятие в чужбина:
 - i) промяната в стойността на хеджираната позиция, използвана като база за признаване на неефективността на хеджирането за период (т.е. при хеджиране на паричните потоци — промяната в стойността, използвана за определяне на признатата неефективност на хеджирането в съответствие с параграф 6.5.11, буква в) от МСФО 9);
 - ii) салдата в резерва от хеджиране на парични потоци и резерва от превалутиране (преизчисляване в друга валута) за продължаващите хеджирания, които се отчитат в съответствие с параграф 6.5.11 и параграф 6.5.13, буква а) от МСФО 9; и

- iii) салдата, останали в резерва от хеджиране на парични потоци и резерва от превалутиране от хеджиращите взаимоотношения, спрямо които вече не се прилага отчитане на хеджирането.
- 24В Предприятието оповестява в табличен формат следните стойности, разделени по рискови категории за всеки вид хеджиране, както следва:
- а) за хеджиране на справедливата стойност:
- i) неефективността на хеджирането — т.е. разликата между печалбата или загубата от хеджиране на хеджиращия инструмент и на хеджираната позиция, призната в печалбата или загубата (или в друг всеобхватен доход за хеджиране на инструмент на собствения капитал, за който предприятието е избрало да представя промените в справедливата стойност в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5 от МСФО 9); и
 - ii) статията в отчета за всеобхватния доход, която включва признатата неефективност на хеджирането;
- б) за хеджирания на парични потоци и хеджирания на нетна инвестиция в предприятие в чужбина:
- i) печалбите или загубите от хеджиране за отчетния период, признати в друг всеобхватен доход;
 - ii) неефективността на хеджирането, призната в печалбата или загубата;
 - iii) статията в отчета за всеобхватния доход, която включва признатата неефективност на хеджирането;
 - iv) сумата, прекласифицирана от резерва от хеджиране на парични потоци или резерва от превалутиране в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1) (като се прави разграничение между сумите, за които преди е било използвано отчитане на хеджирането, но за които вече не се очаква хеджираните бъдещи парични потоци да възникнат, и сумите, които са били прехвърлени, тъй като хеджирана позиция е оказала въздействие върху печалбата или загубата);
 - v) статията в отчета за всеобхватния доход, която включва корекция от прекласификация (вж. МСС 1); и
 - vi) за хеджиране на нетни позиции, печалбите или загубите от хеджиране, признати в отделна статия в отчета за всеобхватния доход (вж. параграф 6.6.4 от МСФО 9).
- 24Г Когато обемът на хеджиращите взаимоотношения, спрямо които се прилага освобождаването по параграф 23В, не е представителен за обичайните обеми през периода (т.е. обемът към отчетната дата не отразява обемите през периода), предприятието оповестява този факт и причината, поради която счита обемите за непредставителни.
- 24Д Предприятието представя равнение на всеки компонент на собствения капитал и анализ на другия всеобхватен доход в съответствие с МСС 1, в които взети заедно:
- а) се прави разграничение най-малко между сумите, които се отнасят до оповестяванията в параграф 24В, буква б) подточка i) и буква б), подточка iv), както и сумите, отчетени в съответствие с параграф 6.5.11, буква г), подточка i) и буква г), подточка iii) от МСФО 9;
 - б) се прави разграничение между сумите, свързани със стойността на опциите във времето, които хеджират свързаните със сделка хеджирани позиции, и сумите, свързани със стойността на опциите във времето, които хеджират свързаните с времеви период хеджирани позиции, когато предприятието отчита стойността на опцията във времето в съответствие с параграф 6.5.15 от МСФО 9; и

в) се прави разграничение между сумите, свързани с форуърдни елементи на форуърдни договори и основни спредове на чуждестранна валута по финансови инструменти, които хеджират хеджирани позиции, свързани със сделка, и сумите, свързани с форуърдни елементи на форуърдни договори и основни спредове на чуждестранна валута по финансови инструменти, които хеджират хеджирани позиции, свързани с времеви период, когато предприятието отчита тези суми в съответствие с параграф 6.5.16 от МСФО 9.

24Е Предприятието оповестява информацията, изисквана в параграф 24Д, отделно по рискови категории. Тази разбивка по вид риск може да бъде предоставена в пояснителните приложения към финансовите отчети.

Възможност за определяне на кредитна експозиция като оценявана по справедлива стойност през печалбата или загубата

24Ж Ако предприятие е определило финансов инструмент или част от него, като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, тъй като използва кредитен дериватив за управление на кредитния риск по този финансов инструмент, то оповестява:

а) за кредитни деривати, използвани за управление на кредитния риск по финансови инструменти, определени като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 6.7.1 от МСФО 9 — равнение на всяка номинална стойност и справедлива стойност в началото и в края на периода;

б) печалбата или загубата, призната в печалба или загуба след определянето на финансовия инструмент, или на част от него, като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 6.7.1 от МСФО 9; и

в) при прекратяване на оценяването на финансов инструмент, или на част от него по справедлива стойност през печалбата или загубата — тази справедлива стойност на финансовия инструмент, която е станала новата му балансова стойност в съответствие с параграф 6.7.4, буква б) от МСФО 9, и съответната номинална или условна стойност по главницата (предприятието не е необходимо да продължи това оповестяване в следващи периоди освен при предоставянето на сравнителна информация съгласно МСС 1).

Несигурност, произтичаща от реформата на базовия лихвен процент

24З За хеджиращи взаимоотношения, спрямо които предприятието прилага изключенията, посочени в параграфи 6.8.4—6.8.12 от МСФО 9 или в параграфи 102Г—102Н от МСС 39, предприятието оповестява:

а) значимите базови лихвени проценти, на чието влияние са изложени хеджиращите взаимоотношения на предприятието;

б) до каква степен управляваната от предприятието рискова експозиция е пряко засегната от реформата на базовия лихвен процент;

в) как предприятието управлява процеса на преминаване към алтернативни базови лихвени проценти;

г) описание на съществените допускания или преценки, които предприятието е направило при прилагането на тези параграфи (например допускания или преценки за това кога несигурността, произтичаща от реформата на базовия лихвен процент, вече няма да съществува по отношение на момента и сумата на определените чрез базовия лихвен процент парични потоци); и

д) номиналната стойност на хеджиращите инструменти по тези хеджиращи взаимоотношения.

Допълнително оповестяване, свързано с реформата на базовия лихвен процент

24И С цел осигуряване на възможност ползвателите на финансови отчети да разберат ефекта от реформата на базовия лихвен процент върху финансовите инструменти и стратегията за управление на риска на предприятието, то оповестява информация за:

а) естеството и обхвата на рисковете, на които е изложено предприятието, произтичащи от финансови инструменти, които са предмет на реформата на базовия лихвен процент, и по какъв начин предприятието управлява тези рискове; и

б) напредъка на предприятието по завършване на прехода към алтернативни базови лихвени проценти и по какъв начин предприятието управлява прехода.

- 24Й За да постигне целта по параграф 24И, предприятието оповестява:
- a) по какъв начин предприятието управлява прехода към алтернативни базови лихвени проценти, напредъка, постигнат към датата на отчитане, и рисковете, на които е изложено, произтичащи от финансови инструменти поради прехода;
 - b) количествена информация, която е представена в разбивка съгласно значим базов лихвен процент, предмет на реформата на базовия лихвен процент, относно финансови инструменти, за които предстои преход към алтернативен базов лихвен процент към края на отчетния период, като се посочват отделно:
 - i) недеривативни финансови активи;
 - ii) недеривативни финансови пасиви; и
 - iii) деривати; и
 - в) описание на тези промени, ако рисковете, определени в параграф 24Й, буква а), са довели до промени в стратегията на предприятието за управление на риска (вж. параграф 22А).

Справедлива стойност

- 25 С изключение на изложеното в параграф 29, за всяка група финансови активи и финансови пасиви (вж. параграф б) предприятието оповестява справедливата стойност на тази група активи и пасиви по начин, който позволява тя да бъде сравнена с балансовата ѝ стойност.
- 26 При оповестяване на справедливите стойности, предприятието обобщава финансовите активи и финансовите пасиви в групи, но ги прихваща само доколкото техните балансови стойности са прихванати в отчета за финансовото състояние.
- 27–27Б [Заличени]
- 28 В някои случаи предприятието не признава печалба или загуба при първоначалното признаване на финансов актив или финансов пасив, тъй като справедливата стойност не е нито доказана от обявена цена на активен пазар за сходен актив или пасив (т.е. входящи данни от 1-во ниво), нито основана на способ за остойностяване, който използва само данни от наблюдаеми пазари (вж. параграф Б5.1.2А от МСФО 9). В такива случаи предприятието оповестява по класове финансови активи или финансови пасиви:
- a) своята счетоводна политика за признаване в печалбата или загубата на разликата между справедливата стойност при първоначалното признаване и цената на сделката, за да се отрази промяната на факторите (включително времето), които пазарните участници вземат предвид при определянето на цената на актива или пасива (вж. параграф Б5.1.2А, буква б) от МСФО 9).
 - b) съвкупната разлика, която все пак трябва да бъде призната в печалбата или загубата в началото и края на периода, и равнението на промените в салдото на тази разлика;
 - в) защо предприятието е заключило, че цената на сделката не е най-доброто доказателство за справедливата стойност, включително описание на данните в подкрепа на справедливата стойност.
- 29 Оповестяване на справедлива стойност не се изисква:
- a) когато балансовата стойност е разумно приближение на справедливата стойност, например за финансови инструменти като краткосрочни търговски вземания и задължения; или
 - b) [заличен]
 - в) [заличен]
 - г) за пасиви по лизинг.

30 [Заличен]

ЕСТЕСТВО И СТЕПЕН НА РИСКОВЕТЕ, ВЪЗНИКВАЩИ ОТ ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ

31 **Предприятието оповестява информация, която позволява на ползвателите на неговите финансови отчети да оценят естеството и степента на рисковете, възникващи от финансови инструменти, на които е изложено предприятието към края на отчетния период.**

32 Оповестяваните сведения, изисквани по параграфи 33–42, се съсредоточават върху рисковете, които възникват от финансови инструменти, и как те биват управлявани. Тези рискове обикновено включват, но не се ограничават до, кредитен риск, *ликвидностен риск* (риск по отношение на ликвидността) и пазарен риск.

32А Оповестяването на качествена информация в контекста на количествените данни позволява на ползвателите да направят връзка между тези данни и по този начин да си изградят цялостна представа за естеството и степента на рисковете, възникващи от финансови инструменти. Връзката между оповестяването на качествена и количествена информация допринася информацията да се оповестява по начин, който позволява на ползвателите да оценят по-добре рисковите експозиции на предприятието.

Качествени оповестявания

33 За всеки вид риск, възникващ от финансови инструменти, предприятието оповестява:

- а) излаганията на риск и как възникват те;
- б) своите цели, политика и процеси за управление на риска и методите, използвани за оценяване на риска; и
- в) всякакви промени в оповестяванията по буква а) или б) от предходния период.

Количествени оповестявания

34 За всеки вид риск, възникващ от финансови инструменти, предприятието оповестява:

- а) обобщени количествени данни относно степента на изложеност на този риск към крайната дата на отчетния период. Това оповестяване се основава на информацията, предоставяна вътрешно на ключовия управленски персонал на предприятието (съгласно определението в МСС 24 *Оповестяване на свързаните лица*), например съвета на директорите на предприятието или главния изпълнителен директор;
- б) сведенията по параграфи 36–42, доколкото не са оповестени в съответствие с буква а);
- в) концентрациите на риск, ако не са видни от оповестените в съответствие с букви а) и б) сведения.

35 Ако количествените данни, оповестени към края на отчетния период, са непредставителни за изложеността на предприятието на риск през периода, предприятието предоставя допълнителна информация, която е представителна.

Кредитен риск

Обхват и цели

35А Предприятието прилага изискванията за оповестяване по параграфи 35Е–35Н за финансовите инструменти, по отношение на които се прилагат изискванията за обезценка в МСФО 9. Въпреки това:

- а) параграф 35Й се прилага по отношение на тези търговски вземания, активи по договор или лизингови вземания, чиито очаквани кредитни загуби за целия срок биват признати в съответствие с параграф 5.5.15 от МСФО 9, ако тези финансови активи са променени, в рамките на просрочие от повече от 30 дни; и
- б) параграф 35К, буква б) не се прилага по отношение на лизингови вземания.

- 35Б Оповестяването на кредитния риск в съответствие с параграфи 35Е—35Н позволява на ползвателите на финансовите отчети да разберат ефекта от кредитния риск върху размера, времевите параметри и несигурността на бъдещите парични потоци. За да се постигне тази цел, с оповестяването на кредитния риск се предоставя:
- а) информация за практиките, прилагани от предприятието във връзка с управлението на кредитния риск, и начина, по който те се отнасят до признаването и оценяването на очакваните кредитни загуби, включително методите, допусканията и информацията, използвани за измерване на очакваните кредитни загуби;
 - б) количествена и качествена информация, която дава възможност на ползвателите на финансовите отчети да оценят сумите във финансовите отчети, произтичащи от очаквани кредитни загуби, включително промени в размера на очакваните кредитни загуби и причините за тези промени; и
 - в) информация за експозицията на предприятието към кредитен риск (т.е. кредитния риск, присъщ за финансовите активи на предприятието и неговите ангажименти за предоставяне на заем), включително значителни концентрации на кредитен риск.
- 35В Не е необходимо предприятието да повтаря вече представената по друг начин информация, при условие че информацията е включена чрез препратка от финансовите отчети към други отчети, като например коментар на ръководството или доклад за риска, който е на разположение на ползвателите на финансовите отчети по същия начин и по същото време както финансовите отчети. Без информацията, включена чрез препратката, финансовите отчети са непълни.
- 35Г За целите на параграф 35Б предприятието (освен ако е посочено друго) преценява колко задълбочени подробности да оповестява, какво ударение да постави на различни аспекти от изискванията за оповестяване, подходящото равнище на обобщаване или разбивка и дали ползвателите на финансовите отчети се нуждаят от допълнителни разяснения, за да оценят оповестената количествена информация.
- 35Д Ако оповестяванията в съответствие с параграфи 35Е–35Н не са достатъчни, за да се постигнат посочените в параграф 35Б цели, предприятието оповестява допълнителна информация, необходима, за да се постигнат тези цели.

Практики за управление на кредитния риск

- 35Е Предприятието обяснява своите практики за управление на кредитния риск и начина, по който те се отнасят до признаването и оценяването на очакваните кредитни загуби. За да се постигне тази цел, предприятието оповестява информация, която позволява на ползвателите на финансовите отчети да разберат и оценят:
- а) как предприятието е определило дали кредитният риск по финансовите инструменти се е увеличил значително след първоначалното признаване, включително дали и защо:
 - i) се счита, че финансовите инструменти са с нисък кредитен риск в съответствие с параграф 5.5.10 от МСФО 9, включително за кои класове финансови инструменти се отнася това; и
 - ii) е било оборено предположението по параграф 5.5.11 от МСФО 9, че е налице значително увеличение на кредитен риск след първоначалното признаване, когато просрочието по финансовите активи е повече от 30 дни;
 - б) прилаганото от предприятието определение за неизпълнение, включително причините за неговия избор;
 - в) начина, по който инструментите са групирани, ако очакваните кредитни загуби са оценени на колективна основа;
 - г) по какъв начин предприятието е определило, че финансовите активи са финансови активи с кредитна обезценка;
 - д) прилаганата от предприятието политика по отношение на отписванията, включително показатели за липсата на основателни очаквания за възстановяване и информация относно политиката по отношение на финансовите активи, които са отписани, но са все още предмет на мерки по принудително изпълнение; и

е) по какъв начин са били приложени изискванията по параграф 5.5.12 от МСФО 9 за изменение на договорните парични потоци по финансови активи, включително как предприятието:

- i) определя дали кредитният риск по финансов актив, който е бил изменен, докато корективът за загуби е бил оценяван в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента, се е подобрил до такава степен, че корективът за загуби да бъде оценяван отново в размер, равен на очакваните кредитни загуби за 12 месеца в съответствие с параграф 5.5.5 от МСФО 9; и
- ii) следи до каква степен корективът за загуби по финансови активи, отговарящ на критериите по подточка i), впоследствие бива преизчислен в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента в съответствие с параграф 5.5.3 от МСФО 9.

35Ж Предприятието обяснява входящите данни, допусканията и техниките за оценка, използвани за прилагане на изискванията по раздел 5.5 от МСФО 9. За тази цел предприятието оповестява:

а) основата на входящите данни и допусканията и техниките за оценка, използвани за:

- i) оценяване на очакваните кредитни загуби за 12 месеца и за целия срок на инструмента;
 - ii) определяне на това дали кредитният риск на финансовия инструмент се е увеличил значително след първоначалното признаване; и
 - iii) определяне на това дали финансовият актив е финансов актив с кредитна обезценка;
- б) по какъв начин информацията за бъдещи периоди се включва в процеса на определяне на очаквани кредитни загуби, включително използването на макроикономическа информация; и
- в) направените през отчетния период промени в техниките за оценка или съществените предположения, както и причините за тези промени.

Количествена и качествена информация за сумите, възникващи от очакваните кредитни загуби

35З За да обясни промените в коректива за загуби и причините за тези промени, предприятието представя в табличен формат за всеки клас финансови инструменти равнение между началното и крайното салдо на коректива за загуби, като посочва поотделно промените през периода за:

- а) коректива за загуби, оценяван в размер, равен на очакваните кредитни загуби за 12 месеца;
- б) коректива за загуби, оценяван в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента, за:
 - i) финансови инструменти, чийто кредитен риск се е увеличил значително след първоначалното признаване, но не са финансови активи с кредитна обезценка;
 - ii) финансови активи, които са с кредитна обезценка към отчетната дата (но не са закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка); и
 - iii) търговски вземания, активи по договор или лизингови вземания, корективът за загуби по които се измерва в съответствие с параграф 5.5.15 от МСФО 9;
- в) финансови активи, които са закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка. В допълнение към равнението предприятието оповестява общата сума на недисконтираните очаквани кредитни загуби при първоначалното признаване по финансовите активи, признати първоначално в рамките на отчетния период.

- 35И За да се даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да разберат промените в коректива за загуби, оповестени в съответствие с параграф 353, предприятието предоставя обяснение на начина, по който значителните промени в брутната балансова стойност на финансовите инструменти през периода са допринесли за промените в коректива за загуби. Информацията се предоставя отделно за финансовите инструменти, които представляват посочения в параграф 353, букви а)—в) коректив за загуби, и включва относимата качествена и количествена информация. Промените в брутната балансова стойност на финансовите инструменти, допринесли за коректива за загуби, могат да включват например:
- а) промени поради финансови инструменти, първоначално създадени или придобити по време на отчетния период;
 - б) изменение на договорните парични потоци по финансови активи, които не водят до отписване на тези финансови активи в съответствие с МСФО 9;
 - в) промени поради финансови инструменти, чието признаване е било преустановено (включително тези, които са били отписани) по време на отчетния период; и
 - г) промени вследствие на начина на оценяване на коректива за загуби — в размер, равен на очакваните кредитни загуби за 12 месеца или за целия срок на инструмента.
- 35Й За да се даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да разберат естеството и въздействието на измененията на договорните парични потоци по финансови активи, които не са довели до отписване, както и въздействието на тези изменения върху оценката на очакваните кредитни загуби, предприятието оповестява:
- а) амортизираната стойност преди изменението, както и нетната печалба или загуба от изменението, признати за финансови активи, договорните парични потоци по които са били изменени през отчетния период, докато корективът им за загуби е бил измерван в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента; и
 - б) брутната балансова стойност към края на отчетния период на финансовите активи, които са били изменени след първоначално признаване в момент, когато корективът за загуби е бил измерван в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок, и за които по време на отчетния период корективът за загуби е променен до размер, равен на очакваните кредитни загуби за 12 месеца.
- 35К За да се даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да разберат въздействието, което обезпечението и други кредитни подобрения оказват върху сумите, произтичащи от очакваните кредитни загуби, предприятието оповестява за всеки клас финансови инструменти:
- а) стойността, която най-добре представя неговата максимална изложеност на кредитен риск в края на отчетния период, без да се вземат предвид каквито и да било държани обезпечения или други кредитни подобрения (например споразумения за нетиране, които не отговарят на условията за прихващане в съответствие с МСС 32).
 - б) кратко описание на обезпечението, държано като гаранция, и други кредитни подобрения, включително:
 - i) описание на естеството и качеството на държаното обезпечение;
 - ii) обяснение на всички съществени промени в качеството на тези обезпечения или кредитни подобрения в резултат от влошаване или промяна през отчетния период в политиката на предприятието по отношение на обезпеченията; и
 - iii) информация относно финансовите инструменти, за които предприятието не е признало коректив за загуби поради обезпечението;
 - в) количествена информация относно обезпечението, държано като гаранция, и други кредитни подобрения (например количествено отражение на степента, до която обезпечението и другите кредитни подобрения намаляват кредитния риск) за финансовите активи, които са с кредитна обезценка към отчетната дата.
- 35Л Предприятието оповестява непогасената договорна сума по финансовите активи, които са били отписани през отчетния период и са все още предмет на мерки по принудително изпълнение.

Изложеност на кредитен риск

- 35М За да се даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да оценят изложеността на предприятието на кредитен риск и да разберат неговите значителни концентрации на кредитен риск, предприятието оповестява, по *рейтингови класове на кредитния риск*, брутната балансова стойност на финансовите активи, както и изложеността на кредитен риск по заемни ангажименти и договори за финансова гаранция. Тази информация се предоставя отделно за финансовите инструменти:
- а) за които се оценява коректива за загуби в размер, равен на очакваните кредитни загуби за 12 месеца;
 - б) за които се оценява коректива за загуби в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента, и които са:
 - i) финансови инструменти, чийто кредитен риск се е увеличил значително след първоначалното признаване, но не са финансови активи с кредитна обезценка;
 - ii) финансови активи, които са с кредитна обезценка към отчетната дата (но не са закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка); и
 - iii) търговски вземания, активи по договор или лизингови вземания, корективът за загуби по които се измерва в съответствие с параграф 5.5.15 от МСФО 9;
 - в) които са закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка.
- 35Н Информацията, предоставяна в съответствие с параграф 35М относно търговски вземания, активи по договор и лизингови вземания, за които се отнася параграф 5.5.15 от МСФО 9, може да се основава на матрица на провизиите (вж. параграф Б5.5.35 от МСФО 9).
- 36 За всички финансови инструменти в рамките на обхвата на настоящия МСФО, по отношение на които обаче не се прилагат изискванията за обезценка в МСФО 9, предприятието оповестява по класове финансови инструменти:
- а) стойността, която най-добре представя неговата максимална изложеност на кредитен риск в края на отчетния период, без да се вземат предвид каквито и да било държани обезпечения или други кредитни подобрения (например споразумения за нетиране, които не отговарят на условията за прихващане в съответствие с МСС 32). такова оповестяване не се изисква за финансови инструменти, чиято балансова стойност най-добре представлява максималната изложеност на кредитен риск;
 - б) описание на обезпечението, държано като гаранция, и други кредитни подобрения и техния финансов ефект (количествено отражение на степента, до която обезпечението и другото кредитно подобрение намаляват кредитния риск) върху сумата, която най-добре представлява максималната изложеност на кредитен риск (оповестена съгласно буква а) или представена от балансовата стойност на финансовия инструмент);
 - в) [заличен]
 - г) [заличен]
- 37 [Заличен]

Обезпечение и други получени кредитни подобрения

- 38 Когато предприятието придобие финансови или нефинансови активи през отчетния период в резултат на влизане във владение на обезпечение или друга форма на кредитно подобрение (например гаранции) и тези активи отговарят на критериите за признаване в други МСФО, предприятието оповестява за всеки актив, държан към отчетната дата:
- а) естеството и балансовата стойност на активите; и
 - б) когато активите не са лесно обратими в парични средства, политиката си за освобождаване от тези активи или за използването им в своята дейност.

Ликвидностен риск

- 39 Предприятието оповестява:
- а) анализ на падежите на недеривативните финансови пасиви (включително емитираните договори за финансови гаранции), които показва оставащите падежи по договор;
 - б) анализ на падежите на деривативните финансови пасиви. Анализът на падежите включва оставащите падежи по договор за деривативните финансови пасиви, за които падежите по договор са ключови за разбирането на разпределението във времето на всеки един от паричните потоци (вж. параграф Б11Б).
 - в) описание как то управлява този риск по отношение на ликвидността, произтичащ от букви а) и б).

*Пазарен риск**Анализ на чувствителността*

- 40 Освен когато предприятието спазва параграф 41, то оповестява:
- а) анализ на чувствителността към всеки вид пазарен риск, на който е изложено предприятието на края на отчетния период, показващ как са щели да бъдат повлияни печалбата или загубата и собственият капитал от промените в съответната променлива на риска, които са били възможни при разумно допускане на тази дата;
 - б) методите и предположенията, използвани при изготвянето на анализа на чувствителността; и
 - в) промените от предходния период в използваните методи и предположения, както и причините за тези промени.
- 41 Ако предприятието изготвя анализ на чувствителността, като например „стойност, изложена на риск“, който отразява взаимозависимостите между променливите на риска (например лихвени проценти и обменни курсове) и го използва, за да управлява финансовите рискове, то може да използва този анализ на чувствителността на мястото на анализа, предвиден в параграф 40. Предприятието оповестява също:
- а) обяснение на метода, използван при изготвянето на такъв анализ на чувствителността, и на главните параметри и предположения, залегнали в основата на предоставяните данни; и
 - б) обяснение на целта на използвания метод и ограниченията, които могат да доведат до информация, непълно отразяваща справедливата стойност на въпросните активи и пасиви.

Други оповестявания за пазарния риск

- 42 Когато анализите на чувствителността, оповестени в съответствие с параграф 40 или 41, са неподходящи за риска, присъщ на финансовия инструмент (например, защото изложеността на риск в края на годината не отразява изложеността през годината), предприятието оповестява този факт и причината, поради която счита анализите на чувствителността за неподходящи.

ПРЕХВЪРЛЯНЕ НА ФИНАНСОВИ АКТИВИ

- 42А Изискванията за оповестяване в параграфи 42Б—42З във връзка с прехвърлянето на финансови активи допълват останалите изисквания за оповестяване на настоящия МСФО. Предприятието представя изискванията по параграфи 42Б—42З оповестявания в едно пояснително приложение във финансовите си отчети. Предприятието оповестява според изискванията прехвърлените и неотписани финансови активи, както и тези, при които е налице продължаващо участие към датата на отчета, независимо от датата на извършване на операцията по прехвърлянето на активите. За целите на прилагането на изискванията за оповестяване в посочените параграфи предприятието прехвърля целия финансов актив или част от него (прехвърленият финансов актив) само ако:

- а) са прехвърлени договорните права за получаване на парични потоци от този финансов актив; или
- б) са запазени договорните права за получаване на паричните потоци от финансовия актив, но е поето договорно задължение за плащане на паричните потоци на един или повече получатели по споразумение.

- 42Б. Предприятието оповестява информацията, която позволява на ползвателите на финансовите му отчети:
- а) да разберат връзката между прехвърлените и неотписани финансови активи в тяхната цялост и свързаните пасиви; и
 - б) да оценят естеството на продължаващото участие в отписани финансови активи и свързаните с това рискове.

42В. За целите на прилагането на изискванията за оповестяване в параграфи 42Д—42З предприятието има продължаващо участие в прехвърлен финансов актив, ако в рамките на прехвърлянето запази някои договорни права или задължения, присъщи на прехвърления финансов актив, или придобие нови договорни права или задължения, свързани с него. За целите на прилагането на изискванията за оповестяване в параграфи 42Д—42З, следното не представлява продължаващо участие:

- а) обичайни представяния и обезпечавания във връзка с евентуално прехвърляне с измама и понятията за разумност, добросъвестност и честна сделка, които в резултат на правно производство биха могли да обявят прехвърлянето за невалидно;
- б) форуърди, опции и други договори за повторно придобиване на прехвърления финансов актив, за който договорната цена (или цената на упражняване) е неговата справедлива стойност; или
- в) споразумения, според които предприятието запазва договорните права да получи паричните потоци от финансов актив, но поема договорното задължение да плати парични потоци на един или повече получатели, и ако условията в параграф 3.2.5, букви а)—в) от МСФО 9 са изпълнени.

Прехвърлени и неизцяло отписани финансови активи

42Г. Предприятието може да е прехвърлило финансови активи по такъв начин, че всички или част от тези активи да не отговарят на условията за отписване. За постигането на посочените в параграф 42Б, буква а) цели на всяка отчетна дата за всеки клас прехвърлени и неизцяло отписани финансови активи предприятието оповестява:

- а) естеството на прехвърлените активи;
- б) естеството на рисковете и ползите от собственост, на които е изложено предприятието;
- в) описание на естеството на връзката между прехвърлените активи и свързаните пасиви, включително на произтичащите от прехвърлянето ограничения при използването на прехвърлените активи от отчитащото се предприятие;
- г) когато контрагентът при свързаните пасиви може да се възползва единствено от прехвърлените активи — график, определящ справедливата стойност на прехвърлените активи, тази на свързаните пасиви, както и нетната позиция (разликата между справедливата стойност на прехвърлените активи и тази на свързаните пасиви);
- д) когато предприятието продължава да признава всички прехвърлени активи — балансовата стойност на прехвърлените активи, както и тази на свързаните пасиви;
- е) когато предприятието продължава да признава активите до степента на своето продължаващо участие (вж. параграф 3.2.6, буква в), подточка ii) и параграф 3.2.16 от МСФО 9) — общата балансова стойност на първоначалните активи преди прехвърлянето, балансовата стойност на активите, които предприятието продължава да признава, и тази на свързаните пасиви.

Прехвърлени и изцяло отписани финансови активи

42Д. За постигането на посочените в параграф 42Б, буква б) цели, когато предприятието изцяло отписва прехвърлени финансови активи (вж. параграф 3.2.6, буква а) и буква в), подточка i) от МСФО 9), но има продължаващо участие в тях, то оповестява за всеки вид продължаващо участие и на всяка отчетна дата следната информация като минимално изискване:

- а) балансовата стойност на признатите в отчета за финансовото състояние на предприятието активи и пасиви, които представляват продължаващото участие в отписаните финансови активи, както и редовете, в които е призната балансовата стойност на тези активи и пасиви;
 - б) справедливата стойност на активите и пасивите, които представляват продължаващото участие в отписаните финансови активи;
 - в) сумата, която най-добре представя максималната изложеност на риск от загуба от продължаващото участие в отписаните финансови активи, както и информация за това как се определя тази максимална изложеност;
 - г) недисконтираните изходящи парични потоци, които евентуално ще бъдат необходими за обратното закупуване на отписаните финансови активи (например цена на упражняване на опцията при опционен договор), или други суми, дължими на получателя на прехвърлените активи във връзка с тях. Ако паричните потоци са променливи, оповестената сума се основава на обстоятелствата при всяка отчетна дата;
 - д) анализ на падежите на недисконтираните изходящи парични потоци, които евентуално ще бъдат необходими за обратното закупуване на отписаните финансови активи, или на други суми, дължими на получателя на прехвърлените активи във връзка с тях, с цел да се покаже оставащият договорен срок до падежа на активите, обект на продължаващо участие;
 - е) качествена информация за обяснение и обосновка на изискваните по букви от а) до д) количествени оповестявания.
- 42Е Предприятието може да обедини изискваната по параграф 42Д информация във връзка с даден актив, ако видовете продължаващо участие в този отписан финансов актив са повече от един, както и да ги отчете в рамките на един вид продължаващо участие.
- 42Ж В допълнение, за всеки вид продължаващо участие предприятието оповестява:
- а) признатата към датата на прехвърляне на активите печалба или загуба;
 - б) признатият доход и признатите разходи, както за отчетния период, така и съвкупно (с натрупване), във връзка с продължаващото участие в отписаните финансови активи (например промяна на справедливата стойност на деривативи).
 - в) ако общата сума на приходите от операциите по прехвърляне (които отговарят на условията за отписване) в даден отчетен период не е равномерно разпределена във времето (например ако съществена част от общата сума на операциите по прехвърляне се извършва в последните дни преди приключването на отчетния период):
 - i) когато по-голямата част от операциите по прехвърляне са извършени в рамките на този отчетен период (например през последните пет дни преди края на отчетния период),
 - ii) признатата от операциите по прехвърляне сума (например свързана с тях печалба или загуба) в този отрязък от отчетния период, и
 - iii) общата сума на приходите от операциите по прехвърляне в този отрязък от отчетния период,

Предприятието предоставя тази информация за всеки отделен период, за който се представя отчет за всеобхватния доход.

Допълнителна информация

- 423 Предприятието оповестява всякаква допълнителна информация, която смята за необходимо с оглед постигането на заложените в параграф 42Б цели на оповестяването.

ПЪРВОНАЧАЛНО ПРИЛАГАНЕ НА МСФО 9

42И През отчетния период, който включва датата на първоначално прилагане на МСФО 9, предприятието оповестява следната информация за всеки клас финансови активи и финансови пасиви към датата на първоначално прилагане:

- а) първоначалната категория на оценяване и балансовата стойност, определена в съответствие с МСС 39 или в съответствие с предишна версия на МСФО 9 (ако подходът, избран от предприятието с оглед прилагането на МСФО 9, включва повече от една дата на първоначално прилагане за различните изисквания);
- б) новата категория на оценяване и балансова стойност, определени в съответствие с МСФО 9;
- в) стойността на всички финансови активи и финансови пасиви в отчета за финансовото състояние, които са били, но вече не са определени като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата, като се прави разграничение между тези, които предприятието трябва да прекласифицира съгласно МСФО 9, и тези, които предприятието е избрало да прекласифицира към датата на първоначално прилагане.

В съответствие с параграф 7.2.2 от МСФО 9, в зависимост от подхода, избран от предприятието с оглед прилагането на МСФО 9, преминаването може да включва повече от една дата на първоначално прилагане. Следователно според този параграф може да се стигне до оповестяване на повече от една дата на първоначално прилагане. Предприятието представя тези количествени оповестявания в табличен или друг по-подходящ формат.

42Й През отчетния период, който включва датата на първоначално прилагане на МСФО 9, предприятието оповестява качествена информация, за да даде възможност на ползвателите да разберат:

- а) по какъв начин е приложило изискванията за класификация по МСФО 9 по отношение на тези финансови активи, чиято класификация се е променила вследствие прилагането на МСФО 9;
- б) причините за всяко определяне или отменяне на определяне на финансови активи или финансови пасиви като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата към датата на първоначално прилагане.

В съответствие с параграф 7.2.2 от МСФО 9, в зависимост от подхода, избран от предприятието с оглед прилагането на МСФО 9, преминаването може да включва повече от една дата на първоначално прилагане. Следователно според този параграф може да се стигне до оповестяване на повече от една дата на първоначално прилагане.

42К През отчетния период, в който предприятието прилага за първи път изискванията за класифициране и оценяване на финансови активи по МСФО 9 (например при преминаването на предприятието от МСС 39 към МСФО 9 за финансови активи), то представя оповестяванията, изложени в параграфи 42Л—42О от настоящия МСФО, както се изисква в параграф 7.2.15 от МСФО 9.

42Л Когато това се изисква от параграф 42К, предприятието оповестява промените в класификацията на финансови активи и финансови пасиви към датата на първоначално прилагане на МСФО 9, като посочва поотделно:

- а) промените в балансовите стойности въз основа на техните категории на оценяване в съответствие с МСС 39 (т.е. не в резултат на промяна в оценяването вследствие на преминаването към МСФО 9); и
- б) промените в балансовите стойности, възникващи от промяна в оценяването вследствие на преминаването към МСФО 9.

Оповестяванията по настоящия параграф не е необходимо да се правят след края на годишния отчетен период, в който предприятието прилага за първи път изискванията за класифициране и оценяване на финансови активи по МСФО 9.

42М Когато това се изисква от параграф 42К, предприятието оповестява следната информация за финансовите активи и финансовите пасиви, които са били прекласифицирани, за да бъдат оценявани по амортизирана стойност, и по отношение на финансовите активи, които са били прекласифицирани от категория „оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата“, за да бъдат оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход, в резултат на преминаването към МСФО 9:

- а) справедливата стойност на финансовите активи или финансовите пасиви към края на отчетния период; и
- б) увеличението или намалението на справедливата стойност, което би било признато в печалбата или загубата или в друг всеобхватен доход през отчетния период, ако финансовият актив или финансовият пасив не е бил прекласифициран.

Оповестяванията по настоящия параграф не е необходимо да се правят след края на годишния отчетен период, в който предприятието прилага за първи път изискванията за класифициране и оценяване на финансови активи по МСФО 9.

42Н Когато това се изисква от параграф 42К, предприятието оповестява следната информация за финансовите активи и финансовите пасиви, които са били прекласифицирани от категория „оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата“ в резултат на преминаването към МСФО 9:

- а) ефективния лихвен процент, определен на датата на първоначално прилагане; и
- б) признатите лихвени приходи или разходи.

Ако предприятието третира справедливата стойност на финансов актив или финансов пасив като новата брутна балансова стойност към датата на първоначално прилагане (вж. параграф 7.2.11 от МСФО 9), оповестяванията по настоящия параграф се извършват за всеки отчетен период до отписването. В противен случай, оповестяванията по настоящия параграф не е необходимо да се правят след края на годишния отчетен период, в който предприятието прилага за първи път изискванията за класифициране и оценяване на финансови активи по МСФО 9.

42О Когато предприятието представя оповестяванията, изложени в параграфи 42К—42Н, тези оповестявания, както и оповестяванията по параграф 25 от настоящия МСФО, трябва да позволяват равнение между:

- а) категориите на оценяване, представени в съответствие с МСС 39 и МСФО 9; и
- б) класовете на финансовите инструменти

към датата на първоначално прилагане.

42П Към датата на първоначално прилагане на раздел 5.5 от МСФО 9 от предприятието се изисква да оповести информация, която да позволява равнение на заключителните корективи за обезценка в съответствие с МСС 39 и провизиите в съответствие с МСС 37 и началните корективи за загуби, определени в съответствие с МСФО 9. По отношение на финансовите активи това оповестяване се представя чрез съответните категории за оценяване на финансови активи в съответствие с МСС 39 и МСФО 9 и посочва поотделно ефекта от промените в категорията за оценяване върху коректива за загуби към тази дата.

42Р През отчетния период, който включва датата на първоначално прилагане на МСФО 9, от предприятието не се изисква да оповестява сумите по статиите, които биха били отчетени в съответствие с изискванията за класифициране и оценяване (които включват изискванията, свързани с оценяването на финансови активи по амортизационна стойност и обезценка в раздели 5.4 и 5.5 от МСФО 9) от:

- а) по МСФО 9 за предходни периоди; и
- б) по МСС 39 за текущия период.

42С В съответствие с параграф 7.2.4 от МСФО 9, ако към датата на първоначално прилагане на МСФО 9 за предприятието е практически неприложимо (както е дефинирано в МСС 8) да оцени елемента на изменението на стойността на парите във времето в съответствие с параграфи Б4.1.9Б—Б4.1.9Г от МСФО 9 въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували при първоначалното признаване на финансовия актив, предприятието оценява характеристиките на договорните парични потоци от финансовия актив въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували при първоначалното признаване на финансовия актив, без да взема предвид изискванията, свързани с промяната на елемента на изменението на стойността на парите във времето по параграфи Б4.1.9Б—Б4.1.9Г от МСФО 9. Предприятието оповестява балансовата стойност към отчетната дата на финансовите активи, чиито характеристики на договорните парични потоци са били оценявани въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували при първоначалното признаване на финансовия актив, без да взема предвид изискванията, свързани с промяната на елемента на изменението на стойността на парите във времето по параграфи Б4.1.9Б—Б4.1.9Г от МСФО 9, до отписването на тези финансови активи.

42Т В съответствие с параграф 7.2.5 от МСФО 9, ако към датата на първоначалното прилагане за предприятието е практически неприложимо (както е дефинирано в МСС 8) да оцени дали справедливата стойност на характеристиката за предсрочно погасяване е била незначителна в съответствие с параграф Б4.1.12, буква г) от МСФО 9 въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували при първоначалното признаване на финансовия актив, предприятието оценява характеристиките на договорните парични потоци от финансовия актив въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували при първоначалното признаване на финансовия актив, без да взема предвид изключението за характеристики за предсрочно погасяване по параграф Б4.1.12 от МСФО 9. Предприятието оповестява балансовата стойност към отчетната дата на финансовите активи, чиито характеристики на договорните парични потоци са били оценявани въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували при първоначалното признаване на финансовия актив, без да взема предвид изключението за характеристики за предсрочно погасяване по параграф Б4.1.12 от МСФО 9, до отписването на тези финансови активи.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

43 Предприятието прилага настоящия МСФО за периодите, започващи на 1 януари 2007 г. или след тази дата. Насърчава се по-ранното му прилагане. Ако предприятието прилага настоящия МСФО за по-ранен период, то оповестява този факт.

44 Ако предприятието прилага настоящия МСФО за годишни периоди, започващи преди 1 януари 2006 г., то не представя сравнителна информация за оповестяванията, изисквани по параграфи 31—42, относно естеството и степента на рисковете, възникващи от финансови инструменти.

44 А С МСС 1 (преработен през 2007 г.) бе изменена терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това с него бяха изменени параграфи 20 и 21, параграф 23, букви в) и г), параграф 27, буква в) и параграф Б5 от допълнение Б. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.

44Б С МСФО 3 (преработен през 2008 г.) бе заличен параграф 3, буква в). Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 юли 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен през 2008 г.) за по-ранен период, това изменение се прилага и за съответния по-ранен период. Изменението обаче не се прилага по отношение на условните възнаграждения, произтичащи от бизнес комбинации с дата на придобиване преди началото на прилагането на МСФО 3 (преработен през 2008 г.). Предприятието отчита такова възнаграждение в съответствие с параграфи 65А–65Д от МСФО 3 (изменен през 2010 г.)

44В Предприятието прилага изменението в параграф 3 за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Ако предприятието прилага документа, озаглавен *Финансови инструменти с право на връщане и задължения, произтичащи от ликвидация* (изменения на МСС 32 и МСС 1) и издаден през февруари 2008 г., за по-ранен период, изменението в параграф 3 също се прилага за този по-ранен период.

44Г Буква а) от параграф 3 бе изменена с документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през май 2008 г. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и прилага за този по-ранен период измененията на параграф 1 от МСС 28, параграф 1 от МСС 31 и параграф 4 от МСС 32, издадени през май 2008 г. Разрешава се предприятието да прилага измененията без обратна сила.

44Д [Заличен]

44Е [Заличен]

44Ж С документа, озаглавен *Подобряване на оповестяванията за финансовите инструменти* (изменения на МСФО 7) и издаден през март 2009 г., бяха изменени параграфи 27, 39 и Б11 и добавени параграфи 27А, 27Б, Б10А и Б11А–В11Е. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Предприятието не е длъжно да предоставя изискваните от измененията оповестявания:

а) за годишните или междинни периоди, както и в отчетите за финансовото състояние, представени в рамките на сравнителен годишен период, приключващ преди 31 декември 2009 г., нито

б) в отчетите за финансовото състояние, такива, каквито са към началото на първия сравнителен период с дата преди 31 декември 2009 г.

Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт ⁽⁴⁷⁾.

443–44Й [Заличени]

44К Параграф 97Б бе изменен с изданието през май 2010 г. документ, озаглавен *Подобрения на МСФО*. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 юли 2010 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане.

44Л С изданието през май 2010 г. документ, озаглавен *Подобрения на МСФО*, бе добавен параграф 32А и бяха изменени параграфи 34 и 36–38. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2011 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

44М С документа, озаглавен *Оповестяване – прехвърляне на финансови активи* (изменения на МСФО 7) и издаден през октомври 2010, бе заличен параграф 13 и бяха добавени параграфи 42А–423 и Б29–Б39. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 юли 2011 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт. Предприятието не е длъжно да предоставя изискваните от настоящите изменения оповестявания за периодите на представяне, започващи преди датата на първоначалното прилагане на измененията.

44Н [Заличен]

44О С МСФО 10 и МСФО 11 *Съвместни споразумения*, издадени през май 2011 г., бе изменен параграф 3. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.

44П С МСФО 13, издаден през май 2011 г., бяха изменени параграфи 3, 28 и 29, както и допълнение А, и бяха заличени параграфи 27–27Б. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

44Р С изданието през юни 2011 г. документ *Представяне на компонентите на другия всеобхватен доход* (изменения на МСФО 1) бе изменен параграф 27Б. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 1 (изменен през юни 2011 г.).

44С С документа, озаглавен *Оповестявания – прихващане на финансови активи и финансови пасиви* (изменения на МСФО 7), издаден през декември 2011 г., бяха добавени параграфи 13А–13Е и Б40–Б53. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Предприятието предоставя изискваните от измененията оповестявания с обратна сила.

44Т–44Ц [Заличени]

44Ч С документа, озаглавен *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСФО 27) и издаден през октомври 2012 г., бе изменен параграф 3. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2014 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранно прилагане на документа *Инвестиционни предприятия*. Ако предприятието приложи тези изменения по-рано, то прилага едновременно всички изменения, включени в документа *Инвестиционни предприятия*.

44Ш [Заличен]

44Щ С МСФО 9, издаден през юли 2014 г., бяха изменени параграфи 2–5, 8–11, 14, 20, 28–30, 36, 42В–42Д, допълнение А, както и параграфи Б1, Б5, Б9, Б10, Б22 и Б27, бяха заличени параграфи 12, 12А, 16, 22–24, 37, 44Д, 44Е, 44З–44Й, 44Н, 44Т–44Ц, 44Щ, Б4, както и допълнение Г и бяха добавени параграфи 5А, 10А, 11А, 11Б, 12Б–12Г, 16А, 20А, 21А–21Г, 22А–22В, 23А–23Е, 24А–24Ж, 35А–35Н, 42И–42Т, 44ЪА и Б8А–Б8Й. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9. Тези изменения не е необходимо да се прилагат спрямо сравнителната информация, представена за периодите преди датата на първоначално прилагане на МСФО 9.

⁽⁴⁷⁾ Параграф 44Ж беше изменен вследствие на изданието през януари 2010 г. документ, озаглавен *Ограничено освобождаване от изискваните съгласно МСФО 7 сравнителни оповестявания от предприятията, прилагащи стандартите за първи път* (изменение на МСФО 1). Съветът измени параграф 44Ж, за да изясни заключенията и преходните разпоредби, предвидени за прилагането на документа *Подобряване на оповестяванията за финансовите инструменти* (изменения на МСФО 7).

- 44ЩА В съответствие с параграф 7.1.2 от МСФО 9, за годишните отчетни периоди, започващи преди 1 януари 2018 г., предприятието може да избере да прилага по-рано само изискванията за представяне на печалби и загуби от финансови пасиви, определени по справедлива стойност през печалбата или загубата в параграф 5.7.1, буква в), параграфи 5.7.7—5.7.9, 7.2.14 и Б5.7.5—Б5.7.20 от МСФО 9, без да прилага останалите изисквания от МСФО 9. Ако предприятието избере да прилага само тези параграфи от МСФО 9, то оповестява този факт и предоставя постоянно съответните оповестявания, посочени в параграфи 10—11 от настоящия МСФО (изменен с МСФО 9 (2010 г.)).
- 44АА С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2012–2014 г.* и издаден през септември 2014 г., бяха изменени параграфи 44С и Б30 и бе добавен параграф Б30А. Предприятието прилага тези изменения с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2016 г., с изключение на това, че то не е длъжно да прилага измененията в параграфи Б30 и Б30А за представен период, който започва преди годишния период, за който то прилага за първи път тези изменения. По-ранното прилагане на измененията на параграфи 44С, Б30 и Б30А се разрешава. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 44ББ С документа, озаглавен *Инициатива във връзка с оповестяванията* (изменения на МСС 1) и издаден през декември 2014 г., бяха изменени параграфи 21 и Б5. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2016 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранно прилагане.
- 44ВВ С МСФО 16 *Лизинг*, издаден през януари 2016 г., бяха изменени параграфи 29 и Б11Г. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 16.
- 44ГГ С МСФО 17, издаден през май 2017 г., бяха изменени параграфи 3, 8 и 29 и заличен параграф 30. С документа, озаглавен *Изменения на МСФО 17* и издаден през юни 2020 г., бе изменен допълнително параграф 3. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 17.
- 44ДД С издадения през септември 2019 г. документ, озаглавен *Реформа на базовия лихвен процент*, изменил МСФО 9, МСС 39 и МСФО 7, бяха добавени параграфи 24З и 44ЕЕ. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага измененията на МСФО 9 или МСС 39.
- 44ЕЕ През отчетния период, в който прилага за първи път издадения през септември 2019 г. документ, озаглавен *Реформа на базовия лихвен процент*, предприятието не е задължено да представя количествената информация, изисквана по параграф 28, буква е) от МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.
- 44ЖЖ С документа, озаглавен *Реформа на базовия лихвен процент – фаза 2*, с който се изменят МСФО 9, МСС 39, МСФО 7, МСФО 4 и МСФО 16 и който бе издаден през август 2020 г., бяха добавени параграфи 24И–24Й и 44ЗЗ. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага измененията на МСФО 9, МСС 39, МСФО 4 и МСФО 16.
- 44ЗЗ През отчетния период, през който предприятието за първи път прилага документа, озаглавен *Реформа на базовия лихвен процент – фаза 2*, от предприятието не се изисква да оповестява информация, която иначе би се изисквала съгласно параграф 28, буква е) от МСС 8.
- 44ИИ С документа, озаглавен *Оповестяване на счетоводната политика* и издаден през февруари 2021 г., с който се изменят МСС 1 и Втората насока за практическото прилагане на МСФО *Извършване на преценка на съществеността*, бяха изменени параграфи 21 и Б5. Предприятието прилага това изменение за годишните отчетни периоди, започващи на 1 януари 2023 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

ОТМЯНА НА МСС 30

- 45 Настоящият МСФО заменя МСС 30 *Оповестявания във финансовите отчети на банки и сходни финансови институции*.

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Кредитен риск	Рискът едната страна по финансов инструмент да причини финансова загуба на другата страна, като не успее да изплати задължението.
Рейтингови класове на кредитния риск	Рейтингът на кредитния риск въз основа на риска от неизпълнение по финансовия инструмент.
Валутен риск	Рискът справедливата стойност или бъдещите парични потоци на финансовия инструмент да се колебаят поради промени в обменните курсове.
Лихвен риск	Рискът справедливата стойност или бъдещите парични потоци на финансов инструмент да се колебаят поради промени в пазарните лихвени проценти.
Ликвидностен риск (риск по отношение на ликвидността)	Рискът предприятието да срещне трудности да спазва задълженията си по отношение на финансовите пасиви, уреждани в доставка на парични средства или друг финансов актив.
Задължения по заеми (кредити)	Задълженията по заеми са финансови пасиви, различни от краткосрочните търговски задължения при обичайни кредитни условия.
Пазарен риск	Рискът справедливата стойност или бъдещите парични потоци на финансовия инструмент да се колебаят поради промени в пазарните цени. Пазарният риск се състои от три вида риск: валутен риск, лихвен риск и друг ценови риск.
Друг ценови риск	Рискът справедливата стойност или бъдещите парични потоци на даден финансов инструмент да се колебаят поради промени в пазарните цени (различни от тези, произтичащи от лихвения или валутния риск), независимо дали са причинени от фактори, специфични за конкретния финансов инструмент или емитента му, или фактори, засягащи всички подобни финансови инструменти, търгувани на пазара

Изброените по-долу термини са определени в параграф 11 от МСС 32, параграф 9 от МСС 39, допълнение А към МСФО 9 или допълнение А към МСФО 13 и се използват в настоящия МСФО със значението им, определено в МСС 32, МСС 39, МСФО 9 и МСФО 13.

— амортизирана стойност на финансов актив или финансов пасив

— актив по договор

— финансови активи с кредитна обезценка

— отписване

- дериватив (наричан също дериват и деривативен инструмент)
- дивиденди
- метод на ефективния лихвен процент
- инструмент на собствения капитал (капиталов инструмент)
- очаквани кредитни загуби
- справедлива стойност
- финансов актив
- договор за финансова гаранция
- финансов инструмент
- финансов пасив
- финансов пасив по справедлива стойност през печалбата или загубата
- прогнозна сделка (операция)
- брутна балансова стойност на финансов актив
- хеджиращ инструмент
- държан за търгуване
- печалби или загуби от обезценка
- коректив за загуби
- просрочие
- закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка
- дата на прекласификация (рекласификация)
- обичайна (стандартизирана) покупка или продажба.

Приложение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

КЛАСОВЕ ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ И НИВО НА ОПОВЕСТЯВАНЕ (ПАРАГРАФ 6)

- Б1 Параграф 6 изисква предприятието да обобщи финансовите инструменти в класове (категории/групи), които са подходящи за естеството на оповестяваната информация и които вземат предвид характеристиките на тези финансови инструменти. Класовете, описани в параграф 6, се определят от предприятието и по този начин са различни от категориите на финансовите инструменти, определени в МСФО 9 (който определя как се оценяват финансовите инструменти и къде се признават промените в справедливата стойност).
- Б2 При определяне на класовете финансови инструменти предприятието трябва най-малкото:
- да разграничи инструментите, оценявани по амортизирана стойност, от тези, оценявани по справедлива стойност;
 - да третира като отделен клас или отделни класове онези финансови инструменти, които са извън обхвата на този МСФО.
- Б3 Предприятието решава според своите обстоятелства колко задълбочени подробности да предостави, за да удовлетвори изискванията на този МСФО, какво ударение да постави на различни аспекти от изискванията и как да обобщава информацията, за да покаже цялостната картина без да смесва информация с различни характеристики. Необходимо е да се спазва равновесие между претоварването на финансовите отчети с излишни подробности, които може да не помогнат на ползвателите на финансовите отчети и прикриването на важна информация в резултат на прекалено много обобщаване. Например предприятието не трябва да прикрива важна информация чрез включването ѝ сред голям обем от несъществени подробности. По подобен начин предприятието не оповестява информация, която е толкова обобщена, че прикрива важни различия между отделните сделки или съответните рискове.
- Б4 [Заличен]

Други оповестявания – счетоводна политика (параграф 21)

- Б5 По силата на параграф 21 се изисква оповестяване на съществената информация за счетоводната политика, която се очаква да включва информация за използвания при изготвянето на финансовите отчети принцип (или принципи) за оценяване на финансовите инструменти. За финансовите инструменти такова оповестяване може да включва:
- за финансови пасиви, определени по справедлива стойност през печалбата или загубата:
 - естеството на финансовите пасиви, които предприятието е определило по справедлива стойност през печалбата или загубата;
 - критериите за такова определяне на тези финансови пасиви при първоначалното признаване; и
 - как предприятието е удовлетворило условията по параграф 4.2.2 от МСФО 9 за такова определяне.
 - за финансови активи, определени като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата:
 - естеството на финансовите активи, които предприятието е определило като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата; и
 - как предприятието е удовлетворило критериите по параграф 4.1.5 от МСФО 9 за такова определяне.
- б) [заличен]
- в) дали обичайните покупки и продажби на финансови активи се отчитат към датата на търгуване или към датата на уреждане (вж. параграф 3.1.2 от МСФО 9);

г) [заличен]

д) как се определят нетните печалби или нетните загуби за всяка категория финансови инструменти (вж. параграф 20, буква а), например дали нетните печалби или нетните загуби от отчетни обекти, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата, включват приходи от лихви или приходи от дивиденди;

е) [заличен]

ж) [заличен]

По силата на параграф 122 от МСС 1 (преработен през 2007 г.) също така се изисква предприятията да оповестяват, наред със съществената информация за счетоводната политика или други пояснителни приложения, преценките, отделно от тези, свързани с приблизителни оценки, които ръководството е направило в процеса на прилагане на счетоводната политика на предприятието и които имат най-значим ефект върху признатите във финансовите отчети суми.

ЕСТЕСТВО И СТЕПЕН НА РИСКОВЕТЕ, ВЪЗНИКВАЩИ ОТ ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ (ПАРАГРАФИ 31–42)

Б6 Оповестяванията, изисквани по параграфи 31–42, или се дават във финансовите отчети, или се включват чрез препратка от финансовите отчети към друг отчет, като например коментар на ръководството или доклад за риска, който е на разположение на ползвателите на финансовите отчети по същия начин и по същото време както финансовите отчети. Без информацията, включена чрез препратката, финансовите отчети са непълни.

Количествени оповестявания (параграф 34)

Б7 Параграф 34, буква а) изисква оповестявания на обобщени количествени данни за изложеността на предприятието на рискове на базата на информацията, представяна вътрешно пред ключовия управленски персонал на предприятието. Когато предприятието използва няколко метода, за да управлява дадена рискова експозиция, предприятието оповестява информация, използвайки метода или методите, които предоставят най-значимата и надеждна информация. В МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* се разглеждат значимостта и надеждността.

Б8 Параграф 34, буква в) изисква оповестявания относно концентрациите на риск. Концентрации на риск възникват от финансови инструменти, които имат сходни характеристики и се повлияват по сходен начин от промените в икономическите или други условия. Определянето на концентрациите на риск изисква преценка, отчитаща обстоятелствата на предприятието. Оповестяването на концентрациите на риск включва:

а) описание как ръководството определя концентрациите;

б) описание на общата характеристика, която определя всяка концентрация (например контрагент, географска област, парична единица или пазар); и

в) стойността на изложеността на риск, свързана с всички финансови инструменти, споделящи тази характеристика.

Практики за управление на кредитния риск (параграфи 35Е—35Ж)

Б8А Параграф 35Е, буква б) изисква оповестяването на информация относно начина, по който предприятието е определило понятието за неизпълнение за различните финансови инструменти и основанията за подбор на тези определения. В съответствие с параграф 5.5.9 от МСФО 9, за да се определи дали да бъдат признати очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента, се взема предвид увеличаването на риска от неизпълнение, настъпило след първоначалното признаване. Информацията относно прилаганите от предприятието определения за неизпълнение, която ще помогне на ползвателите на финансовите отчети да разберат как предприятието прилага изискванията по отношение на очакваните кредитни загуби по МСФО 9, може да обхваща:

а) количествените и качествените фактори, които биват взети предвид при определяне на неизпълнението;

б) дали за различните видове финансови инструменти се прилагат различни определения; и

в) допусканията относно дела на възстановяване (т.е. относно броя на финансовите активи, попаднали отново в категорията на обслужваните) след настъпило неизпълнение по финансовия актив.

Б8Б С цел да се помогне на ползвателите на финансови отчети да оценят политиките по реструктуриране и изменение, параграф 35Е, буква е), подточка i) изисква оповестяването на информация за това как предприятието следи до каква степен корективът за загуби по финансови активи, оповестяван преди това в съответствие с параграф 35Е, буква е), подточка i), впоследствие бива преизчислен в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента в съответствие с параграф 5.5.3 от МСФО 9. Количествената информация, която ще подпомогне ползвателите да разберат последващото увеличаване на кредитния риск по изменени финансови активи, може да включва информация за променените финансови активи, които отговарят на критериите по параграф 35Е, буква е), подточка i), корективът за загуби по които се оценява отново в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента (т.е. дял на влошаване).

Б8В Параграф 35Ж, буква а) изисква оповестяването на информация относно основата на входящите данни и предположенията (допусканията), както и за методите за приблизително оценяване, използвани за прилагане на изискванията за обезценка по МСФО 9. Входящите данни и допусканията, използвани от предприятието за оценяване на очакваните кредитни загуби или за определяне на степента на увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване, може да включват информация, получена чрез използването на вътрешни информация за отминали периоди или доклади за оценка, както и допускания за очаквания срок на финансовия инструмент и момента на продажба на обезпечението.

Промени в коректива за загуби (параграф 35З)

Б8Г В съответствие с параграф 35З от предприятието се изисква да обясни причините за промените в коректива за загуби през периода. В допълнение към равнението между началното и крайното салдо на коректива за загуби може да се наложи да се представи кратко обяснение на промените. Това кратко обяснение може да включва анализ на причините за промените в коректива за загуби през периода, включително:

а) състав на портфейла;

б) обем на закупените или първоначално създадените финансови инструменти; и

в) тежест на очакваните кредитни загуби.

Б8Д По отношение на заемните ангажименти и договорите за финансова гаранция корективът за загуби се признава като провизия. Предприятието следва да оповести информация относно промените в коректива за загуби за финансови активи, отделно от тази за заемните ангажименти и договорите за финансова гаранция. Ако обаче финансовият инструмент включва както заем (т.е. финансов актив), така и ангажимент по неусвоен заем (т.е. заеман ангажимент) и предприятието не може да разграничи очакваните кредитни загуби по заемния ангажимент от тези по финансовия актив, очакваните кредитни загуби по заемния ангажимент следва да се признават заедно с коректива за загуби за финансовия актив. В случай че комбинираният очакван кредитен загуби надвишават брутната балансова стойност на финансовия актив, очакваните кредитни загуби следва да се признават като провизия.

Обезпечение (параграф 35К)

Б8Е Параграф 35К изисква оповестяването на информация, която да даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да разберат въздействието, което обезпечението и другите кредитни подобрения оказват върху сумите, произтичащи от очакваните кредитни загуби. От предприятието не се изисква нито да оповестява информация относно справедливата стойност на обезпечението и другите кредитни подобрения, нито да изразява количествено точната стойност на обезпечението, включена при изчисляването на очакваните кредитни загуби (т.е. загубата при неизпълнение).

Б8Ж Краткото описание на обезпечението и неговото въздействие върху сумите на очакваните кредитни загуби може да включва информацията относно:

а) основните видове обезпечения, държани като гаранция, и другите кредитни подобрения (последните могат да бъдат например гаранции, кредитни деривативи и споразумения за нетиране, които не отговарят на условията за прихващане в съответствие с МСС 32);

б) обема на държаното обезпечение и другите кредитни подобрения, както и тяхното значение по отношение на коректива за загуби;

в) политиките и процесите за оценка и управление на обезпечението и другите кредитни подобрения;

г) основните видове контрагенти по обезпеченията и другите кредитни подобрения и тяхната кредитоспособност;
и

д) информацията относно концентрацията на риска в рамките на обезпеченията и другите кредитни подобрения.

Изложеност на кредитен риск (параграфи 35М—35Н)

- Б83 Параграф 35М изисква оповестяването на информацията относно изложеността на предприятието на кредитен риск и значителните концентрации на кредитен риск към отчетната дата. Концентрация на кредитен риск е налице, когато даден брой контрагенти са разположени в даден географски регион или извършват сходни дейности и имат сходни икономически характеристики, вследствие на което тяхната способност за изпълнение на договорни задължения би се влияла по сходен начин от промените в икономическите или други условия. Предприятието предоставя информация, която дава възможност на ползвателите на финансови отчети да разберат дали по отношение на групи или портфейли от финансови инструменти съществуват специфични особености, които биха могли да засегнат голяма част от тази група финансови инструменти, като например концентрация на конкретни рискове. Това би могло да включва например групиране по критерия заем/обезпечение, концентрации по географски регион, отрасъл или вид на емитента.
- Б8И Броят на рейтинговите класове на кредитния риск, които се използват за оповестяване на информацията в съответствие с параграф 35М, съответстват на броя, които предприятието отчита пред ключовия управленски персонал за целите на управлението на кредитния риск. Ако по отношение на конкретен заемополучател предприятието разполага единствено с информация за просрочие и то използва тази информация, за да прецени дали кредитният риск се е увеличил значително след първоначално признаване в съответствие с параграф 5.5.11 от МСФО 9, предприятието представя анализ според състоянието по отношение на просрочието за тези финансови активи.
- Б8Й Когато предприятието е оценило очакваните кредитни загуби на колективна основа, то може да не е в състояние да отнесе брутната балансова стойност на отделните финансови активи или експозицията към кредитен риск по заемни ангажименти и договори за финансова гаранция към рейтинговите класове на кредитния риск, за които са признати очаквани кредитни загуби за целия срок на инструмента. В този случай предприятието прилага изложеността по параграф 35М по отношение на тези финансови инструменти, които могат да бъдат пряко отнесени към рейтингов клас на кредитния риск, и разкрива отделно брутната балансова стойност на финансовите инструменти, чиито очаквани кредитни загуби за целия срок на инструмента са били определени на колективна основа.

Максимална изложеност на кредитен риск (параграф 36, буква а)

- Б9 Параграф 35К, буква а) и параграф 36, буква а) изискват оповестяване на стойността, която най-добре представя максималната изложеност на кредитен риск. За финансов актив това обикновено е брутната балансова стойност, след приспадане на:
- а) всички суми, прихващани в съответствие с МСС 32; и
 - б) всеки коректив за загуби, признат в съответствие с МСФО 9.
- Б10 Дейностите, които пораждаат кредитния риск и свързаната максимална изложеност на кредитен риск, включват, но не се ограничават до:
- а) предоставяне на кредити на клиенти и откриване на депозити в други предприятия. В тези случаи максималната изложеност на кредитен риск представлява балансовата стойност на съответните финансови активи.
 - б) сключване на деривативни договори, например, договори за обмяна на валута, лихвени суапове и кредитни деривативи. Когато произтичащият актив се оценява по справедлива стойност, максималната изложеност на кредитен риск на края на отчетния период ще е равна на балансовата стойност;
 - в) предоставяне на финансови гаранции. В този случай максималната изложеност на кредитен риск е максималната стойност, която предприятието би могло да се наложи да плати, ако се поиска гаранцията, която може да е значително по-висока от стойността, призната като пасив;
 - г) поемане на заеман ангажимент, който е неотменим през срока на кредитната линия или е отменен само в отговор на съществена неблагоприятна промяна. Ако емитентът не може да уреди заемния ангажимент нетно в парични средства или друг финансов инструмент, максималната кредитна изложеност е пълната стойност на ангажимента. Това е така, защото е несигурно дали стойността, на която и да е неизтеглена част, може да бъде изтеглена в бъдеще. Това може да е значително по-голяма стойност от стойността, призната като пасив.

Количествени оповестявания за ликвидностния риск (параграфи 34, буква а) и 39, букви а) и б))

Б10А В съответствие с параграф 34, буква а) предприятието оповестява обобщени количествени данни за изложеността си на ликвидностен риск въз основа на информацията, представяна вътрешно пред ключовия управленски персонал. Предприятието обяснява как е определило тези данни. Ако включените в тези данни изходящи парични потоци (или друг финансов актив) могат:

а) да възникнат значително по-рано от посоченото в информацията или

б) да се различават значително от посочените в информацията (например за дериватив, който е включен в информацията въз основа на нетно уреждане, но за който контрагентът има опция да изиска брутно уреждане),

предприятието обявява този факт и предоставя количествена информация, която позволява на ползвателите на финансовите му отчети да оценят степента на риска, освен ако тази информация не е включена в анализите на падежите по договор, изисквани в параграф 39, букви а) или б).

Б11 При изготвянето на анализите на падежите, изисквани от параграф 39, букви а) и б), предприятието използва своята преценка, за да определи подходящ брой времеви диапазони. Например, предприятието може да определи, че са подходящи следните времеви диапазони:

а) до един месец;

б) от един до три месеца;

в) от три месеца до една година; и

г) от една до пет години.

Б11А Като спазва параграф 39, букви а) и б), предприятието не отделя внедрен дериватив от хибриден (комбиниран) финансов инструмент. За такъв инструмент предприятието прилага параграф 39, буква а).

Б11Б В параграф 39, буква б) от предприятието се изисква да обяви количествен анализ на падежите за деривативните финансови пасиви, който посочва оставащите срокове до падежа по договор, ако последните са ключови за разбирането на разпределението във времето на паричните потоци. Такъв е например случаят с:

а) лихвен суап с оставащ срок до падежа 5 години в хеджиране на паричен поток на финансов актив или пасив с плаваща лихвена ставка.

б) всички заемни ангажименти.

Б11В В параграф 39, букви а) и б) от предприятието се изисква да обяви анализ на падежите за финансовите пасиви, който посочва оставащите срокове до падежа по договор за някои финансови пасиви. В това оповестяване:

а) когато контрагентът има избор кога да плати една сума, пасивът се отнася към най-ранния период, в който предприятието може да бъде задължено да плати. Например финансови пасиви, които предприятието може да бъде задължено да изплати при поискване (например отворени депозити), се включват в най-ранния времеви диапазон.

б) когато предприятието е задължено да предоставя суми на вноски, всяка вноска се отнася към най-ранния период, в който предприятието може да бъде задължено да плати. Например, ангажимент по неусвоен заем се включва във времеви диапазон, съдържащ най-ранната дата, на която може да бъде усвоен (изтеглен).

в) за издадените договори за финансови гаранции, максималният размер на гаранцията се отнася към най-ранния период, в който тя може да бъде поискана.

Б11Г Стойностите по договор, оповестени в анализа на падежите (както се изисква в параграф 39, букви а) и б), са недисконтираните парични потоци по договорите, например:

- а) брутните пасиви по лизинг (преди изваждане на финансовите разходи);
- б) цените, уточнени във форуърдни споразумения за закупуване на финансови активи с парични средства;
- в) нетните суми за лихвени суапове от вида „плащане на променливи лихви, получаване на фиксирани лихви“, при които се разменят нетни парични потоци;
- г) договорените суми за размяна в деривативен финансов инструмент (например валутен суап), при който се разменят брутни парични потоци; и
- д) брутни заемни ангажименти.

Подобни недисконтирани парични потоци се различават от сумата, отразена в отчета за финансовото състояние, тъй като тя се основава на дисконтирани парични потоци. Когато стойността за плащане не е фиксирана, стойността, която се оповестява, се определя чрез отнасяне към условията, съществуващи в края на отчетния период. Например, когато стойността за плащане варира съобразно промените в някакъв индекс, стойността, която се оповестява, може да се базира на нивото на индекса в края на отчетния период.

Б11Д В параграф 39, буква в) от предприятието се изисква да опише как управлява ликвидностния риск, присъщ на отчетните обекти, представени в количествените оповестявани сведения (изисквани от параграф 39, букви а) и б). Предприятието оповестява анализ на падежите на финансовите активи, които то държи, за да управлява ликвидностния риск (например високоликвидни финансови активи или такива, които биха генерирали парични постъпления за посрещане на изходящите парични потоци поради финансови задължения), ако тази информация позволява на ползвателите на финансовите му отчети да оценят естеството и степента на ликвидния риск.

Б11Е Други фактори, които предприятието може да отчете при предоставяне на изискваното в параграф 39, буква в) оповестяване, включват – без да се ограничават до – факта дали предприятието:

- а) се ползва от заемни механизми (например кредитни линии по търговски книжа) или други кредитни линии (кредитни механизми от вида „стендбай“), които може да използва, за да посрещне потребностите си от ликвидност;
- б) има депозити в централни банки, за да посреща нуждите си от ликвидност;
- в) има диверсифицирани източници на финансиране;
- г) има значителна концентрация на ликвидностен риск или в активите си, или в източниците си на финансиране;
- д) има процедури за вътрешен контрол и планове за извънредни обстоятелства във връзка с управлението на ликвидностния риск;
- е) има инструменти, които включват условия за ускорено изплащане (например при снижаване на кредитния рейтинг на предприятието);
- ж) има инструменти, за които може да се изисква предоставянето на обезпечение (например исканията за предоставяне на допълнително обезпечение при деривативи);
- з) има инструменти, които позволяват на предприятието да избира дали да уреди финансовите си задължения чрез доставка на парични средства (или друг финансов актив) или на собствени акции; или
- и) има инструменти, за които се прилагат рамкови споразумения за нетиране.

Пазарен риск – анализ на чувствителността (параграфи 40 и 41)

Б17 Параграф 40, буква а) изисква анализ на чувствителността за всеки вид пазарен риск, на който е изложено предприятието. В съответствие с параграф Б3 предприятието решава как да обобщи информацията, за да покаже цялостната картина, без да смесва информация с различни характеристики относно излаганията на рискове от съществено различни икономически среди. Например:

- а) предприятие, което търгува финансови инструменти, може да оповести тази информация отделно за финансовите инструменти за търгуване и тези, които не са за търгуване;
- б) предприятието не би трябвало да обединява своята изложеност на пазарни рискове от области със свръхинфлация с изложеността си на същите пазарни рискове от области с много ниска инфлация.

Ако предприятието е изложено само на един вид пазарен риск в само една икономическа среда, то не показва информацията в разбивка.

Б18 Параграф 40, буква а) изисква анализът на чувствителността да покаже ефекта върху печалбата или загубата и собствения капитал от възможни при разумно допускане промени в съответната променлива на риска (например преобладаващи пазарни лихвени проценти, обменни курсове, цени на инструменти на собствения капитал или стокови цени). За тази цел:

- а) предприятията не определят каква би била печалбата или загубата за периода, ако съответните променливи на риска бяха различни. Вместо това предприятията оповестяват ефекта върху печалбата или загубата и собствения капитал на края на отчетния период, приемайки че възможната при разумно допускане промяна в съответната променлива на риска е възникнала в края на отчетния период и е била приложена към рисковите експозиции, които съществуват на тази дата. Например, ако предприятието има пасив с плаващ процент в края на годината, то би оповестило ефекта върху печалбата или загубата (т.е. разходите за лихви) за текущата година, ако лихвените проценти се бяха променили с възможни при разумно допускане стойности;
- б) предприятията не оповестяват ефекта върху печалбата или загубата и собствения капитал за всяка промяна в рамките на един обхват от възможни при разумно допускане промени на съответната променлива на риска. Оповестяването на ефектите на промените на границите на възможния при разумно допускане обхват е достатъчно.

Б19 Когато определя какво е възможна при разумно допускане промяна в съответната променлива на риска, предприятието взема предвид:

- а) икономическата среда, в която функционира. Възможната при разумно допускане промяна не включва малко вероятни или „най-лошите“ сценарии, или „стрес тестове“ (при сценарий за напрежение). Освен това, ако процентът на промяна на базовата променлива на риска е постоянен, предприятието не променя избраната възможна при разумно допускане промяна в променливата на риска. Нека например лихвените проценти да бъдат 5 процента и предприятието да е определило, че колебание в лихвените проценти от ± 50 основни пункта е възможно при разумно допускане. То би оповестило ефекта върху печалбата или загубата и собствения капитал, ако лихвените проценти се променят на 4,5 % или 5,5 %. В следващия период лихвените проценти са се увеличили на 5,5 %. Предприятието поддържа предположението си, че лихвените проценти може да се колебаят с ± 50 основни пункта (тоест процентът на промяна на лихвените проценти е постоянен). То ще декларира ефекта върху печалбата или загубата и собствения му капитал, ако лихвените проценти се променят на 5 или 6 %. Не е нужно предприятието да преразглежда преценката си, че може да се очаква лихвените проценти да варира с ± 50 основни пункта, освен ако има доказателство, че лихвените проценти са станали значително по-колебливи;
- б) времевата рамка, в която то прави оценката. Анализът на чувствителността показва ефектите на промени, които се считат за възможни при разумно допускане през периода до следващия път, когато предприятието ще представи тези оповестявания, което обикновено е неговият следващ годишен отчетен период.

Б20 По силата на параграф 41 на предприятието се разрешава да използва анализ на чувствителността, който отразява взаимозависимостите между променливите на риска, като например, методологията „стойност, изложена на риск“, ако то използва този анализ, за да управлява излагането си на финансови рискове. Това се прилага дори ако такава методология оценява само възможността за загуба и не оценява възможността за печалба. Такова предприятие може да спазва параграф 41, буква а) чрез оповестяване на вида на използвания модел „стойност, изложена на риск“ (например дали моделът се основава на симулациите Монте Карло), обяснение за това, как работи моделът, и главните предположения (например периода на държане и нивото на увереност). Предприятията могат също да оповестят наблюдавания исторически период и претеглянията, които са прилагани към наблюденията в рамките на този период, обяснение как са разглеждани възможностите за избор при изчисленията и кои променливости и корелации (или, алтернативно, симулации на разпределение на вероятностите Монте Карло) са използвани.

Б21 Предприятието предоставя анализи на чувствителността за целия си бизнес, но може да предоставя различни видове анализи на чувствителността за различните групи финансови инструменти.

Лихвен риск

- Б22 *Лихвен риск* възниква по лихвоносни финансови инструменти, признати в отчета за финансовото състояние (например придобити или емитирани дългови инструменти) и по някои финансови инструменти, които не са признати в отчета за финансовото състояние (например някои заемни ангажименти).

Валутен риск

- Б23 *Валутен риск* (или риск във връзка с обменните курсове) възниква по финансови инструменти, които са деноминирани в чуждестранна валута, тоест във валута, различна от функционалната валута, в която са оценени. За целите на настоящия МСФО валутен риск не възниква от финансови инструменти, които са непарични отчетни обекти, или от финансови инструменти, деноминирани във функционалната валута.
- Б24 Анализът на чувствителността се оповестява за всяка валута, за която рискът, на който е изложено предприятието е, значителен.

Друг ценови риск

- Б25 *Друг ценови риск* възниква по финансови инструменти поради промени, например, в стоковите цени или цените на инструментите на собствения капитал. За да спази параграф 40, предприятието може да оповести ефекта от намалението в определен индекс на фондовия пазар, стокова цена или друга променлива на риска. Например, ако предприятието дава гаранции по остатъчната стойност, които са финансови инструменти, то оповестява увеличението или намалението в стойността на активите, към които се прилага гаранцията.
- Б26 Два примера за финансови инструменти, които пораждаат риск от цените на собствения капитал, са притежаването на собствен капитал на друго предприятие и инвестиция в тръст, който от своя страна притежава инвестиции в инструменти на собствения капитал. Други примери включват форуърдни договори и опции за купуване или продаване на определени количества от инструменти на собствения капитал и суапове, които са индексирани към цени на собствен капитал. Справедливите стойности на такива финансови инструменти се влияят от промените в пазарните цени на базовите инструменти на собствения капитал.
- Б27 В съответствие с параграф 40, буква а) чувствителността на печалбата или загубата (която възниква например от инструменти, оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата) се оповестява отделно от чувствителността на другия всеобхватен доход (която възниква например от инвестиции в инструменти на собствения капитал, промените на справедливата стойност на които се представя в другия всеобхватен доход).
- Б28 Финансовите инструменти, които предприятието класифицира като инструменти на собствения капитал, не се подлагат на последващо оценяване. Нито печалбата или загубата, нито собственият капитал ще бъдат засегнати от риска от цените на собствения капитал на тези инструменти. Поради това не е необходим анализ на чувствителността.

ОТПИСВАНЕ (ПАРАГРАФИ 42В—42З)

Продължаващо участие (параграф 42В)

- Б29 С оглед прилагане на изискванията за оповестяване в параграфи 42Д—42З оценяването на продължаващото участие в прехвърлен финансов актив се извършва на равнището на отчиташото се предприятие. Ако дъщерно предприятие например прехвърли на трета несвързана страна финансов актив, в който предприятието майка има продължаващо участие, дъщерното предприятие не взема предвид това участие, когато определя в своите самостоятелни или индивидуални финансови отчети (т.е. когато самото то е отчиташото се предприятие) дали самото то има продължаващо участие в прехвърления актив. Когато обаче в консолидираните финансови отчети (т.е. когато отчиташото се предприятие е групата) предприятието майка определя дали има продължаващо участие в прехвърлен от свое дъщерно предприятие актив, то взема предвид своето продължаващо участие (или на друг член на групата).
- Б30 Предприятието няма продължаващо участие в прехвърлен финансов актив, ако в рамките на прехвърлянето нито запазва договорните права или задължения, присъщи на прехвърления финансов актив, нито придобива нови договорни права или задължения, свързани с него. Предприятието няма продължаващо участие в прехвърлен финансов актив, ако няма нито участие в бъдещата възвращаемост на прехвърления финансов актив, нито задължение да извършва каквито и да е бъдещи плащания във връзка с него. Понятието „плащане“ в този контекст не включва паричните потоци на прехвърления финансов актив, които предприятието събира и е длъжно да върне на приобретателя.

- Б30А Когато предприятието прехвърля финансов актив, то може да запази правото да обслужва този финансов актив срещу възнаграждение, което е включено например в договор за обслужване. Предприятието оценява договора за обслужване в съответствие с насоките в параграфи 42В и Б30, за да реши дали има продължаващо участие в резултат на договора за обслужване за целите на изискванията за оповестяване. Например, обслужващото лице ще има продължаващо участие в прехвърления финансов актив, за целите на изискванията за оповестяване, ако таксата за обслужване зависи от сумата и времето на възникване на паричните потоци, събрани от прехвърления финансов актив. Аналогично, обслужващото лице има продължаващо участие за целите на изискванията за оповестяване, ако поради неизпълнение на прехвърления финансов актив няма да се плаща в пълен размер фиксирана такса. При тези примери, обслужващото лице има участие в бъдещата възвращаемост на прехвърления финансов актив. Тази оценка не зависи от това дали се очаква събраната такса да компенсира адекватно предприятието за предоставеното обслужване.
- Б31 Продължаващо участие в прехвърлен финансов актив може да произтече от договорни разпоредби в споразумението за прехвърляне или от друго споразумение с получателя на прехвърлените активи или с трета страна, която се включва във връзка с прехвърлянето.

Прехвърлени финансови активи, които не са изцяло отписани (параграф 42Г)

- Б32 В параграф 42Г се изисква оповестяване, когато всички прехвърлени финансови активи или някои от тях не отговарят на условията на отписване. Тези оповестявания се изискват на всяка отчетна дата, на която предприятието продължава да признава прехвърлените финансови активи, независимо от датата на извършване на прехвърлянията.

Видове продължаващо участие (параграфи 42Д—42З)

- Б33 По силата на параграфи 42Д—42З се изисква оповестяване на количествени и качествени сведения за всеки вид продължаващо участие в отписани финансови активи. Предприятието обобщава продължаващото си участие по видове, които дават точна представа за изложеността му на риск. Например предприятието може да обобщи продължаващото си участие по видове финансови инструменти (например обезпечения или опции за покупка) или видове прехвърляне (факторинг на вземания, секюритизации и предоставяне в заем на ценни книжа).

Анализ на падежите на недисконтираните изходящи парични потоци, необходими за обратното закупуване на прехвърлени активи (параграф 42Д, буква д))

- Б34 В параграф 42Д, буква д) от предприятието се изисква да оповести анализ на падежите на недисконтираните изходящи парични потоци, необходими за обратното закупуване на отписани финансови активи или на други суми, дължими на получателя във връзка с отписаните финансови активи, с цел да се покаже оставшият договорен срок до падежа на активите, обект на продължаващо участие. В този анализ се разграничават изискуемите за плащане парични потоци (например форуърди), паричните потоци, които евентуално ще бъдат изискуеми за плащане (например писмени пут-опции), както и паричните потоци, които предприятието може да реши да плати (например закупени кол-опции).
- Б35 При изготвянето на изисквания в параграф 42Д, буква д) анализ на падежите предприятието само преценява как да определи подходящ брой времеви интервали. Например предприятието може да прецени, че са подходящи следните падежни времеви интервали:
- а) до един месец;
 - б) от един до три месеца;
 - в) от три до шест месеца;
 - г) от шест месеца до една година;
 - д) от една до три години;
 - е) от три до пет години; и
 - ж) над пет години.

- Б36 Ако възможните падежи са няколко, паричните потоци се включват въз основа на най-ранната дата, на която предприятието трябва или му е позволено да извърши плащане.

Качествена информация (параграф 42Д, буква е)

- Б37 Изискваната по силата на параграф 42Д, буква е) качествена информация съдържа описание на отписаните финансови активи и естеството и целта на продължаващото участие в активите след прехвърлянето им. В нея се описват и рисковете, на които е изложено предприятието, в частност:

- а) описание на начина, по който предприятието управлява риска, присъщ на продължаващото участие в отписаните финансови активи.
- б) дали предприятието е задължено да понесе загуби преди останалите страни, както и степенуването и сумата на загубите, понесени от страните, чийто дял в актива е с по-ниска степен от този на предприятието (т.е. неговото продължаващо участие в актива).
- в) описание на задействащите механизми, свързани със задължения за предоставяне на финансова подкрепа или обратно закупуване на прехвърлен финансов актив.

Печалба или загуба при отписване (параграф 42Ж, буква а)

- Б38 В параграф 42Ж, буква а) от предприятието се изисква да оповестява печалбата или загубата при отписване на финансов актив, в който предприятието има продължаващо участие. Предприятието оповестява дали при отписването е налице печалба или загуба поради факта, че справедливата стойност на компонентите на вече отписания актив (т.е. участието в отписания актив и участието, задържано от предприятието) се различават от справедливата стойност на вече отписания актив като цяло. В този случай предприятието оповестява и дали в оценяването на справедливата стойност е била взета предвид съществена информация, която не се е основавала на данни от наблюдаван пазар, както е посочено в параграф 27А.

Допълнителна информация (параграф 42З)

- Б39 Изискваните по силата на параграфи 42Г—42Ж сведения може и да не са достатъчни с оглед постигането на заложените в параграф 42Б цели на оповестяването. В такъв случай предприятието оповестява всякаква допълнителна информация, която смята за необходимо с оглед постигането на тези цели. Предприятието само преценява според обстоятелствата количеството допълнителна информация, която е необходимо да предостави, за да удовлетвори информационните потребности на ползвателите, както и на кои аспекти в нея да наблегне и до каква степен. Необходимо е да се поддържа равновесие между претоварването на финансовите отчети с излишни подробности, които може да не помогнат на ползвателите на финансовите отчети, и пропускането на важна информация в резултат на прекалено обобщаване.

Прихващане на финансови активи и финансови пасиви (параграфи 13А–13Е)

Обхват (параграф 13А)

- Б40 Оповестяванията в параграфи 13Б—13Д се прилагат към всички признати финансови инструменти, които се прихващат в съответствие с параграф 42 от МСС 32. Освен това финансовите инструменти попадат в обхвата на изискваните в параграфи 13Б—13Д оповестявания, ако са обхванати от юридически подлежащо на изпълнение рамково споразумение за нетиране или подобна договореност, която се прилага за подобни финансови инструменти и сделки, независимо дали инструментите се прихващат в съответствие с параграф 42 от МСС 32, или не.
- Б41 Посочените в параграф 13А и Б40 подобни договорености включват споразумения за клиринг на деривативи, глобални споразумения за обратно изкупуване, глобални споразумения за предоставяне в заем на ценни книжа и всички свързани права на финансово обезпечение. Посочените в параграф Б40 подобни финансови инструменти и сделки включват деривативите, репо споразуменията и обратните репо споразумения, споразуменията за получаване в заем на ценни книжа и споразуменията за предоставяне в заем на ценни книжа. Примери за финансови инструменти, които не попадат в обхвата на параграф 13А, са кредитите и потребителските влогове в една и съща институция (освен ако не са компенсирани в отчета за финансовото състояние), както и финансовите инструменти, които са обект само на гаранционно споразумение.

Оповестявания на количествена информация за признатите финансови активи и признатите финансови пасиви на предприятието в рамките на параграф 13А (параграф 13В)

- Б42 Оповестяванията за финансови инструменти в съответствие с параграф 13В могат да бъдат обект на различни изисквания за оценяване (например задължение, свързано със споразумение за обратно изкупуване, може да се оценява по амортизирана стойност, а дериватив — по справедлива стойност). Предприятието включва инструментите по признатата им стойност и посочва в съответните оповестявания всякакви различия при оценяването вследствие на това.

Оповестяване на общата стойност на признатите финансови активи и признатите финансови пасиви на предприятието в рамките на параграф 13А (параграф 13В, буква а))

- Б43 Изискваните в параграф 13В, буква а) стойности се отнасят до признатите финансови инструменти, които се прихващат в съответствие с параграф 42 от МСС 32. Сумите, изисквани по параграф 13В, буква а), се отнасят и до признатите финансови инструменти, обхванати от подлежащо на изпълнение рамково споразумение за нетиране или подобна договореност, независимо дали инструментите удовлетворяват критериите за прихващане, или не. Изискваните в параграф 13В, буква а) оповестявания обаче не се отнасят до стойностите, които са признати в резултат на гаранционни споразумения и не удовлетворяват критериите за прихващане по параграф 42 от МСС 32; към тях се прилагат изискванията на параграф 13В, буква г).

Оповестяване на сумите, прихванати в съответствие с критериите по параграф 42 от МСС 32 (параграф 13В, буква б)

- Б44 Съобразно параграф 13В, буква б), при определянето на нетните суми в отчета за финансовото състояние предприятията оповестяват прихванатите в съответствие с параграф 42 от МСС 32 суми. Стойността на признатите финансови активи и на признатите финансови пасиви, обхванати от същото споразумение за прихващане, се посочва в оповестяванията на финансовите активи и финансовите пасиви. Оповестяваните суми обаче (например в таблица) се ограничават само до сумите, които са обект на прихващане. Например, предприятието може да има признат деривативен актив и признат деривативен пасив, които удовлетворяват критериите за прихващане по параграф 42 от МСС 32. Ако общата стойност на деривативния актив е по-висока от тази на деривативния пасив, в таблицата за оповестяване на финансовите активи се посочва цялата стойност както на деривативния актив (в съответствие с параграф 13В, буква а)), така и на деривативния пасив (в съответствие с параграф 13В, буква б)). От друга страна, въпреки че в таблицата за оповестяване на финансовите активи се посочва цялата стойност на деривативния пасив (в съответствие с параграф 13В, буква а)), в нея се посочва само стойността на деривативния актив (в съответствие с параграф 13В, буква б)), равна на тази на деривативния пасив.

Оповестяване на нетните суми в отчета за финансовото състояние (параграф 13В, буква в))

- Б45 Ако предприятието има инструменти, които подлежат на посочените в параграф 13А оповестявания, но не удовлетворяват критериите за прихващане в параграф 42 от МСС 32, те се оповестяват, като изискваната от параграф 13В, буква в) стойност е равна на изискваната в параграф 13В, буква а).

- Б46 Стойностите, които се оповестяват съобразно параграф 13В, буква в), се равняват с тези, посочени в съответните статии в отчета за финансовото състояние. Например, ако предприятието определи, че обобщаването или разпределението на стойностите от съответните статии в индивидуалния отчет за финансовото състояние предоставя по-значима информация, то трябва да направи равнение на обобщените или разбити стойности, оповестени по параграф 13В, буква в), с посочените в съответните статии в отчета за финансовото състояние

Оповестяване на сумите, обхванати от подлежащо на изпълнение рамково споразумение за нетиране или подобна договореност, които иначе не са включени в параграф 13В, буква б) (параграф 13В, буква г))

- Б47 В параграф 13В, буква г) от предприятието се изисква да оповестява сумите, обхванати от подлежащо на изпълнение рамково споразумение за нетиране или подобна договореност, които иначе не са включени в параграф 13В, буква б). Параграф 13В, буква г), подточка и) се отнася за признатите финансови инструменти, които не удовлетворяват някои от критериите за прихващане по параграф 42 от МСС 32 (например текущи права на прихващане, които не удовлетворяват критерия по параграф 42, буква б) от МСС 32, или условни права на прихващане, подлежащи на принудителни мерки и упражняеми само при неизпълнение, неплатежоспособност или несъстоятелност на контрагент).

- Б48 Параграф 13В, буква г), подточка ii) се отнася за финансовото обезпечение (включително парично) — получено или с поето задължение за предоставянето му. Финансовите инструменти, получени като обезпечение или с поето задължение да служат за такова обезпечение, се оповестяват по справедлива стойност. Оповестените в съответствие с параграф 13В, буква г), подточка ii) суми са във връзка с действително полученото обезпечение или с действително поетото задължение за предоставяне на обезпечение, а не с признатите задължения или вземания във връзка с връщането или обратното получаване на такова обезпечение.

Ограничения по отношение на оповестяваните по параграф 13В, буква г) суми (параграф 13Г)

- Б49 При оповестяванията в съответствие с параграф 13В, буква г) предприятието трябва да вземе предвид въздействието от прекомерното обезпечаване при даден финансов инструмент. За тази цел то първо трябва да приспадне оповестените съобразно параграф 13В, буква г), подточка i) суми от тези, оповестени съобразно параграф 13В, буква в). След това оповестените съобразно параграф 13В, буква г), подточка ii) суми се ограничават до остатъчната сума в параграф 13В, буква в) за този инструмент. Ако обаче правата по отношение на финансовите инструменти може да бъдат упражнени, те могат да бъдат включени в оповестяванията в съответствие с параграф 13Г.

Описание на правата на прихващане (компенсаторните права), обхванати от подлежащи на изпълнение рамкови споразумения за нетиране и подобни договорености (параграф 13Д)

- Б50 Предприятието описва видовете права на прихващане и подобните договорености, оповестени в съответствие с параграф 13В, буква г), включително естеството на тези права. То например описва условните си права. За инструментите, предмет на права на прихващане, които не зависят от бъдещо събитие, но същевременно не изпълняват останалите критерии по параграф 42 от МСС 32, предприятието описва причините за неизпълнение на критериите. За всяко получено обезпечение или поето задължение за предоставяне на обезпечение предприятието описва условията на гаранционното споразумение (например когато обезпечението е ограничено).

Оповестяване по видове финансови инструменти или по контрагенти

- Б51 Изискваните в параграф 13В букви а)—д) количествени сведения за оповестяване може да бъдат групирани по видове финансови инструменти или сделки (например деривативи, репо споразумения и обратни репо споразумения или споразумения за получаване в заем на ценни книжа и за предоставяне в заем на ценни книжа).

- Б52 Друга възможност е предприятието да групира изискваните по параграф 13В букви а)—в) количествени оповестявани сведения по видове финансови инструменти, а изискваните по параграф 13В букви в)—д) количествени оповестявани сведения — по контрагенти. Ако предприятието предостави изискваната информация по контрагенти, то не е задължено да посочва имената им. Обозначенията на контрагентите обаче (контрагент А, контрагент Б, контрагент В и т.н.) трябва да са едни и същи през годините за представените години, така че да се позволи сравнимост. Внимание се отделя на качествените оповестявания с оглед предоставянето на допълнителна информация за всеки от контрагентите. Когато оповестяванията по параграф 13В букви в)—д) се предоставят от контрагент, всяка сума, която е съществена от гледна точка на общите суми за контрагента, се оповестява отделно, а останалите несъществени поотделно суми за контрагента се обобщават в една статия.

Други

- Б53 Специфичните оповестявания по параграфи 13В—13Д са минимални изисквания. За целите на параграф 13В може да се наложи предприятието да ги допълни с други (качествени) оповестявания в зависимост от условията на подлежащите на изпълнение рамкови споразумения за нетиране и свързаните с тях договорености, включително естеството на правата на прихващане и тяхното реално или потенциално въздействие върху финансовото състояние на предприятието.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 8

Оперативни сегменти

ОСНОВЕН ПРИНЦИП

- 1** Предприятието оповестява информация, за да позволи на ползвателите на неговите финансови отчети да оценят естеството и финансовите резултати на стопанските дейности, които то предприема, и икономическата среда, в която извършва дейност.

ОБХВАТ

- 2** Настоящият МСФО се прилага за:
- a) самостоятелните или индивидуалните финансови отчети на предприятие:
 - i) чиито дългови или капиталови инструменти се търгуват на публичен пазар (национална или международни фондови борси или извънборсови пазари, както местни, така и регионални пазари) или или
 - ii) което подава или е в процес на подаване на своите финансови отчети пред комисия по ценни книжа или друга регулаторна организация за целите на издаване на какъвто и да било клас инструменти на публичния пазар; и
 - б) консолидираните финансови отчети на група с предприятието майка:
 - i) чиито дългови или капиталови инструменти се търгуват на публичен пазар (национална или международни фондови борси или извънборсови пазари, както местни, така и регионални пазари) или или
 - ii) което регистрира или е в процес на регистриране на своите финансови отчети пред комисия по ценни книжа или друг регулаторен орган с цел емитиране на какъвто и да клас инструменти на публичния пазар.
- 3** Ако предприятие, за което не се изисква да прилага настоящия МСФО, избере да оповести информация по сегменти, която не е в съответствие с настоящия МСФО, то не описва информацията като информация по сегменти.
- 4** Ако финансовият отчет съдържа както консолидираните финансови отчети на предприятието майка, което е в обхвата на настоящия МСФО, така и самостоятелните финансови отчети на предприятието майка, информация по сегменти се изисква само в консолидираните финансови отчети.

ОПЕРАТИВНИ СЕГМЕНТИ

- 5** Оперативен сегмент е компонент на предприятието:
- a) който предприема стопански дейности, от които може да заработва приходи и да извършва разходи (включително приходи и разходи, свързани със сделки с други компоненти на същото предприятие);
 - б) чиито оперативни резултати редовно се преглеждат от ръководителя на предприятието, вземащ главните оперативни решения, при вземането на решения относно ресурсите, които да бъдат разпределени към сегмента, и оценяване на резултатите му; и
 - в) за който е налице отделна финансова информация.

Оперативен сегмент може да предприема стопански дейности, за които още не заработва приходи, например, операциите по създаване на предприятие може да бъдат оперативен сегмент, преди да заработват приходи.

- 6** Не всяка част от предприятието непременно е оперативен сегмент или част от оперативен сегмент. Например централното управление на корпорацията или някои функционални отдели може да не печелят приходи или може да печелят приходи, които са случайни за дейностите на предприятието, и не биха били оперативни сегменти. За целите на настоящия МСФО плановете на предприятието за доходи след напускане не са оперативни сегменти.

- 7 С термина „ръководител, вземащ главните оперативни решения“ се обозначава функция, а не непременно ръководител с определена длъжност. Тази функция е да разпределя ресурсите към и да оценява резултатите от дейността на оперативните сегменти на предприятието. Често ръководителят на предприятието, вземащ главните оперативни решения, е неговият главен изпълнителен директор или главен оперативен директор, обаче също така може да е примерно група от изпълнителни директори или други.
- 8 За много предприятия трите характеристики на оперативните сегменти, описани в параграф 5, ясно идентифицират техните оперативни сегменти. Предприятието обаче може да съставя отчети, в които неговите стопански дейности са представени по най-различни начини. Ако ръководителят, вземащ главните оперативни решения, използва повече от един комплект информация по сегменти, други фактори може да определят една-единствена съвкупност от компоненти като съставляваща оперативните сегменти на предприятието, включително естеството на стопанските дейности на всеки компонент, наличието на ръководители, отговарящи за тях, и информацията, представяна на съвета на директорите.
- 9 Обикновено оперативният сегмент има ръководител на сегмента, който е пряко отговорен пред и поддържа редовна връзка с ръководителя, вземащ главните оперативни решения, за да обсъждат оперативните дейности, финансовите резултати, прогнозите или плановете за сегмента. Терминът „ръководител на сегмента“ обозначава функция, а не непременно ръководител с определена длъжност. Ръководителят, вземащ главните оперативни решения, може да бъде също ръководител на някои оперативни сегменти. Един ръководител може да бъде ръководител на повече от един оперативен сегмент. Ако характеристиките по параграф 5 се прилагат към повече от една съвкупност от компоненти на организацията, но има само една-единствена съвкупност, за която се търси отговорност от ръководителите на сегменти, тази съвкупност от компоненти съставлява оперативните сегменти.
- 10 Характеристиките по параграф 5 може да се прилагат за две или повече припокриващи се съвкупности от компоненти, за които се търси отговорност на ръководителите. Тази структура понякога се нарича матрична форма на организация. Например в някои предприятия някои ръководители отговарят за различни линии на продукти и услуги из целия свят, докато други ръководители отговарят за определени географски области. Ръководителят, вземащ главните оперативни решения, следва да бъде информиран редовно за оперативните резултати и на двете съвкупности от компоненти и да разполага с финансова информация и за двете съвкупности. В тази ситуация предприятието определя коя съвкупност от компоненти съставлява оперативните сегменти чрез съблюдаване на основния принцип.

ОТЧЕТНИ СЕГМЕНТИ

- 11 Предприятието отчита отделно информация за всеки оперативен сегмент, който:
 - а) е бил установен в съответствие с параграфи 5—10 или е резултат от обединяването на два или повече от тези сегменти в съответствие с параграф 12, и и
 - б) надхвърля количествените прагове в параграф 13.

Параграфи 14—19 определят други ситуации, при които трябва да се отчете отделна информация за оперативен сегмент.

Критерии за обединяване

- 12 Оперативните сегменти често показват сходни дългосрочни финансови резултати, ако имат сходни икономически характеристики. Например биха се очаквали сходни дългосрочни средни брутни норми на печалба за два оперативни сегмента, ако техните икономически характеристики са сходни. Два или повече оперативни сегмента може да бъдат обединени в един оперативен сегмент, ако обединяването е в съответствие с основния принцип на настоящия МСФО, сегментите имат сходни икономически характеристики и сегментите са сходни във всяко от следните отношения:
 - а) естеството на продуктите и услугите;
 - б) естеството на производствените процеси;
 - в) вида или класа клиенти за техните продукти и услуги;
 - г) методите, използвани, за разпространение на техните продукти или за предоставяне техните услуги; и
 - д) ако е приложимо, естеството на регулаторната среда, например, банкиране, застраховане или предприятия за обществени услуги.

Количествени прагове

- 13 Предприятието отчита отделно информация за оперативен сегмент, който отговаря на който и да е от следните количествени прагове:
- а) неговите отчетени приходи, включващи както продажби на външни клиенти, така и продажби или прехвърляния между сегменти, са 10 % или повече от комбинираните приходи, вътрешни и външни, на всички оперативни сегменти.
 - б) абсолютният размер на неговата отчетена печалба или загуба е 10 % или повече от по-голямата от следните две абсолютни суми: i) комбинираната отчетена печалба от всички оперативни сегменти, които не са отчетели загуба, и ii) комбинираната отчетена загуба от всички оперативни сегменти, които са отчетели загуба.
 - в) неговите активи са 10 % или повече от комбинираните активи на всички оперативни сегменти.

Оперативните сегменти, които не отговарят на никой от количествените прагове, може да бъдат считани за отчетни сегменти и оповестявани отделно, ако ръководството смята, че информацията за сегмента би била полезна за ползвателите на финансовите отчети.

- 14 Предприятието може да комбинира информация относно оперативни сегменти, които не отговарят на количествените прагове, с информация за други оперативни сегменти, които не отговарят на количествените прагове, за да произведе отчетен сегмент, само ако оперативните сегменти имат подобни икономически характеристики и съдържат повечето от критериите за обединяване, изброени в параграф 12.
- 15 Ако общият размер на външните приходи, отчетени от оперативни сегменти, представлява по-малко от 75 % от приходите на предприятието, допълнителни оперативни сегменти се установяват като отчетни сегменти (дори ако те не отговарят на критериите по параграф 13), докато най-малко 75 % от приходите на предприятието бъдат включени в отчетни сегменти.
- 16 Информацията относно други стопански дейности и оперативни сегменти, които не са отчетни сегменти, се комбинира и оповестява в категория „всички други сегменти“ отделно от други изравнителни статии при равненията, изисквани по параграф 28. Описват се източниците на приходите, включени в категорията „всички други приходи“.
- 17 Ако ръководството прецени, че оперативен сегмент, установен като отчетен сегмент през непосредствено предходния период, продължава да е от значение, информацията за този сегмент продължава да се отчита отделно в текущия период, дори ако вече не отговаря на критериите за отчитане по параграф 13.
- 18 Ако оперативен сегмент е установен като отчетен сегмент в текущия период в съответствие с количествените прагове, данните за сегмента за предходния период, представени за сравнителни цели, се преизчисляват, за да отразят новоопределения отчетен сегмент като отделен сегмент, дори ако този сегмент не е удовлетворявал критериите за отчитане по параграф 13 в предходния период, освен когато необходимата информация не е налице и разходите да се разработи биха били прекомерно големи.
- 19 Съществува практическа граница за броя на отчетните сегменти, които предприятието оповестява отделно, отвъд която информацията по сегменти може да стане прекалено подробна. Въпреки че не е определена точна граница, когато броят на сегментите, които подлежат на отчитане в съответствие с параграфи 13—18, надхвърли 10, предприятието следва да обмисли дали не е достигната практическата граница.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

- 20 **Предприятието оповестява информация, за да позволи на ползвателите на неговите финансови отчети да оценят естеството и финансовите резултати на стопанските дейности, които то предприема, и икономическата среда, в която извършва дейност.**
- 21 За да приложи принципа по параграф 20, предприятието оповестява следното за всеки период, за който се представя отчет за всеобхватния доход :
- а) обща информация, както е описана в параграф 22;

- б) информация относно отчетената печалба или загуба на сегмента, включително определени приходи и разходи, включени в отчетената печалба или загуба на сегмента, активите на сегмента, пасивите на сегмента и принципите на оценяване, както са описани в параграфи 23—27; и
- в) равненията на общите суми на приходите на сегмента, отчетената печалба или загуба на сегмента, активите на сегмента, пасивите на сегмента и други съществени отчетни обекти на сегмента, със съответстващите им суми на предприятието, както е описано в параграф 28.

Изискват се равнения на сумите в отчета за финансовото състояние на отчетните сегменти със сумите в отчета за финансовото състояние на предприятието към всяка дата, на която се представя отчет за финансовото състояние. Информацията за предходни периоди се преизчислява, както е описано в параграфи 29 и 30.

Обща информация

22 Дадено предприятие оповестява следната обща информация:

- а) факторите, използвани за установяване на отчетните сегментите на предприятието, включително принципа на организация (например дали ръководството е избрало да организира предприятието според различията в продуктите и услугите, географските области, регулаторната среда или комбинация от фактори и дали оперативните сегменти са обединени);
- аа) преценката, използвана от ръководството при прилагане на критерия за обединяване в параграф 12. Това включва кратко описание на оперативните сегменти, които са обединени по този начин, и икономическите показатели, които са били оценени при определянето, че обединените оперативни сегменти имат сходни икономически характеристики. и
- б) видовете продукти и услуги, от които всеки отчетен сегмент генерира своите приходи.

Информация за печалбата или загубата, активите и пасивите

23 Дадено предприятие отчита оценка на печалбата или загубата за всеки отчетен сегмент. Предприятието отчита оценка на общите размери на активите и пасивите за всеки отчетен сегмент, ако такива размери редовно се предоставят на ръководителя, вземащ главните оперативни решения. То също така оповестява следното за всеки отчетен сегмент, ако конкретните размери са включени в оценката на сегментната печалба или загуба, прегледана от ръководителя, вземащ главните оперативни решения, или са му редовно предоставяни по друг начин, дори ако не са включени в тази оценка на сегментната печалба или загуба:

- а) постъпления от външни клиенти;
- б) приходи от сделки с други оперативни сегменти на същото предприятие;
- в) приходи от лихви;
- г) разходи за лихви;
- д) амортизация;
- е) съществени отчетни обекти от категорията на приходите и разходите, оповестени в съответствие с параграф 97 на МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (преработен през 2007 г.);
- ж) участието на предприятието в печалбата или загубата на асоциирани и съвместни предприятия, отчетен по метода на собствения капитал;
- з) разходите или приходите от данъци върху дохода; и
- и) съществените непарични отчетни обекти, различни от амортизация.

Предприятието отчита приходите от лихви отделно от разходите за лихви за всеки отчетен сегмент, освен когато преобладаващата част от приходите на сегмента са от лихви и ръководителят, вземащ главните оперативни решения, различава главно на нетните приходи от лихви, за да оцени резултатите на сегмента и да взема решения относно ресурсите, които да бъдат разпределени към сегмента. В тази ситуация предприятието може да отчете приходите от лихви на този сегмент нетно от неговите разходи за лихви и да оповести, че е направило това.

- 24 Ако конкретните суми са включени в размера на сегментните активи, преглеждани от ръководителя, вземащ главните оперативни решения, или дори и да не са включени в размера на сегментните активи, са предоставяни по друг начин редовно на ръководителя, вземащ главните оперативни решения, за всеки отчетен сегмент дадено предприятие следва да оповести следното:
- а) размера на инвестициите в асоциирани и съвместни предприятия, отчетени по метода на собствения капитал; и
 - б) сумите от увеличения на нетекущите активи ⁽⁴⁸⁾, различни от финансови инструменти, активи с отсрочен данък, нетни активи по план с дефинирани доходи (вж. МСС 19 *Доходи на наетите лица*) и права, произтичащи от застрахователни договори.

ОЦЕНЯВАНЕ

- 25 Стойността на всеки отчетен обект на сегмента е оценката, отчетена пред ръководителя, вземащ главните оперативни решения, за целите на вземане на решения относно разпределянето на ресурси към сегмента и оценяването на резултатите му. Корекциите и елиминиранията, направени при изготвянето на финансовите отчети на предприятието и разпределянето на приходи, разходи и печалби или загуби се включват при определянето на отчетената сегментна печалба или загуба, само ако са включени в оценката на печалбата или загубата на сегмента, която се използва от ръководителя, вземащ главните оперативни решения. По същия начин, само тези активи и пасиви, които са включени в оценките на сегментните активи и сегментните пасиви, които се използват от ръководителя, вземащ главните оперативни решения, се отчитат за този сегмент. Ако сумите се разпределят към отчетените сегментни печалба или загуба, активи или пасиви, тези суми се разпределят на разумна база.
- 26 Ако ръководителят, вземащ главните оперативни решения, използва само една оценка на печалбата или загубата на оперативния сегмент, активите на сегмента или пасивите на сегмента при оценяване резултатите от дейността на сегмента и при решаване как да разпредели ресурсите; сегментните печалба или загуба, активи и пасиви се отчитат по тези оценки. Ако ръководителят, вземащ главните оперативни решения, използва повече от една оценка на печалбата или загубата на оперативния сегмент, активите на сегмента или пасивите на сегмента, отчетените оценки са тези, които ръководството счита, че са определени в съответствие с принципите за оценяване, които най-много съответстват на тези, използвани при оценяване на кореспондиращите суми във финансовите отчети на предприятието.
- 27 Предприятието предоставя пояснение на оценките на печалбата или загубата на сегмента, активите на сегмента и пасивите на сегмента за всеки отчетен сегмент. Предприятието оповестява поне следното:
- а) принципа на счетоводно отчитане на сделките между отчетни сегменти;
 - б) естеството на всякакви разлики между оценките на печалбите или загубите на отчетните сегменти и печалбата или загубата на предприятието преди разходите или приходите от данъци върху дохода и преустановените дейности (ако не е видно от равненията, описани в параграф 28). Тези различия биха могли да включват счетоводна политика и политика за разпределяне на централно понесени разходи, които са необходими за разбирането на отчетената информация по сегменти;
 - в) естеството на всякакви разлики между оценките на активите на отчетните сегменти и активите на предприятието (ако не е видно от равненията, описани в параграф 28). Тези различия биха могли да включват счетоводна политика и политика за разпределяне на съвместно използвани активи, които са необходими за разбирането на отчетената информация по сегменти;
 - г) естеството на всякакви разлики между оценките на пасивите на отчетните сегменти и пасивите на предприятието (ако не е видно от равненията, описани в параграф 28). Тези различия биха могли да включват счетоводна политика и политика за разпределяне на съвместно усвоявани пасиви, които са необходими за разбирането на отчетената информация по сегменти;

⁽⁴⁸⁾ За активите, класифицирани съгласно представянето на ликвидността, нетекущите активи са активи, включващи суми, за които се очаква да бъдат събрани (възстановени) повече от дванадесет месеца след края на отчетния период.

- д) естеството на всякакви промени от предходните периоди в методите за оценяване, използвани за определяне на отчетената печалба или загуба на сегмента, и ефекта, ако има такъв, на тези промени върху оценката на печалбата или загубата на сегмента;
- е) естеството и ефекта на всякакви асиметрични разпределения към отчетните сегменти. Например, предприятието би могло да разпредели разходи за амортизация към сегмент, без да разпредели съответните амортизируеми активи към този сегмент.

Равнения

28 Предприятието представя равнения на всяко от следните:

- а) общия размер на приходите на отчетните сегменти с приходите на предприятието;
- б) общия размер на оценките на печалбата или загубата на отчетните сегменти с печалбата или загубата на предприятието преди разходите за данъци (приходите от данъци) и преустановени дейности. Ако предприятието обаче разпределя към отчетните сегменти отчетни обекти, като разходи за данъци (приходи от данъци), то може да равнява общия размер на оценките на печалбата или загубата на сегментите с печалбата или загубата на предприятието след тези обекти;
- в) общия размер на активите на отчетните сегменти и активите на предприятието, ако активите на сегментите са отчетени в съответствие с параграф 23;
- г) общия размер на пасивите на отчетните сегменти с пасивите на предприятието, ако пасивите на сегментите са отчетени съгласно параграф 23;
- д) общия размер на стойностите на отчетните сегменти за всяка друга съществена статия от оповестената информация със съответстващата стойност за предприятието.

Всички съществени изравнителни статии се обозначават и описват отделно. Например, сумата на всяка съществена корекция, необходима за изравняване на печалбата или загубата на отчетния сегмент с печалбата или загубата на предприятието, възникваща от различни счетоводни политики, се обозначава и описва отделно.

Преизчисляване на информация, отчетена през предходни периоди

- 29 Ако предприятието промени структурата на своята вътрешна организация по начин, който предизвиква промяна в състава на отчетните му сегменти, съответстващата информация за по-ранните периоди, включително междинните периоди, се преизчислява, освен ако информацията не е разположение и разходите да се разработи биха били прекомерни. Преценката дали информацията не е разположение и дали разходите да се разработи биха били прекомерни се прави за всяка отделна статия от оповестяването. След промяната в състава на неговите отчетни сегменти предприятието оповестява дали е преизчислило съответстващите статии от информацията по сегменти за по-ранни периоди.
- 30 Ако предприятието промени структурата на своята вътрешна организация по начин, който предизвиква промяна в състава на отчетните му сегменти, и ако информацията по сегменти за по-ранни периоди, включително междинните периоди, не е преизчислена, за да отрази промяната, предприятието оповестява в годината, в която възниква промяната, информация по сегменти за текущия период, въз основа както на стария принцип, така и на новия принцип на сегментиране, освен ако информацията не е на разположение и разходите да се разработи биха били прекомерни.

ОПОВЕСТЯВАНЕ НА НИВО ПРЕДПРИЯТИЕ

- 31 Параграфи 32—34 се прилагат към всички предприятия, предмет на настоящия МСФО, включително тези предприятия, които имат един-единствен отчетен сегмент. Стопанските дейности на някои предприятия не са организирани на базата на разликите в съответните продукти и услуги или разликите в географските области на дейностите. Такива отчетни сегменти на едно предприятие могат да отчетат приходи от широк кръг различни по същество продукти и услуги, или повече от един от неговите отчетни сегменти може да предоставя еднакви по същество продукти и услуги. По подобен начин, отчетни сегменти на едно предприятие могат да притежават активи в различни географски области и да отчетат приходи от клиенти в различни географски области, или повече от един от неговите отчетни сегменти може да извършва дейност в една и съща географска област. Информацията, изисквана по параграфи 32—34, се предоставя само ако не е предоставена като част от информацията за отчетния сегмент, изисквана от настоящия МСФО.

Информация относно продукти и услуги

- 32 Предприятието отчита приходите от външни клиенти за всеки продукт и услуга, или всяка група от сходни продукти и услуги, освен когато необходимата информация не е налице и разходите за разработването ѝ биха били прекомерни, като в случая този факт трябва да се оповести. Сумите на отчетените приходи се основават на финансовата информация, използвана за изработването на финансовите отчети на предприятието.

Информация относно географски области

- 33 Предприятието отчита следната географска информация, освен когато необходимата информация не е на разположение и разходите за разработването ѝ биха били прекомерни:

а) приходите от външни клиенти i) отнесени към страната по седалището на предприятието, и ii) отнесени към всички чужди страни като обща сума, от които предприятието получава приходи. Ако приходите от външни клиенти, отнесени към една отделна чужда страна, са съществени, тези приходи се оповестяват отделно. Предприятието оповестява принципа на отнасяне на приходите от външни клиенти към отделни страни.

б) нетекущите активи ⁽⁴⁹⁾, различни от финансови инструменти, активи по отсрочени данъци, активи по доходи след напускане и права, произтичащи от застрахователни договори, i) намиращи се в страната на седалището на предприятието, и ii) намиращи се във всички чужди страни като обща сума, в които предприятието държи активи. Ако активите в една отделна чужда страна са съществени, тези активи се оповестяват отделно.

Отчетените суми се основават на финансовата информация, използвана за изработването на финансовите отчети на предприятието. Ако необходимата информация не е налице и разходите да бъде разработена биха били прекомерни, този факт се оповестява. В допълнение към информацията, изисквана от този параграф, предприятието може да предостави междинни сборове на географска информация за групи страни.

Информация относно важни клиенти

- 34 Предприятието предоставя информация относно степента, до която разчита на своите важни клиенти. Ако приходите от сделки с един отделен външен клиент възлизат на 10 % или повече от приходите на предприятието, то оповестява този факт, общата сума на приходите от всеки такъв клиент и идентичността на сегмента или сегментите, отчитащи приходите. Не е нужно предприятието да оповестява идентичността на основния клиент или сумата на приходите, които всеки сегмент отчита от този клиент. За целите на настоящия МСФО група предприятия, за които отчитащото се предприятие знае, че са под общ контрол, се считат за един клиент. Необходимо е обаче преценка, за да се оцени дали и държавата (включително държавни агенции и подобни органи, независимо дали са местни, национални или международни) и предприятията, за които отчитащото се предприятие знае, че са под контрола на държавата, се считат за един клиент. При тази оценка отчитащото се предприятие взема предвид степента на икономическа интеграция между тези предприятия.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ И ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 35 Предприятието прилага настоящия МСФО в своите годишни финансови отчети за периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага настоящия МСФО в своите финансови отчети за период преди 1 януари 2009 г., то оповестява този факт.

35А Параграф 23 беше изменен с документа, озаглавен *Подобрения на МСФО* и издаден през април 2009 г. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 01 януари 2010 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

36 Информацията по сегменти за предходни години, която е отчетена като сравнителна информация през първата година на прилагане (включително прилагането на направеното през април 2009 г. изменение на параграф 23), се преизчислява, за да отговаря на изискванията на настоящия МСФО, освен ако необходимата информация не е на разположение и разходите за нейното разработване биха били прекомерни.

36 АС МСС 1 (преработен през 2007 г.) бе изменена терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това с него бе изменен и параграф 23, буква е). Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.

⁽⁴⁹⁾ За активите, класифицирани съгласно представянето на ликвидността, нетекущите активи са активи, включващи суми, за които се очаква да бъдат събрани (възстановени) повече от дванадесет месеца след края на отчетния период.

36Б С МСС 24 *Оповестяване на свързаните лица* (преработен през 2009 г.) бе изменен параграф 34 за годишните периоди, започващи на 1 януари 2011 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 24 (преработен през 2009 г.) за по-ранен период, изменението на параграф 34 се прилага за този по-ранен период.

36В С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010–2012 г.* и издаден през декември 2013 г., бяха изменени параграфи 22 и 28. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 юли 2014 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

ОТМЯНА НА МСС 14

37 Настоящият МСФО заменя МСС 14 *Отчитане на сегменти*.

Допълнение А

Определение на термин

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Оперативен сегмент Оперативен сегмент е компонент на предприятието:

- а) който предприема стопански дейности, от които може да заработва приходи и да извършва разходи (включително приходи и разходи, свързани със сделки с други компоненти на същото предприятие);
- б) чиито оперативни резултати редовно се преглеждат от ръководителя на предприятието, вземащ главните оперативни решения, при вземането на решения относно ресурсите, които да бъдат разпределени към сегмента, и оценяване на резултатите от дейността му; и
- в) за който е налице отделна финансова информация.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 9

Финансови инструменти

ГЛАВА 1 Цел

- 1.1 Целта на настоящия стандарт е да установи принципите за финансово отчитане на *финансовите активи и финансовите пасиви*, така че да се представя значима и полезна информация на ползвателите на финансови отчети за тяхната оценка на размера, разпределението във времето и несигурността на бъдещите парични потоци на предприятието.

ГЛАВА 2 Обхват

- 2.1 Настоящият стандарт се прилага от всички предприятия по отношение на всички видове финансови инструменти, с изключение на:

- а) тези участия в дъщерни предприятия, асоциирани предприятия и съвместни предприятия, които биват отчитани счетоводно съгласно МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*, МСС 27 *Самостоятелни финансови отчети* или МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия*. В някои случаи обаче МСФО 10, МСС 27 или МСС 28 изискват или разрешават предприятието да отчете участие в дъщерно, асоциирано или съвместно предприятие в съответствие с някои или всички изисквания на настоящия стандарт. Предприятията прилагат настоящия стандарт и за деривативите върху участие в дъщерни предприятия, асоциирани предприятия и съвместни предприятия, освен ако деривативите отговарят на определението за собствен капитал в МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*.
- б) права и задължения по лизинги, за които се прилага МСФО 16 *Лизинг*. Въпреки това:
- i) вземанията по финансов лизинг (т.е. нетни инвестиции във финансов лизинг) и вземанията по оперативен лизинг, признати от лизингодателя, са обект на изискванията за отписване и обезценка на настоящия стандарт;
 - ii) пасивите по лизинг, признати от лизингополучателя, са обект на изискванията за отписване в параграф 3.3.1 от настоящия стандарт; и
 - iii) деривати, внедрени в лизингови договори, са обект на изискванията, касаещи внедрените деривати, на настоящия стандарт;
- в) правата и задълженията на работодатели по планове за доходи на наетите лица, за които се прилага МСС 19 *Доходи на наетите лица*;
- г) финансовите инструменти, емитирани от предприятието, които отговарят на определението за инструмент на собствения капитал по МСС 32 (включително опции и варианти) или които се изисква да се класифицират като инструменти на собствения капитал съгласно параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г на МСС 32. Притежателят на такива инструменти на собствения капитал обаче трябва да прилага настоящия стандарт за тези инструменти, освен ако те отговарят на изключението по буква а);
- д) права и задължения, възникващи по застрахователен договор съгласно определението по МСФО 17 *Застрахователни договори* или по инвестиционен договор с допълнителен негарантиран доход, попадащ в обхвата на МСФО 17. Настоящият стандарт обаче се прилага по отношение на:
- i) деривативи, които са внедрени в договори от обхвата на МСФО 17, ако самите деривати не са договори от обхвата на МСФО 17;

- ii) инвестиционните компоненти, които са отделени от договорите от обхвата на МСФО 17, ако по силата на МСФО 17 се изисква такова отделяне, освен ако отделеният инвестиционен компонент е инвестиционен договор с допълнителен негарантиран доход, попадащ в обхвата на МСФО 17;
- iii) права и задължения на издателя по застрахователен договор, който отговаря на определението за договор за финансова гаранция; Ако обаче издателят на договори за финансова гаранция е заявил изрично преди, че счита такива договори за застрахователни договори, и е използвал отчитане, приложимо за застрахователни договори, издателят може да избере да прилага или настоящия стандарт, или МСФО 17 за такива договори за финансова гаранция (вж. параграфи Б2.5—Б2.6). Издателят може да направи този избор за всеки отделен договор, но изборът за всеки договор е неотменим;
- iv) права и задължения на предприятието, които са финансови инструменти, произтичащи от договори за кредитни карти, или подобни договори, които предоставят кредитни или разплащателни механизми, които предприятието издава и които отговарят на определението за застрахователен договор, но които съгласно параграф 7, буква з) от МСФО 17 са изключени от обхвата на МСФО 17. При все това предприятието отделя този компонент и прилага МСФО 17 (вж. параграф 7, буква з) от МСФО 17) единствено ако това застрахователно покритие представлява договорно условие на такъв финансов инструмент;
- v) правата и задълженията на предприятието, които са финансови инструменти, произтичащи от застрахователни договори, издавани от емитента и ограничаващи обезщетението за застрахователни събития до размера, необходим по принцип за уреждане на задълженията на притежателя на полицата, произтичащи от договора, ако предприятието избере в съответствие с параграф 8А от МСФО 17 да прилага МСФО 9 вместо МСФО 17 за такива договори;
- е) всеки форуърден договор между придобиващо предприятие и продаващ акционер за покупка или продажба на придобито предприятие, с който би се постигнала бизнес комбинация от обхвата на МСФО 3 *Бизнес комбинации* на бъдеща дата на придобиване. Срокът на форуърдния договор не следва да надвишава разумен период, който е обичаен за получаването на необходимите разрешения и приключването на сделката;
- ж) заемни ангажименти, различни от описаните в параграф 2.3. Издателят на заема ангажимент прилага обаче изискванията за обезценка на настоящия стандарт към заемните ангажименти, които при други обстоятелства не попадат в обхвата на настоящия стандарт. Освен това за всички заемни ангажименти се прилагат изискванията за отписване по настоящия стандарт;
- з) финансови инструменти, договори и задължения по сделки с плащане на базата на акции, за които се прилага МСФО 2 *Плащане на базата на акции*, с изключение на договори, попадащи в обхвата на параграфи 2.4—2.7 от настоящия стандарт, за които се прилага настоящият стандарт;
- и) права на плащания за компенсиране на предприятие за разходите, които предприятието трябва да направи, за да уреди пасив, който то признава като провизия съгласно МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи* или за който в по-ранен период е била призната провизия съгласно МСС 37;
- й) права и задължения, попадащи в обхвата на МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, които са финансови инструменти, с изключение на тези, за които в МСФО 15 е уточнено, че се отчитат в съответствие с настоящия стандарт.

- 2.2 Изискванията за обезценка по настоящия стандарт се прилагат за тези права, за които в МСФО 15 е уточнено, че се отчитат в съответствие с настоящия стандарт, за целите на признаването на печалби или загуби от обезценка.
- 2.3 Следните заемни (кредитни) ангажименти попадат в обхвата на настоящия стандарт:
- а) заемни ангажименти, които предприятието определя като финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност през печалбата или загубата (вж. параграф 4.2.2). Предприятие, което има практика от миналото да продава активите, възникнали в резултат на заемните му ангажименти малко след възникването на тези заемни ангажименти, прилага настоящия стандарт за всички заемни ангажименти от същата група;
 - б) заемни ангажименти, които може да бъдат уреждани нетно в парични средства или чрез прехвърлянето или емитирането на друг финансов инструмент. Тези заемни ангажименти са деривативи. Заеман ангажимент не се счита за уреден нетно само защото заемът се изплаща на вноски (например ипотечен заем за строителство, който се изплаща на вноски съобразно етапа на строителството);
 - в) ангажименти за предоставяне на заем с лихвен процент, по-нисък от пазарния лихвен процент (вж. параграф 4.2.1, буква г).
- 2.4 Настоящият стандарт се прилага за тези договори за покупка или продажба на нефинансов отчетен обект, които може да бъдат уредени нетно в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти, сякаш договорите са финансови инструменти, с изключение на договорите, които са сключени и продължават да бъдат държани с цел получаване или доставка на нефинансов отчетен обект в съответствие с очакваните потребности на предприятието от покупка, продажба или използване. Настоящият стандарт се прилага обаче към тези договори, които предприятието определя като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 2.5.
- 2.5 Договор за покупка или продажба на нефинансов отчетен обект, който може да бъде уреден нетно в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти, сякаш договорът е финансов инструмент, може да бъде неотменимо определен като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата дори когато е бил сключен с цел получаване или доставка на нефинансов отчетен обект в съответствие с очакваните потребности на предприятието от покупка, продажба или използване. Това определяне може да бъде направено само в началото на договора и само когато чрез него се отстранява или намалява значително несъответствието от признаването (понякога наричано „счетоводно несъответствие“), което иначе би възникнало от непризнаването на този договор, тъй като той не попада в обхвата на настоящия стандарт (вж. параграф 2.4).
- 2.6 Съществуват различни случаи, в които договор за покупка или продажба на нефинансов отчетен обект може да бъде уреден нетно в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти. Те включват:
- а) когато условията на договора позволяват на всяка една от страните да го уреди нетно в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти;
 - б) когато възможността да се извърши нетно уреждане в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти не е изрично посочена в условията на договора, но предприятието има практика на уреждане на сходни договори нетно в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти (независимо дали с контрагента — чрез сключване на договори за прихващане (компенсационни договори), или чрез продажба на договора преди неговото изпълнение или изтичане);
 - в) когато за сходни договори предприятието обикновено поема доставката на базовия отчетен обект и продажбата му в рамките на кратък срок след доставката с оглед генериране на печалба от краткосрочните колебания в цената или нормата на печалба на дилъра; и

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

Договор, по отношение на който се прилага буква б) или в), не е сключен с цел получаването или доставката на нефинансов отчетен обект в съответствие с очакваните потребности на предприятието от покупка, продажба или използване и съответно е в обхвата на настоящия стандарт. Другите договори, за които се прилага параграф 2.4, се оценяват, за да се определи дали са сключени и продължават да се държат с цел получаване или доставка на нефинансов отчетен обект в съответствие с очакваните потребности на предприятието от покупка, продажба или използване и съответно дали са в обхвата на настоящия стандарт.

2.7 Издадена опция за покупка или продажба на нефинансов отчетен обект, който може да бъде уреден нетно в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти в съответствие с параграф 2.6, буква а) или г), попада в обхвата на настоящия стандарт. Такъв договор не може да се сключи с цел получаване или доставка на нефинансовия отчетен обект във връзка с очакваните потребности на предприятието от покупка, продажба или използване.

ГЛАВА 3 Признание и отписване

3.1 ПЪРВОНАЧАЛНО ПРИЗНАВАНЕ

3.1.1 **Предприятието признава финансов актив или финансов пасив в своя отчет за финансовото състояние единствено когато предприятието стане страна по договорните разпоредби за този инструмент (вж. параграфи Б3.1.1 и Б3.1.2). Когато предприятие признава за първи път финансов актив, то трябва да го класифицира в съответствие с параграфи 4.1.1–4.1.5 и да го оцени в съответствие с параграфи 5.1.1–5.1.3. Когато предприятие признава за първи път финансов пасив, то трябва да го класифицира в съответствие с параграфи 4.2.1 и 4.2.2 и да го оценява в съответствие с параграф 5.1.1.**

Обичайна покупка или продажба на финансови активи

3.1.2 **Обичайната покупка или продажба на финансови активи се признава и отписва, според случая, чрез използване на счетоводно отчитане на база датата на сделката или счетоводно отчитане на база датата на уреждане (вж. параграфи Б3.1.3–Б3.1.6).**

3.2 ОТПИСВАНЕ НА ФИНАНСОВИ АКТИВИ

3.2.1 В консолидирания финансов отчет параграфи 3.2.2–3.2.9, Б3.1.1, Б3.1.2 и Б3.2.1–Б3.2.17 се прилагат на консолидирано ниво. Следователно предприятието първо консолидира всички дъщерни предприятия в съответствие с МСФО 10, след което прилага тези параграфи към получената в резултат група.

3.2.2 **Преди да се прецени дали и до каква степен е подходящо отписване по параграфи 3.2.3–3.2.9, предприятието определя дали тези параграфи се прилагат към част от финансов актив (или към част от група от подобни финансови активи) или към финансов актив (или група от подобни финансови активи) в неговата цялост, както следва:**

а) параграфи 3.2.3–3.2.9 се прилагат към част от финансов актив (или част от група от сходни финансови активи), ако и само ако частта, чието отписване се разглежда, отговаря на едно от следните три условия:

и) частта се състои само от конкретно разграничени парични потоци от финансов актив (или група от сходни финансови активи). Например, когато предприятието сключи стрип на лихвения процент, при който контрагентът придобива правото върху паричните потоци от лихвата, но не и върху паричните потоци от главницата по даден дългов инструмент, параграфи 3.2.3–3.2.9 се прилагат към паричните потоци от лихвата;

- ii) частта се състои само от напълно пропорционален (съразмерен) дял от паричните потоци от финансов актив (или група от сходни финансови активи). Например, когато предприятието сключи договор, съгласно който контрагентът придобива правото върху 90 процентен дял от всички парични потоци по дългов инструмент, параграфи 3.2.3—3.2.9 се прилагат към 90 процента от тези парични потоци. При повече от един контрагент не е задължително всеки контрагент да разполага с пропорционален дял от паричните потоци, при условие че прехвърлящото предприятие разполага изцяло с пропорционален дял;
 - iii) частта се състои само от напълно пропорционален (съразмерен) дял от конкретно разграничени парични потоци от финансов актив (или група от сходни финансови активи). Например, когато предприятието сключи договор, съгласно който контрагентът придобива правото върху 90 процентен дял от паричните потоци от лихви по финансов актив, параграфи 3.2.3—3.2.9 се прилагат към 90 процента от тези парични потоци от лихви. При повече от един контрагент не е задължително всеки контрагент да разполага с пропорционален дял от конкретно разграничени парични потоци, при условие че прехвърлящото предприятие разполага изцяло с пропорционален дял;
- б) във всички останали случаи параграфи 3.2.3—3.2.9 се прилагат към финансовия актив в неговата цялост (или към групата от сходни финансови активи в тяхната цялост). Например, когато предприятието прехвърли i) правата върху първите или последните 90 процента от събраните парични суми от даден финансов актив (или група от финансови активи), или ii) правата върху 90 процента от паричните потоци от група вземания, но предостави гаранция за компенсиране на купувача за всякакви кредитни загуби до 8 процента от сумата на главницата по вземанията, параграфи 3.2.3—3.2.9 се прилагат към финансовия актив (или група от сходни финансови активи) в неговата цялост.

В параграфи 3.2.3—3.2.12 понятието „финансов актив“ се отнася или за част от финансов актив (или за част от група от подобни финансови активи), както е посочен в буква а) по-горе, или в противен случай за финансов актив (или група от подобни финансови активи) в неговата цялост.

3.2.3 Предприятието отписва финансов актив единствено когато:

- а) договорните права за паричните потоци от този финансов актив са изтекли; или
- б) предприятието прехвърли финансовия актив, както е посочено в параграфи 3.2.4 и 3.2.5, и прехвърлянето отговаря на изискванията за отписване съгласно параграф 3.2.6.

(вж. параграф 3.1.2 за обичайните продажби на финансови активи)

3.2.4 Предприятието прехвърля финансов актив единствено ако то или:

- а) прехвърли договорните права за получаване на паричните потоци от финансовия актив; или
- б) запази договорните права за получаване на паричните потоци от финансовия актив, но поеме договорно задължение за плащане на паричните потоци на един или повече получатели по споразумение, което отговаря на условията в параграф 3.2.5.

3.2.5 Когато предприятието запази договорните права за получаване на паричните потоци от даден финансов актив („първоначалния актив“), но поеме договорно задължение за плащане на тези парични потоци на едно или повече предприятия („крайните получатели“), предприятието разглежда сделката като прехвърляне на финансов актив, ако и само ако всяко от посочените по-долу три условия е изпълнено:

- а) **предприятието няма задължение да плати суми на крайните получатели, освен ако не събере еквивалентни суми от първоначалния актив. Краткосрочните аванси от предприятието с право на пълно възстановяване на заетата сума плюс начислената лихва по пазарните проценти не нарушават това условие;**
- б) **съгласно условията на договора за прехвърляне на предприятието е забранено да продава или залага първоначалния актив, освен като обезпечение на крайните получатели за задължението да им плати парични потоци;**
- в) **предприятието е задължено да преведе всякакви парични потоци, които събере от името на крайните получатели, без съществено закъснение. В допълнение предприятието няма право да реинвестира такива парични потоци, освен за инвестиции в парични средства или парични еквиваленти (съгласно определението в МСС 7 *Отчети за паричните потоци*), по време на краткия период на уреждане от датата на събирането до датата на задължителното прехвърляне към крайните получатели, а получената от тези инвестиции лихва се предава на крайните получатели.**

3.2.6 Когато предприятието прехвърля финансов актив (вж. параграф 3.2.4), то трябва да оцени степента, в която запазва рисковете и ползите от собствеността върху този финансов актив. В този случай:

- а) **ако предприятието прехвърли по същество всички рискове и ползи от собствеността върху финансовия актив, то трябва да отпише финансовия актив и да признае отделно като активи или пасиви всякакви права и задължения, създадени или запазени при прехвърлянето;**
- б) **ако предприятието запази по същество всички рискове и ползи от собствеността върху финансовия актив, то трябва да продължи да признава финансовия актив;**
- в) **ако предприятието нито прехвърли, нито запази по същество всички рискове и ползи от собствеността върху финансовия актив, то трябва да определи дали е запазило контрол върху финансовия актив. В този случай:**
 - і) **ако предприятието не е запазило контрол, то трябва да отпише финансовия актив и да признае отделно като активи или пасиви всякакви права и задължения, които са били създадени или запазени при прехвърлянето;**
 - іі) **ако предприятието е запазило контрол, то трябва да продължи да признава финансовия актив до степента на продължаващото си участие във финансовия актив (вж. параграф 3.2.16).**

3.2.7 Прехвърлянето на рисковете и ползите (вж. параграф 3.2.6) се оценява посредством сравняването на експозицията на предприятието преди и след прехвърлянето с променливостта на сумите и времето на възникване на нетните парични потоци на прехвърления актив. Предприятието е запазило по същество всички рискове и ползи от собствеността върху финансов актив, ако неговата експозиция към променливостта в настоящата стойност на бъдещите нетни парични потоци от финансовия актив не се променя съществено в резултат от прехвърлянето (например защото предприятието е продало финансовия актив, предмет на договор за неговото обратно изкупуване по фиксирана цена или по продажна цена плюс възвръщаемост на заемодателя). Предприятието е прехвърлило по същество всички рискове и ползи от собствеността върху финансовия актив, ако неговата експозиция към такава променливост вече не е съществена по отношение на общата променливост в настоящата стойност на бъдещите нетни парични потоци, свързани с финансовия актив (например защото предприятието е продало финансовия актив, предмет единствено на опция за обратното му изкупуване по неговата *справедлива стойност* в момента на обратното изкупуване, или е прехвърлило изцяло пропорционален дял от паричните потоци от по-голям финансов актив в споразумение като например съучастие в заем, който отговаря на условията в параграф 3.2.5).

3.2.8 Често ще бъде очевидно дали предприятието е прехвърлило, или е запазило по същество всички рискове и ползи от собствеността, в който случай няма да бъде необходимо да прави каквито и да било изчисления. В други случаи предприятието ще трябва да изчисли и сравни експозицията си към променливостта в настоящата стойност на бъдещите нетни парични потоци преди и след прехвърлянето. Изчисляването и сравняването се правят при използването като дисконтов процент на подходящ текущ пазарен лихвен процент. Под внимание се взема цялата възможна при разумно допускане променливост в нетните парични потоци, като по-голяма тежест се придава на тези резултати, които е по-вероятно да възникнат.

3.2.9 Дали предприятието е запазило контрол (вж. параграф 3.2.6, буква в) върху прехвърления актив зависи от способността на получателя да продаде актива. Ако получателят разполага с практическата възможност да продаде актива в неговата цялост на несвързано трето лице и може да упражни тази способност едностранно и без да е необходимо да налага допълнителни ограничения върху прехвърлянето, предприятието не е запазило контрол. Във всички останали случаи предприятието е запазило контрол.

Прехвърляния, които отговарят на условията за отписване

3.2.10 Ако предприятието прехвърли финансов актив в прехвърляне, което отговаря на условията за отписване в неговата цялост, и запази правото да обслужва финансов актив срещу възнаграждение, то трябва да признае или актив по обслужването, или пасив от обслужването, във връзка с този договор за обслужване. Ако не се очаква възнаграждението, което ще бъде получено, да компенсирва адекватно предприятието за предоставеното обслужване, за задължението за обслужване се признава пасив от обслужването по неговата справедлива стойност. Ако се очаква възнаграждението, което ще бъде получено, да бъде повече от адекватна компенсация за предоставеното обслужване, за правото на обслужване се признава актив по обслужването на стойност, определена на базата на разпределението на балансовата стойност на по-големия финансов актив в съответствие с параграф 3.2.13.

3.2.11 Ако в резултат от прехвърлянето финансовият актив бъде отписан в неговата цялост, но прехвърлянето води до придобиването от страна на предприятието на нов финансов актив или до поемането на нов финансов пасив или на пасив от обслужването, предприятието признава новия финансов актив, финансов пасив или пасив от обслужването по справедлива стойност.

3.2.12 При отписването на финансов актив в неговата цялост разликата между:

- а) балансовата стойност (оценена към датата на отписването) и
- б) полученото възнаграждение (включително всеки придобит нов актив минус всеки нов поет пасив)

се признава в печалбата или загубата.

3.2.13 Ако прехвърленият актив е част от по-голям финансов актив (например когато предприятието прехвърли парични потоци от лихви, които са част от дългов инструмент, вж. параграф 3.2.2, буква а) и прехвърлената част отговаря на условията за отписване в нейната цялост, предишната балансова стойност на по-големия финансов актив се разпределя между частта, която продължава да се признава, и частта, която е отписана, на базата на относителните справедливи стойности на тези части към датата на прехвърлянето. За тази цел запазеният актив по обслужването се третира като част, която продължава да се признава. Разликата между:

- а) балансовата стойност (оценена към датата на отписването), разпределена към отписаната част, и
- б) полученото възнаграждение за отписаната част (включително всеки придобит нов актив, минус всеки нов поет пасив)

се признава в печалбата или загубата.

- 3.2.14 Когато предприятието разпределя предишната балансова стойност на по-голям финансов актив между частта, която продължава да се признава, и частта, която е отписана, справедливата стойност на частта, която продължава да се признава, трябва да бъде оценена. Когато предприятието има история на продажби на части, подобни на частта, която продължава да се признава, или за тези части има други пазарни сделки, последните цени на действителните сделки осигуряват най-надеждната приблизителна оценка на нейната справедлива стойност. Когато няма ценови котировки или скорошни пазарни сделки, които да подкрепят справедливата стойност на частта, която продължава да се признава, най-надеждната приблизителна оценка на справедливата стойност е разликата между справедливата стойност на по-големия финансов актив като цяло и възнаграждението, получено от получателя за частта, която е била отписана.

Прехвърляне, което не отговаря на условията за отписване

- 3.2.15 Ако дадено прехвърляне не води до отписване, тъй като предприятието е запазило по същество всички рискове и ползи от собствеността върху прехвърления актив, предприятието продължава да признава прехвърления актив в неговата цялост и признава финансов пасив за полученото възнаграждение. В следващите периоди предприятието признава всякакви приходи от прехвърления актив и всякакви разходи, извършени във връзка с финансовия пасив.

Продължавашо участие в прехвърлените активи

- 3.2.16 Ако нито прехвърля, нито запазва по същество всички рискове и ползи от собствеността върху прехвърлен актив, и запази контрол върху прехвърления актив, предприятието продължава да признава прехвърления актив до степента на своето продължавашо участие. Степента на продължавашото участие на предприятието в прехвърления актив е степента, в която то е изложено на промени в стойността на прехвърления актив. Например:

- а) когато продължавашото участие на предприятието приеме формата на гарантиране на прехвърления актив, степента на продължавашото участие на предприятието е по-ниското от i) стойността на актива и ii) максималната сума на полученото възнаграждение, което предприятието би могло да бъде задължено да изплати обратно („гарантираната стойност“);
- б) когато продължавашото участие на предприятието приеме формата на издадена или закупена опция (или и двете) върху прехвърления актив, степента на продължавашото участие на предприятието е стойността на прехвърления актив, който предприятието може да закупи обратно. В случая обаче на издадена пут опция върху даден актив, който се оценява по справедлива стойност, степента на продължавашото участие на предприятието е ограничена до по-ниското от справедливата стойност на прехвърления актив и цената на упражняване на опцията (вж. параграф Б3.2.13);
- в) когато продължавашото участие на предприятието приеме формата на опция, уреждана с парични средства, или друга подобна клауза върху прехвърления актив, степента на продължавашото участие на предприятието се оценява по същия начин като това, което произтича от опции, които не се уреждат с парични средства, както е посочено в буква б) по-горе.

- 3.2.17 Когато предприятието продължи да признава актив до степента на своето продължавашо участие, предприятието признава и свързания с това пасив. Независимо от другите изисквания за оценяване, съдържащи се в настоящия стандарт, прехвърленият актив и свързаният с него пасив се оценяват на база, която отразява правата и задълженията, които предприятието е запазило. Свързаният пасив се оценява по такъв начин, че нетната балансова стойност на прехвърления актив и свързания с него пасив е:

- а) амортизираната стойност на правата и задълженията, запазени от предприятието, ако прехвърленият актив се оценява по амортизирана стойност; или

- б) равна на справедливата стойност на правата и задълженията, запазени от предприятието, когато се оценяват самостоятелно, ако прехвърленият актив се оценява по справедлива стойност.

3.2.18 Предприятието продължава да признава всякакви приходи, възникващи от прехвърления актив, до степента на своето продължаващо участие, както и всякакви разходи, извършени във връзка със свързания с него пасив.

3.2.19 За целите на последващото оценяване признатите промени в справедливата стойност на прехвърления актив и свързания с него пасив се отчитат последователно една на друга в съответствие с параграф 5.7.1 и не следва да бъдат прихващани.

3.2.20 Ако продължаващото участие на предприятието е само в част от даден финансов актив (например когато предприятието запази опция за обратно изкупуване на част от прехвърления актив или запази остатъчен дял, което не води до запазването по същество на всички рискове и ползи от собствеността, и предприятието запази контрол), то разпределя предишната балансова стойност на финансовия актив между частта, която продължава да признава във връзка с продължаващото участие, и частта, която вече не признава, на базата на относителните справедливи стойности на тези части към датата на прехвърлянето. За целта се прилагат изискванията на параграф 3.2.14. Разликата между:

- а) балансовата стойност (оценена към датата на отписването), разпределена към частта, която предприятието вече не признава; и

- б) полученото възнаграждение за частта, която предприятието вече не признава,

се признава в печалбата или загубата.

3.2.21 Ако прехвърленият актив се оценява по амортизирана стойност, предвиденото в настоящия стандарт право на избор за определяне на финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата не се прилага по отношение на свързания с него пасив.

Всички прехвърляния

3.2.22 Ако прехвърлен актив продължава да се признава, активът и свързаният с него пасив не следва да бъдат прихващани. По същия начин предприятието не прихваща приходите, възникващи от прехвърления актив, с разходите, извършени във връзка със свързания с него пасив (вж. МСС 32, параграф 42).

3.2.23 Ако прехвърлителят предостави непарично обезпечение (като например дългов или капиталов инструмент) на получателя, счетоводното отчитане на обезпечението от прехвърлителя и от получателя зависи от това дали получателят има право да продаде, или заложи повторно обезпечението, както и дали прехвърлителят е в нарушение. Прехвърлителят и получателят отчитат счетоводно обезпечението по следния начин:

- а) ако получателят има право по договор или обичай да продаде или заложи повторно обезпечението, тогава прехвърлителят прекласифицира този актив в своя отчет за финансовото състояние (напр. като даден в заем актив, заложен капиталов инструмент или вземане по обратно изкупуване) отделно от другите активи;

- б) ако получателят продаде заложеното в негова полза обезпечение, той признава постъпленията от продажбата и пасива, оценен по справедлива стойност, за своето задължение да върне обезпечението;

- в) ако прехвърлителят изпадне в нарушение съгласно условията на договора и вече няма право да си върне обезпечението, той отписва обезпечението, а получателят признава обезпечението като свой актив, оценяван първоначално по справедлива стойност или, ако вече е продал обезпечението, отписва своето задължение да върне обезпечението.
- г) с изключение на предвиденото в буква в), прехвърлителят продължава да води обезпечението като свой актив, а получателят не признава обезпечението като актив.

3.3 ОТПИСВАНЕ НА ФИНАНСОВИ ПАСИВИ

- 3.3.1 **Предприятието изважда финансов пасив (или част от финансов пасив) от своя отчет за финансовото състояние единствено когато той е погасен — т.е. когато задължението, посочено в договора, е изпълнено, е анулирано или срокът му е изтекъл.**
- 3.3.2 **Размяна между съществуващ заемополучател и заемодател на дългов инструмент по същество с различни условия се отчита счетоводно като погасяване на първоначалния финансов пасив и признаване на нов финансов пасив. По подобен начин, една значителна промяна в условията на съществуващ финансов пасив или част от него (независимо дали се дължи на финансови затруднения на длъжника, или не) се отчита счетоводно като погасяване на първоначалния финансов пасив и признаване на нов финансов пасив.**
- 3.3.3 **Разликата между балансовата стойност на финансов пасив (или част от финансов пасив), който е бил погасен или прехвърлен на друго лице, и платеното възнаграждение, включително всякакви прехвърлени непарични активи или поети пасиви, се признава в печалбата или загубата.**
- 3.3.4 Ако предприятието изкупи обратно част от финансов пасив, то разпределя предишната балансова стойност на финансов пасив между частта, която продължава да се признава, и частта, която е била отписана, на базата на относителните справедливи стойности на тези части на датата на обратното изкупуване. Разликата между а) балансовата стойност, разпределена към отписаната част, и б) платеното възнаграждение, включително всякакви прехвърлени непарични активи или поети пасиви, за отписаната част, се признава в печалбата или загубата.
- 3.3.5 Някои предприятия управляват, независимо дали вътрешно или външно, инвестиционен фонд, който обезпечават за инвеститорите доходи, определяни на база на дяловете във фонда, и признават финансови пасиви по отношение на сумите за плащане на тези инвеститори. Аналогично, някои предприятия издават групи от застрахователни договори с характеристики на пряко участие и тези предприятия държат базовите отчетни обекти. Някои подобни фондове или базови отчетни обекти включват финансов пасив на предприятието (например издадена облигация на търговско дружество). Въпреки останалите изисквания в настоящия стандарт по отношение на отписването на финансови пасиви, предприятието може да избере да не отписва своя финансов пасив, който е включен в такъв фонд или е базов отчетен обект, единствено когато предприятието изкупи обратно своя финансов пасив за тези цели. Вместо това предприятието може да избере да продължи да отчита този инструмент като финансов пасив, да отчете обратно изкупения инструмент, все едно инструментът е финансов актив, и да го оцени по справедлива стойност в печалбата или загубата в съответствие с настоящия стандарт. Този избор е неотменим и се прави за всеки отделен инструмент. За целите на този избор застрахователните договори включват инвестиционните договори с допълнителен негарантиран доход. (Вж. МСФО 17 относно термините, използвани в настоящия параграф, които са определени в посочения стандарт.)

ГЛАВА 4 Класификация

4.1 КЛАСИФИКАЦИЯ НА ФИНАНСОВИТЕ АКТИВИ

- 4.1.1 **С изключение на случаите, в които се прилага параграф 4.1.5, предприятието класифицира финансовите активи като оценявани впоследствие по амортизирана стойност, по справедлива стойност през другия всеобхватен доход или справедлива стойност през печалбата или загубата на базата на следните две условия:**

- а) стопанския модел за управление на финансовите активи на предприятието; и
- б) характеристиките на договорните парични потоци на финансовия актив.

4.1.2 Даден финансов актив се оценява по амортизирана стойност, ако са изпълнени следните две условия:

- а) финансовият актив се държи в рамките на стопански модел, чиято цел е активите да бъдат държани, за да се съберат договорните парични потоци; и
- б) съгласно договорните условия на финансовия актив на конкретни дати възникват парични потоци, които са единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата.

Параграфи Б4.1.1–Б4.1.26 предоставят насоки относно начина за прилагане на тези условия.

4.1.2А Даден финансов актив се оценява по справедлива стойност през другия всеобхватен доход, ако са изпълнени следните две условия:

- а) финансовият актив се държи в рамките на стопански модел, чиято цел е както събиране на договорни парични потоци, така и продажби на финансови активи, и
- б) съгласно договорните условия на финансовия актив на конкретни дати възникват парични потоци, които са единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата.

Параграфи Б4.1.1–Б4.1.26 предоставят насоки относно начина за прилагане на тези условия.

4.1.3 За целите на прилагането на параграф 4.1.2, буква б) и параграф 4.1.2А, буква б):

- а) главница е справедливата стойност на финансовия актив при първоначалното признаване. Параграф Б4.1.7Б дава допълнителни насоки по отношение значението на термина „главница“.
- б) лихвата обхваща възнаграждението за стойността на парите във времето, за кредитния риск, свързан с непогасената част от главницата през определен период от време, и за други основни рискове и разходи по кредитирането, както и норма на печалба. Параграфи Б4.1.7А и Б4.1.9А—Б4.1.9Д дават допълнителни насоки по отношение значението на термина „лихва“, включително значението на термина „стойност на парите във времето“.

4.1.4 Даден финансов актив се оценява по справедлива стойност през печалбата или загубата, освен ако се оценява по амортизирана стойност в съответствие с параграф 4.1.2 или по справедлива стойност през другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А. При първоначалното признаване обаче предприятието може да направи неотменим избор за конкретни инвестиции в *инструменти на собствения капитал* (капиталови инструменти), които иначе биха били оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата, да представя последващите промени на справедливата стойност в другия всеобхватен доход (вж. параграфи 5.7.5—5.7.6).

Право на избор за определяне на финансов актив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата

4.1.5 Независимо от параграфи 4.1.1—4.1.4, предприятието може при първоначалното признаване неотменимо да определи даден финансов актив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това ще отстрани или намали значително несъответствието в оценяването или признаването (понякога наричано „счетоводно несъответствие“), което в противен случай би произтекло от оценяването на активи или пасиви или признаване на печалбите и загубите от тях на различни бази (вж. параграфи Б4.1.29—Б4.1.32).

4.2 КЛАСИФИКАЦИЯ НА ФИНАНСОВИТЕ ПАСИВИ

4.2.1 **Предприятието класифицира всички финансови пасиви като оценявани впоследствие по амортизирана стойност, с изключение на:**

- а) *финансови пасиви по справедлива стойност през печалбата или загубата*. Тези пасиви, включително *деривативите*, които са пасиви, се оценяват впоследствие по справедлива стойност;
- б) **финансови пасиви, които произтичат от прехвърлянето на финансов актив, неотговарящо на условията за отписване, или когато се прилага подходът на продължаващото участие. Към оценяването на тези финансови пасиви се прилагат параграфи 3.2.15 и 3.2.17;**
- в) **договори за финансова гаранция. След първоначалното му признаване издателят на такъв договор го оценява впоследствие (освен ако се прилага параграф 4.2.1, буква а) или б) по по-високата стойност измежду:**
 - и) стойността на *коректива за загуби*, определена в съответствие с раздел 5.5, и
 - ii) първоначално признатата стойност (вж. параграф 5.1.1) минус, когато е уместно, съвкупния размер на *прихода*, признат в съответствие с МСФО 15;
- г) **ангажменти за отпускане на заем с лихвен процент, който е по-нисък от пазарния. Издателят на такъв ангажмент го оценява впоследствие (освен ако не се прилага параграф 4.2.1, буква а) по по-високата от:**
 - и) стойността на *коректива за загуби*, определена в съответствие с раздел 5.5, и
 - ii) първоначално признатата стойност (вж. параграф 5.1.1) минус, когато е уместно, съвкупния размер на *прихода*, признат в съответствие с МСФО 15;
- д) **условно възнаграждение, признато от купувача в бизнес комбинация, за която се прилага МСФО 3. Такова условно възнаграждение се оценява впоследствие по справедлива стойност, като промените се признават в печалбата или загубата.**

Право на избор за определяне на финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата

4.2.2 **Предприятието може, при първоначалното признаване, неотменимо да определи финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, когато това е разрешено от параграф 4.3.5 или когато това би довело до по-значима информация, тъй като то или:**

- а) отстранява или намалява значително несъответствието в оценяването или признаването (понякога наричано „счетоводно несъответствие“), което в противен случай би възникнало от оценяването на активи или пасиви или признаването на печалби и загуби от тях на различни принципи (вж. параграфи Б4.1.29—Б4.1.32); или
- б) група от финансови пасиви или финансови активи и финансови пасиви се управлява и нейните резултати се оценяват на база справедлива стойност в съответствие с документирана стратегия за управление на риска или инвестициите, а информацията за групата се предоставя вътрешно на такава база на ключовия управленски персонал на предприятието (съгласно определението в МСС 24 *Оповестяване на свързаните лица*), например съвета на директорите и главния изпълнителен директор на предприятието (вж. параграфи Б4.1.33—Б4.1.36).

4.3 ВНЕДРЕНИ ДЕРИВАТИВИ

4.3.1 Внедреният дериватив е компонент на хибриден договор, който включва също и недеривативен основен договор — ефектът е в това, че някои от паричните потоци на комбинирания инструмент варират подобно на тези на самостоятелен дериватив. Внедреният дериватив става причина някои или всички парични потоци, които иначе се изискват по силата на договора, да се видоизменят в зависимост от промените в конкретен лихвен процент, цена на финансов инструмент, цена на стока, обменен курс, индекс на цени или лихвени проценти, кредитен рейтинг или кредитен индекс или други променливи, посочени по отношение на нефинансова променлива, когато променливата не се отнася конкретно за страна по договора. Дериватив, който съпътства *финансов инструмент*, но е прехвърляем по договор независимо от инструмента, или има различен контрагент, не е внедрен дериватив, а е отделен финансов инструмент.

Хибридни договори с основни договори финансови активи

4.3.2 Ако хибриден договор съдържа основен договор, който е актив в обхвата на настоящия стандарт, предприятието прилага изискванията в параграфи 4.1.1—4.1.5 по отношение на целия хибриден договор.

Други хибридни договори

4.3.3 Ако хибриден договор съдържа основен договор, който не е актив в обхвата на настоящия стандарт, внедреният дериватив се отделя от основния договор и се отчита счетоводно като дериватив съгласно настоящия стандарт, ако и само ако:

- а) икономическите характеристики и рисковете на внедрения дериватив не са тясно свързани с икономическите характеристики и рискове на основния договор (вж. параграфи Б4.3.5 и Б4.3.8);
- б) отделен инструмент със същите условия като внедрения дериватив отговаря на определението за дериватив; и
- в) хибридният договор не се оценява по справедлива стойност с признаване на промените в справедливата стойност в печалбата или загубата (т.е. дериватив, който е внедрен във финансов пасив, оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, не се отделя).

4.3.4 Ако внедрен дериватив е бил отделен, основният договор се отчита счетоводно в съответствие с приложимите стандарти. Настоящият стандарт не разглежда дали внедреният дериватив трябва да бъде представен отделно в отчета за финансовото състояние.

4.3.5 Независимо от параграфи 4.3.3 и 4.3.4, ако даден договор съдържа един или повече внедрени деривативи и основният договор не е актив в обхвата на настоящия стандарт, предприятието може да определи целия хибриден договор като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, освен ако:

- а) внедреният/-те дериватив/-и не променя/-т съществено паричните потоци, които в противен случай биха били изисквани от договора; или
- б) е очевидно, с незначителен или без анализ, когато подобен хибриден инструмент се разглежда за първи път, че отделянето на внедрения/-те дериватив/-и е забранено, като например опция за предсрочно погасяване, внедрена в заем, която позволява на притежателя ѝ да погаси предсрочно заема приблизително по неговата амортизирана стойност.

4.3.6 Ако настоящият стандарт изисква от предприятието да отдели внедрен дериватив от неговия основен договор, но не е в състояние да оцени внедрения дериватив отделно или при придобиването му, или в края на следващия финансов отчетен период, то трябва да определи целия хибриден договор като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата.

4.3.7 Ако предприятието не е в състояние да определи надеждно справедливата стойност на внедрен дериватив на базата на неговите условия, справедливата стойност на внедрения дериватив е разликата между справедливата стойност на хибридният договор и справедливата стойност на основния договор. Ако предприятието не е в състояние да определи справедливата стойност на внедрения дериватив чрез използването на този метод, се прилага параграф 4.3.6 и хибридният договор се определя като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата.

4.4 ПРЕКЛАСИФИКАЦИЯ

4.4.1 Тогава и само тогава, когато предприятието промени своя стопански модел за управление на финансовите активи, то трябва да прекласифицира всички засегнати финансови активи в съответствие с параграфи 4.1.1—4.1.4. Вж. параграфи 5.6.1—5.6.7, B4.4.1—B4.4.3 и B5.6.1—B5.6.2 за допълнителни насоки относно прекласифицирането на финансови активи.

4.4.2 Предприятието не трябва да прекласифицира никой финансов пасив.

4.4.3 Посочените по-долу промени в обстоятелствата не представляват прекласификации за целите на параграфи 4.4.1—4.4.2:

- а) позиция, която преди това е била определен и ефективен хеджиращ инструмент при хеджиране на паричен поток или хеджиране на нетна инвестиция, вече не отговаря на условията за това;
- б) позиция става определен и ефективен хеджиращ инструмент при хеджиране на паричен поток или хеджиране на нетна инвестиция; и
- в) промени в оценяването в съответствие с раздел 6.7.

ГЛАВА 5 Оценяване

5.1 ПЪРВОНАЧАЛНО ОЦЕНЯВАНЕ

5.1.1 С изключение на търговските вземания, попадащи в обхвата на параграф 5.1.3, при първоначалното признаване предприятието оценява даден финансов актив или финансов пасив по неговата справедлива стойност, плюс или минус, в случай на финансов актив или финансов пасив, неоченяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, *разходите по сделката*, които са пряко относими към придобиването или издаването на финансовия актив или финансовия пасив.

5.1.1A Ако обаче справедливата стойност на финансовия актив или финансовия пасив при първоначалното му признаване се различава от цената на сделката, предприятието прилага параграф Б5.1.2А.

5.1.2 Когато предприятието използва счетоводно отчитане на база датата на уреждане за даден актив, който впоследствие се оценява по амортизирана стойност, активът се признава първоначално по неговата справедлива стойност на датата на сделката (вж. параграфи Б3.1.3—Б3.1.6).

5.1.3 Въпреки изискването по параграф 5.1.1, при първоначалното признаване предприятието оценява търговските вземания по цената на сделката (съгласно определението в МСФО 15), ако търговските вземания не съдържат значителен компонент на финансиране съгласно МСФО 15 (или когато предприятието прилага практическата целесъобразна мярка съгласно параграф 63 от МСФО 15).

5.2 ПОСЛЕДВАЩО ОЦЕНЯВАНЕ НА ФИНАНСОВИТЕ АКТИВИ

4.4.1 След първоначалното му признаване предприятието оценява даден финансов актив в съответствие с параграфи 4.1.1—4.1.5 по:

а) амортизирана стойност;

б) справедлива стойност през другия всеобхватен доход; или

в) справедлива стойност през печалбата или загубата.

5.2.2 Предприятието прилага изискванията за обезценка в раздел 5.5 по отношение на финансовите активи, които се оценяват по амортизирана стойност в съответствие с параграф 4.1.2, и по отношение на финансовите активи, които се оценяват по справедлива стойност през другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А.

5.2.3 Предприятието прилага изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането по параграфи 6.5.8—6.5.14 (и, ако е приложимо, по параграфи 89—94 от МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване* за счетоводното отчитане на хеджирането на справедлива стойност при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск) по отношение на финансов актив, който е определен като хеджирана позиция ⁽⁵⁰⁾.

5.3 ПОСЛЕДВАЩО ОЦЕНЯВАНЕ НА ФИНАНСОВИ ПАСИВИ

5.3.1 След първоначалното признаване на даден финансов пасив предприятието го оценява в съответствие с параграфи 4.2.1—4.2.2.

5.3.2 Предприятието прилага изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането в параграфи 6.5.8—6.5.14 (и, ако е приложимо, в параграфи 89—94 от МСС 39 за счетоводно отчитане на хеджирането на справедлива стойност при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск) по отношение на финансов пасив, който е определен като хеджирана позиция.

⁽⁵⁰⁾ В съответствие с параграф 7.2.21 предприятието може да избере като своя счетоводна политика да продължи да прилага изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането в МСС 39 вместо изискванията по глава 6 от настоящия стандарт. Ако предприятието направи този избор, позоваванията в настоящия стандарт на конкретни изисквания за счетоводно отчитане на хеджирането в глава 6, не са от значение. Вместо това предприятието прилага относимите изисквания за счетоводно отчитане на хеджирането по МСС 39.

5.4 ОЦЕНЯВАНЕ ПО АМОРТИЗИРАНА СТОЙНОСТ

Финансови активи

Метод на ефективния лихвен процент

5.4.1 Приходите от лихви се изчисляват чрез използването на *метода на ефективния лихвен процент* (вж. допълнение А, както и параграфи Б5.4.1—Б5.4.7). При това изчисление *ефективният лихвен процент* се прилага към *брутната балансова стойност на финансовия актив*, с изключение на:

- а) *закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка*. За тези финансови активи предприятието прилага *коригирания за кредитни загуби ефективен лихвен процент* към *амортизираната стойност на финансовия актив* при първоначалното признаване;
- б) *финансови активи, които не са закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка, но впоследствие са станали финансови активи с кредитна обезценка*. За тези финансови активи предприятието прилага *ефективния лихвен процент* към *амортизираната стойност на финансовия актив* в последващите отчетни периоди.

5.4.2 Предприятието, което през отчетен период изчислява приходите от лихви, като прилага метода на ефективния лихвен процент към амортизираната стойност на финансов актив в съответствие с параграф 5.4.1, буква б), изчислява през последващите отчетни периоди приходите от лихви, като прилага ефективния лихвен процент към брутната балансова стойност, ако кредитният риск по финансовия инструмент се подобрява, така че финансовият актив вече не е с кредитна обезценка и подобряването може обективно да бъде свързано със събитие, настъпило след като са били приложени изискванията в параграф 5.4.1, буква б) (например подобрене в кредитния рейтинг на длъжника).

Промяна на договорни парични потоци

5.4.3 Когато договорните парични потоци на финансов актив бъдат предоговорени или променени по друг начин и предоговарянето или промяната не води до отписването на този финансов актив в съответствие с настоящия стандарт, предприятието преизчислява брутната балансова стойност на финансовия актив и признава *печалба или загуба от промяна* в печалбата или загубата. Брутната балансова стойност на финансовия актив се преизчислява като настоящата стойност на предоговорените или променените договорни парични потоци, които са дисконтирани с първоначалния ефективен лихвен процент по финансовия актив (или коригирания за кредитни загуби ефективен лихвен процент за закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка), или, когато е приложимо, с преразгледания ефективен лихвен процент, изчислен съгласно параграф 6.5.10. Балансовата стойност на променения финансов актив се коригира за всякакви извършени разходи и такси, които се амортизират за оставащия срок на променения финансов актив.

Отписване

5.4.4 **Предприятието намалява пряко брутната балансова стойност на финансов актив, когато предприятието няма основателни очаквания за възстановяване на финансовия актив в неговата цялост или на част от него. Отписването представлява преустановяване на признаването (вж. параграф Б3.2.16, буква с).**

Промени в принципите на определяне на договорните парични потоци в резултат на реформата на базовия лихвен процент

5.4.5 Предприятието прилага параграфи 5.4.6—5.4.9 по отношение на всеки финансов актив или финансов пасив само когато базата за определяне на договорните парични потоци на този финансов актив или финансов пасив се промени в резултат на реформа на базовия лихвен процент. За тази цел понятието „реформа на базовия лихвен процент“ означава общопазарна реформа на базовия лихвен процент, както е описано в параграф 6.8.2.

5.4.6 Принципите на определяне на договорните парични потоци на финансов актив или финансов пасив може да се променят:

- а) с изменение на договорните условия, определени при първоначалното признаване на финансовия инструмент (напр. договорните условия се изменят, за да се замени съответният базов лихвен процент с алтернативен базов лихвен процент);

- б) по начин, който не е взет под внимание — или не е предвиден — в договорните условия при първоначалното признаване на финансовия инструмент, без да се изменят договорните условия (напр. методът за изчисляване на базовия лихвен процент се променя, без да се изменят договорните условия); и/или
- в) поради задействане на съществуващо договорно условие (например задействане на съществуваща резервна клауза).

5.4.7 Като целесъобразна мярка предприятието прилага параграф Б5.4.5 за счетоводно отчитане на промяна в базата за определяне на договорните парични потоци на финансов актив или финансов пасив, което това се изисква съгласно реформата на базовия лихвен процент. Тази целесъобразна мярка се прилага само по отношение на такива промени и само доколкото промяната се изисква съгласно реформата на базовия лихвен процент (вж. също параграф 5.4.9). За тази цел дадена промяна в принципите на определяне на договорните парични потоци се изисква съгласно реформата на базовия лихвен процент само когато са изпълнени следните две условия:

- а) промяната е необходима като пряка последица от реформата на базовия лихвен процент; и
- б) новите принципи на определяне на договорните парични потоци са икономически равностойни на предходните принципи (т.е. принципите непосредствено преди промяната).

5.4.8 Следните обстоятелства са примери за промени, от които може да произтекат нови принципи на определяне на договорните парични потоци, които са икономически равностойни на предходните принципи (т.е. принципите непосредствено преди промяната):

- а) замяната на съществуващ базов лихвен процент, използван за определяне на договорните парични потоци на финансов актив или финансов пасив, с алтернативен базов лихвен процент — или прилагането на такава реформа на базовия лихвен процент чрез промяна на метода за изчисляване на базовия лихвен процент — с добавяне на допълнителен фиксиран спред, необходим за компенсиране на разликата между базите на съществуващия базов лихвен процент и алтернативния базов лихвен процент;
- б) промени в периода за промяна, датите за промяна или броя дни между датите за купонните плащания, за да се приложи реформата на базовия лихвен процент; и
- в) добавяне на резервна разпоредба към договорните условия на финансов актив или финансов пасив, за да се спомогне за осъществяването на промените, описани в точки а) и б) по-горе.

5.4.9 Ако има промени във финансов актив или финансов пасив в допълнение към промените в принципите на определяне на договорните парични потоци, които се изискват съгласно реформата на базовия лихвен процент, предприятието първо прилага целесъобразната мярка по параграф 5.4.7 по отношение на промените, които се изискват съгласно реформата на базовия лихвен процент. След това предприятието прилага съответните изисквания по настоящия стандарт по отношение на допълнителни промени, за които целесъобразната мярка не се отнася. Ако допълнителната промяна не доведе до отписване на финансовия актив или финансовия пасив, за целите на счетоводното отчитане на тази допълнителна промяна предприятието прилага параграф 5.4.3 или параграф Б5.4.6 според случая. Ако допълнителната промяна доведе до отписване на финансовия актив или финансовия пасив, предприятието прилага изискванията за отписване.

5.5 ОБЕЗЦЕНКА

Признаване на очакваните кредитни загуби

Общ подход

5.5.1 Предприятието признава коректив за загуби за *очакваните кредитни загуби* от финансов актив, който се оценява в съответствие с параграф 4.1.2 или параграф 4.1.2А, лизингови вземания, *актив по договор* или заемен ангажимент и договор за финансова гаранция, по отношение на които се прилагат изискванията за обезценка в съответствие с параграф 2.1, буква ж), параграф 4.2.1, буква в) или параграф 4.2.1, буква г).

- 5.5.2 Предприятието прилага изискванията за обезценка за признаването и оценяването на коректив за загуби за финансови активи, които се оценяват по справедлива стойност през другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А. Корективът за загуби обаче се признава в другия всеобхватен доход и не намалява балансовата стойност на финансовия актив в отчета за финансовото състояние.
- 5.5.3 При спазване на изискванията на параграфи 5.5.13—5.5.16, към всяка отчетна дата предприятието оценява коректива за загуби за финансов инструмент в размер, равен на *очакваните кредитни загуби за целия срок* на инструмента, ако кредитният риск на този финансов инструмент се е увеличил значително след първоначалното признаване.
- 5.5.4 Целта на изискванията за обезценка е да бъдат признати *очакваните кредитни загуби за целия срок* на всички финансови инструменти, чийто кредитен риск се е увеличил значително след първоначалното признаване — независимо дали са оценени индивидуално или колективно — като се взема предвид цялата разумна и доказуема информация, включително и за бъдещи периоди.
- 5.5.5 **При спазване на изискванията на параграфи 5.5.13—5.5.16, ако към отчетната дата кредитният риск на финансов инструмент не се е увеличил значително след първоначалното признаване, предприятието оценява коректива за загуби за този финансов инструмент в размер, равен на *очакваните кредитни загуби за 12 месеца*.**
- 5.5.6 По отношение на заемните ангажименти и договорите за финансова гаранция за дата на първоначалното признаване се счита датата, на която предприятието става страна по неотменяем ангажимент, за целите на прилагането на изискванията за обезценка.
- 5.5.7 Ако през предходния отчетен период е оценило коректив за загуби за финансов инструмент в размер, равен на *очакваните кредитни загуби за целия срок* на инструмента, но към текущата отчетна дата предприятието определя, че условията по параграф 5.5.3 вече не са изпълнени, то оценява коректив за загуби в размер, равен на *очакваните кредитни загуби за 12 месеца* към текущата отчетна дата.
- 5.5.8 Предприятието признава в печалбата или загубата — като *печалба или загуба от обезценка* — размера на *очакваните кредитни загуби (или възстановяване)*, необходим с оглед корективът за загуби да бъде приравнен към отчетната дата на сумата, която трябва да бъде призната в съответствие с настоящия стандарт.

Определяне на значително увеличение на кредитния риск

- 5.5.9 Към всяка отчетна дата предприятието оценява дали кредитният риск на финансов инструмент се е увеличил значително след първоначалното признаване. При оценката си предприятието отчита промяната в риска от настъпване на неизпълнение през *очаквания срок* на финансовия инструмент, а не промяната в размера на *очакваните кредитни загуби*. За да направи тази оценка, предприятието сравнява риска от настъпване на неизпълнение по финансовия инструмент към отчетната дата и към датата на първоначалното признаване и взема предвид разумната и аргументирана информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, която удостоверява значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване.
- 5.5.10 Предприятието може да приеме, че кредитният риск на даден финансов инструмент не се е увеличил значително след първоначалното признаване, ако бъде установено, че финансовият инструмент е с нисък кредитен риск към отчетната дата (вж. параграфи Б5.5.22—Б5.5.24).

5.5.11 Ако съществува разумна и доказуема информация за бъдещи периоди, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, предприятието не може да разчита единствено на информация за просрочие, когато определя дали кредитният риск се е увеличил значително след първоначалното признаване. Когато обаче не е възможно да се осигури информация, която касае по-скоро бъдещото развитие, а не състоянието по отношение на просрочието (на индивидуална или колективна основа), без извършване на излишни разходи или усилия, предприятието може да използва информация за просрочията, за да определи дали е имало значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване. Независимо от начина, по който предприятието оценява значителното увеличение на кредитния риск, съществува оборимо предположение, че кредитният риск на финансов актив се е увеличил значително след първоначалното признаване, когато просрочието по договорните плащания надхвърля 30 дни. Предприятието може да обори това предположение, ако разполага с разумна и доказуема информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, която удостоверява, че кредитният риск не се е увеличил значително след първоначалното признаване, въпреки че просрочието по договорните плащания надхвърля 30 дни. Ако предприятието определи, че е налице значително увеличение на кредитния риск преди просрочието по договорните плащания да надхвърли 30 дни, оборимото предположение не се прилага.

Променени финансови активи

5.5.12 Ако договорните парични потоци на финансов актив са били предоговорени или променени и финансовият актив не е отписан, предприятието оценява дали е настъпило значително увеличение на кредитния риск на финансовия инструмент в съответствие с параграф 5.5.3, като съпоставя:

- а) риска от настъпване на неизпълнение към отчетната дата (въз основа на променените договорни условия); и
- б) риска от настъпване на неизпълнение към датата на първоначалното признаване (въз основа на първоначалните, непроменени договорни условия).

Закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка

5.5.13 **Независимо от параграфи 5.5.3 и 5.5.5, към отчетната дата предприятието признава единствено съвкупните промени в очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента след първоначалното признаване като коректив за загуби за закупените или първоначално създадените финансови активи с кредитна обезценка.**

5.5.14 Към всяка отчетна дата предприятието признава в печалбата или загубата стойността на промяната в очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента като печалба или загуба от обезценка. Предприятието признава благоприятните промени в очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента като печалба от обезценка, дори ако очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента са по-малки от размера на очакваните кредитни загуби, които са били включени в приблизително оценените парични потоци при първоначалното признаване.

Опростен подход за търговски вземания, активи по договор и лизингови вземания

5.5.15 **Независимо от параграфи 5.5.3 и 5.5.5, предприятието винаги оценява коректив за загуби в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента за:**

- а) търговски вземания или активи по договор, които произтичат от сделки, попадащи в обхвата на МСФО 15, и които:
 - i) не съдържат значителен компонент на финансиране съгласно МСФО 15 (или когато предприятието прилага практическата целесъобразна мярка съгласно параграф 63 от МСФО 15); или
 - ii) съдържат значителен компонент на финансиране в съответствие с МСФО 15, ако предприятието е избрало като своя счетоводна политика да измерва коректив за загуби в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента. Тази счетоводна политика се прилага за всички подобни търговски вземания или активи по договор, но може да се прилага и отделно за търговски вземания и активи по договор;

- б) лизингови вземания, които произтичат от сделки, попадащи в обхвата на МСФО 16, ако предприятието е избрало като своя счетоводна политика да измерва коректив за загуби в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента. Тази счетоводна политика се прилага за всички лизингови вземания, но може да се прилага и отделно за вземанията по финансов и по оперативен лизинг.

5.5.16 Предприятието може да определя независими една от друга счетоводни политики по отношение на търговските вземания, лизинговите вземания и активите по договори.

Оценяване на очакваните кредитни загуби

5.5.17 Предприятието оценява очакваните кредитни загуби по финансов инструмент така, че да бъде взета предвид:

- а) сумата, определена непредубедено и претеглена на базата на вероятността чрез оценяване на диапазона на възможните резултати;
- б) стойността на парите във времето; и
- в) разумната и доказуема информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия към отчетната дата, за минали събития, текущи условия и прогнозираните бъдещи икономически условия.

5.5.18 Когато оценява очакваните кредитни загуби, предприятието не трябва непременно да определя всеки възможен сценарий. То отчита обаче риска или вероятността от възникването на кредитна загуба, като разглежда както възможността да възникне кредитна загуба, така и възможността да не възникне такава, дори ако възможността от възникване на кредитна загуба да е много ниска.

5.5.19 Максималният срок, който се взема предвид при оценяването на очакваните кредитни загуби, е максималният срок на договорите (в т.ч. опции за удължаване), през който предприятието е изложено на кредитен риск, а не по-дълъг срок, дори той да съответства на стопанската практика.

5.5.20 Някои финансови инструменти обаче включват както кредит, така и ангажимент по неусвоен кредит, като договорните права на предприятието да изисква погасяване и отмяна на ангажимента по неусвоен заем не ограничават експозицията на предприятието към кредитни загуби само за договорния срок на предизвестие. Единствено по отношение на такива финансови инструменти предприятието оценява очакваните кредитни загуби за срока, през който предприятието е изложено на кредитен риск, а очакваните кредитни загуби не могат да бъдат намалени чрез мерки за управление на кредитния риск, дори ако този срок надхвърля максималния договорен срок.

5.6 ПРЕКЛАСИФИКАЦИЯ НА ФИНАНСОВИ АКТИВИ

5.6.1 Ако предприятието прекласифицира финансови активи в съответствие с параграф 4.4.1, то прилага прекласификацията без обратна сила от датата на прекласификация. Предприятието не преизчислява никакви признати преди това печалби, загуби (включително печалби или загуби от обезценка) или лихви. В параграфи 5.6.2—5.6.7 се посочват изискванията за прекласификация.

5.6.2 Ако предприятието прекласифицира финансов актив от категория „оценявани по амортизирана стойност“ в категория „оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата“, неговата справедлива стойност се оценява към датата на прекласификация. Всяка печалба или загуба, произтичаща от разликата между предишната амортизирана стойност на финансовия актив и неговата справедлива стойност, се признава в печалбата или загубата.

- 5.6.3** Ако предприятието прекласифицира финансов актив от категория „оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата“ в категория „оценявани по амортизирана стойност“, неговата справедлива стойност към датата на прекласификация става новата му брутна балансова стойност. (вж. параграф Б5.6.2 за насоки за определяне на ефективния лихвен процент и коректив за загуби към датата на прекласификация).
- 5.6.4** Ако предприятието прекласифицира финансов актив от категория „оценявани по амортизирана стойност“ в категория „оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход“, неговата справедлива стойност се оценява към датата на прекласификация. Всяка печалба или загуба, произтичаща от разликата между предишната амортизирана стойност на финансовия актив и неговата справедлива стойност, се признава в друг всеобхватен доход. Ефективният лихвен процент и оценяването на очакваните кредитни загуби не се коригират в резултат на прекласификацията. (вж. параграф Б5.6.1.)
- 5.6.5** Ако предприятието прекласифицира финансов актив от категория „оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход“ в категория „оценявани по амортизирана стойност“, финансовият актив се прекласифицира по неговата справедлива стойност към датата на прекласификация. Съвкупната печалба или загуба, призната преди това в другия всеобхватен доход, се изважда обаче от собствения капитал и се коригира за сметка на справедливата стойност на финансовия актив към датата на прекласификация. В резултат на това финансовият актив се оценява към датата на прекласификация, все едно че винаги е бил оценяван по амортизирана стойност. Тази корекция засяга другия всеобхватен доход, но не засяга печалбата или загубата и следователно не представлява корекция от прекласификация (вж. МСС 1 *Представяне на финансови отчети*). Ефективният лихвен процент и оценяването на очакваните кредитни загуби не се коригират в резултат на прекласификацията. (вж. параграф Б5.6.1.)
- 5.6.6** Ако предприятието прекласифицира финансов актив от категория „оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата“ в категория „оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход“, финансовият актив продължава да се оценява по справедлива стойност. (вж. параграф Б5.6.2 за насоки за определяне на ефективния лихвен процент и коректив за загуби към датата на прекласификация).
- 5.6.7** Ако предприятието прекласифицира финансов актив от категория „оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход“ в категория „оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата“, финансовият актив продължава да се оценява по справедлива стойност. Съвкупната печалба или загуба, призната преди това в другия всеобхватен доход, се прекласифицира от собствения капитал в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1) към датата на прекласификация.

5.7 ПЕЧАЛБИ И ЗАГУБИ

5.7.1 Печалба или загуба от финансов актив или финансов пасив, който се оценява по справедлива стойност, се признава в печалбата или загубата, освен ако:

- а) е част от хеджиращо взаимоотношение (вж. параграфи 6.5.8—6.5.14 и, ако е приложимо, параграфи 89—94 от МСС 39 за счетоводното отчитане на хеджирането на справедлива стойност при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск);
- б) е инвестиция в капиталов инструмент и предприятието е избрало да представя печалбите и загубите от тази инвестиция в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5;
- в) е финансов пасив, определен като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, и предприятието е задължено да представи ефекта от промените в кредитния риск на пасива в другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.7; или

г) е финансов актив, оценен по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А, и предприятието е задължено да признава някои промени в справедливата стойност в другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.10.

5.7.1А Дивидентите се признават в печалбата или загубата само когато:

- а) правото на предприятието да получи плащане на дивидент е установено;
- б) има вероятност предприятието да получи икономически ползи, свързани с дивидента; и
- в) размерът на дивидента може да бъде надеждно оценен.

5.7.2 Печалба или загуба от финансов актив, който се оценява по амортизирана стойност и не е част от хеджиращо взаимоотношение (вж. параграфи 6.5.8—6.5.14 и, ако е приложимо, параграфи 89—94 от МСС 39 за счетоводно отчитане на хеджирането на справедлива стойност при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск), се признава в печалбата или загубата, когато финансовият актив се отписва или прекласифицира в съответствие с параграф 5.6.2 чрез процеса на амортизация или с оглед признаване на печалби или загуби от обезценка. Предприятието прилага параграфи 5.6.2 и 5.6.4, когато прекласифицира финансови активи от категория „оценявани по амортизирана стойност“. Печалба или загуба от финансов пасив, който се оценява по амортизирана стойност и не е част от хеджиращо взаимоотношение (вж. параграфи 6.5.8—6.5.14 и, ако е приложимо, параграфи 89—94 от МСС 39 за счетоводно отчитане на хеджирането на справедлива стойност при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск), се признава в печалбата или загубата, когато финансовият пасив се отписва и чрез процеса на амортизация. (вж. параграф Б5.7.2 за насоки относно положителните или отрицателните курсови разлики)

5.7.3 Печалба или загуба по финансов актив или финансов пасив, които са хеджирани позиции в хеджиращо взаимоотношение, се признават в съответствие с параграфи 6.5.8—6.5.14 и, ако е приложимо, параграфи 89—94 от МСС 39 за счетоводно отчитане на хеджирането на справедлива стойност при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск.

5.7.4 Ако предприятието признава финансови активи при използване на счетоводно отчитане на база датата на уреждане (вж. параграфи 3.1.2, Б3.1.3 и Б3.1.6), промяната в справедливата стойност на актива, който ще бъде получен през периода между датата на сделката и датата на уреждане, не се признава за активите, оценявани по амортизирана стойност. За активите, оценявани по справедлива стойност обаче, промяната в справедливата стойност се признава в печалбата или загубата или в друг всеобхватен доход, както е уместно съгласно параграф 5.7.1. За дата на сделката се счита датата на първоначалното признаване за целите на прилагане на изискванията за обезценка.

Инвестиции в инструменти на собствения капитал

5.7.5 При първоначалното признаване предприятието може да направи неотменим избор да представя в другия всеобхватен доход последващите промени в справедливата стойност на инвестиция в инструмент на собствения капитал от обхвата на настоящия стандарт, който нито се държи за търгуване, нито е условно възнаграждение, признато от купувача в бизнес комбинация, за която се прилага МСФО 3. (вж. параграф Б5.7.3 за насоки относно положителните или отрицателните курсови разлики)

5.7.6 Ако предприятието направи избора по параграф 5.7.5, то признава в печалбата или загубата дивидентите от тази инвестиция в съответствие с параграф 5.7.1А.

Пасиви, определени като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата

5.7.7 Предприятието представя печалбата или загубата от финансов пасив, който е определен като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 4.2.2 или 4.3.5, по следния начин:

- a) сумата на промяната в справедливата стойност на финансовия пасив, която се дължи на промени в кредитния риск на този пасив, се представя в друг всеобхватен доход (вж. параграфи Б5.7.13—Б5.7.20), и
- b) оставащата сума от промяната в справедливата стойност на пасива се представя в печалбата или загубата,

освен ако счетоводното отразяване на ефекта от промените в кредитния риск на пасива, описано в буква а), би създадо или увеличило счетоводното несъответствие в печалбата или загубата (в който случай се прилага параграф 5.7.8). Параграфи Б5.7.5—Б5.7.7 и Б5.7.10—Б5.7.12 предоставят насоки, за да се определи дали ще бъде създадено, или увеличено счетоводното несъответствие.

5.7.8 Ако изискванията в параграф 5.7.7 биха създали или увеличили счетоводното несъответствие в печалбата или загубата, предприятието представя всички печалби или загуби от този пасив (включително ефекта от промените в кредитния риск на този пасив) в печалбата или загубата.

5.7.9 Независимо от изискванията в параграфи 5.7.7 и 5.7.8, предприятието представя в печалбата или загубата всички печалби и загуби по заемни ангажменти и договори за финансова гаранция, които са определени като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата.

Активи, оценявани по справедлива стойност през другия всеобхватен доход

5.7.10 Печалба или загуба от финансов актив, оценяван по справедлива стойност през другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А, се признава в другия всеобхватен доход, с изключение на печалбите или загубите от обезценка (вж. раздел 5.5) и положителните и отрицателните курсови разлики (вж. параграфи Б5.7.2—Б5.7.2А) до момента на отписване или прекласификация на финансовия актив. Когато финансовият актив се отписва, съвкупната печалба или загуба, призната преди това в другия всеобхватен доход, се прекласифицира от собствения капитал в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1). Ако финансовият актив се прекласифицира от категория „оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход“, предприятието взема предвид съвкупната печалба или загуба, която е била призната в другия всеобхватен доход в съответствие с параграфи 5.6.5 и 5.6.7. Лихвата, която се изчислява чрез използването на метода на ефективния лихвен процент, се признава в печалбата или загубата.

5.7.11 Както е описано в параграф 5.7.10, ако финансов актив се оценява по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А, сумите, признати в печалбата или загубата, са същите като сумите, които би трябвало да бъдат признати в печалбата или загубата, ако финансовият актив бе оценяван по амортизирана стойност.

ГЛАВА 6 Отчитане на хеджирането

6.1 ЦЕЛИ И ОБХВАТ НА СЧЕТОВОДНОТО ОТЧИТАНЕ НА ХЕДЖИРАНЕТО

6.1.1 Със счетоводното отчитане на хеджирането се цели във финансовите отчети да бъде представен ефектът от дейностите на предприятието по управление на риска, при които се използват финансови инструменти за управление на експозиции, възникващи вследствие на особени рискове, които могат да окажат въздействие върху печалбата или загубата (или върху друг всеобхватен доход при инвестиции в капиталови инструменти, за които предприятието е избрало да представя промените в справедливата стойност в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5). Този подход има за цел да пресъздаде особеностите на хеджиращите инструменти, за които се прилага счетоводно отчитане на хеджирането, за да може да се вникне в тяхното предназначение и действие.

6.1.2 Предприятието може да избере да определи хеджиращото взаимоотношение между хеджиращ инструмент и хеджирана позиция в съответствие с параграфи 6.2.1—6.3.7 и Б6.2.1—Б6.3.25. По отношение на хеджиращите взаимоотношения, които отговарят на съответните критерии, предприятието отчита печалбата или загубата от хеджиращия инструмент и хеджираната позиция в съответствие с параграфи 6.5.1—6.5.14 и Б6.5.1—Б6.5.28. Ако хеджираната позиция представлява група от позиции, предприятието спазва допълнителните изисквания, посочени в параграфи 6.6.1—6.6.6 и Б6.6.1—Б6.6.16.

6.1.3 При хеджиране на справедлива стойност на лихвена експозиция по портфейл от финансови активи или финансови пасиви (и само при такова хеджиране) предприятието може да приложи изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането в МСС 39 вместо посочените в настоящия стандарт. В този случай предприятието трябва също да приложи специфичните изисквания за счетоводно отчитане на хеджирането на справедлива стойност при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск и да определи като хеджирана позиция част, която е в чуждестранна валута (вж. параграфи 81А, 89А и НП114—НП132 от МСС 39).

6.2 ХЕДЖИРАЩИ ИНСТРУМЕНТИ

Инструменти, отговарящи на изискванията

6.2.1 **Всеки дериватив, оценен по справедлива стойност през печалбата или загубата, може да бъде определен като хеджиращ инструмент, с изключение на някои издадени опции (вж. параграф Б6.2.4).**

6.2.2 **Недеривативен финансов актив или недеривативен финансов пасив, оценен по справедлива стойност през печалбата или загубата, може да бъде определен като хеджиращ инструмент, освен ако не е финансов пасив, определен по справедлива стойност през печалбата или загубата, за който сумата на промяната в справедливата стойност, която се дължи на промени в кредитния риск на този пасив, се представя в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.7. При хеджиране на валутен риск валутнорисковият компонент на недеривативен финансов актив или недеривативен финансов пасив може да бъде определен като хеджиращ инструмент, при условие че не е инвестиция в капиталов инструмент, за който предприятието е избрало да представя промените в справедливата стойност в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5.**

6.2.3 **За целите на счетоводното отчитане на хеджирането като хеджиращи инструменти може да бъдат определени само договорите с контрагент, който е външно лице по отношение на отчитащото се предприятие (т.е. външно лице за групата или отделното предприятие, което се отчита).**

Определяне на хеджиращи инструменти

6.2.4 Инструмент, отговарящ на критериите, трябва да бъде определен в своята цялост като хеджиращ инструмент. Единствените позволени изключения са:

- а) отделяне на вътрешната стойност и времевата стойност на опционен договор и определяне като хеджиращ инструмент само на промяната във вътрешната стойност на опцията, а не промяната във времевата стойност (вж. параграфи 6.5.15 и Б6.5.29—Б6.5.33);
- б) отделяне на форуърд елемента и спот елемента на форуърден договор и определяне като хеджиращ инструмент само на промяната в стойността на спот елемента на форуърдния договор, а не форуърдния елемент; по подобен начин, основният спред на чуждестранна валута може да бъде отделен и изключен при определянето на финансов инструмент като хеджиращ инструмент (вж. параграфи 6.5.16 и Б6.5.34—Б6.5.39); и
- в) пропорционална част от целия хеджиращ инструмент, например 50 % от номиналната стойност, може да се определи като хеджиращ инструмент в хеджиращо взаимоотношение. Въпреки това хеджиращ инструмент не може да се определи само за част от промяната в справедливата му стойност, отнасяща се само за част от времевия период, през който хеджиращият инструмент остава в обращение.

6.2.5 Предприятието може да разглежда в комбинация и съвместно да определя като хеджиращ инструмент (включително когато риск/-ове, възникващ/-и от някои хеджиращи инструменти прихваща/-т тези, които произхождат от други инструменти) всяка една от следните комбинации:

а) деривативи или пропорционални части от тях; и

б) недеривативи или пропорционални части от тях;

6.2.6 Въпреки това деривативен инструмент, който комбинира издадена опция и закупена опция (например „лихвен диапазон“), не отговаря на условията за хеджиращ инструмент, ако към датата на определянето представлява, по същество, нетна издадена опция (освен ако отговаря на условията в съответствие с параграф Б6.2.4). По подобен начин, два или повече инструмента (или пропорционални части от тях) могат да бъдат съвместно определени като хеджиращ инструмент, само ако към датата на определянето не представляват в комбинация, по същество, нетна издадена опция (освен ако не отговаря на условията в съответствие с параграф Б6.2.4).

6.3 ХЕДЖИРАНИ ПОЗИЦИИ

Позиции, отговарящи на изискванията

6.3.1 Хеджирана позиция (хеджиран отчетен обект) може да бъде признат актив или пасив, непризнат *неотменил ангажимент*, *прогнозна сделка* или нетна инвестиция в предприятие в чужбина. Хеджираната позиция може да бъде:

а) **самостоятелна позиция; или**

б) група от позиции (при спазване на изискванията на параграфи 6.6.1—6.6.6 и Б6.6.1—Б6.6.16).

Хеджирана позиция може също така да бъде компонент от такава позиция или група позиции (вж. параграфи 6.3.7 и Б6.3.7—Б6.3.25).

6.3.2 Хеджираната позиция трябва да е надеждно оценима.

6.3.3 Ако хеджираната позиция е прогнозна сделка (или компонент от нея), тази сделка трябва да бъде много вероятна.

6.3.4 Съвкупна експозиция, която е комбинация от експозиция, която отговаря на критериите за хеджирана позиция в съответствие с параграф 6.3.1, и дериватив, може да бъде определена като хеджирана позиция (вж. параграфи Б6.3.3—Б6.3.4). Тук се включва прогнозна сделка със съвкупна експозиция (т.е. недоговорена, но очаквана бъдеща сделка, която ще доведе до експозиция и дериватив), ако съвкупната експозиция е много вероятна и, след като е възникнала и следователно вече не е прогнозна, отговаря на критериите за хеджирана позиция.

6.3.5 За целите на счетоводното отчитане на хеджирането само активи, пасиви, неотменими ангажименти или много вероятни прогнозни сделки с контрагент, който е външно лице по отношение на отчиташото се предприятие, могат да бъдат определяни като хеджирани позиции. Счетоводното отчитане на хеджирането може да бъде приложено и за сделки между предприятия в същата група единствено в индивидуалните или самостоятелните финансови отчети на тези предприятия, но не и в консолидираните финансови отчети на групата, с изключение на консолидираните финансови отчети на инвестиционно предприятие по смисъла на МСФО 10, когато сделките между инвестиционно предприятие и неговите дъщерни дружества, които са оценени по справедлива стойност през печалбата или загубата, не се отстраняват от консолидираните финансови отчети.

- 6.3.6 Като изключение на посоченото в параграф 6.3.5 обаче, валутният риск по вътрешногрупов паричен отчетен обект (например задължение/вземане между две дъщерни предприятия) може да отговаря на условията да бъде хеджирана позиция в консолидираните финансови отчети, ако води до излагане на риск от положителни или отрицателни курсови разлики, който не се отстранява напълно при консолидация в съответствие с МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове*. В съответствие с МСС 21 положителните и отрицателните курсови разлики по вътрешногрупови парични отчетни обекти не се отстраняват напълно при консолидация, когато вътрешногруповият паричен отчетен обект е от сделка между две предприятия от групата, които имат различни функционални валути. Освен това валутният риск по много вероятна прогнозна вътрешногрупова сделка може да се квалифицира като хеджирана позиция в консолидираните финансови отчети, при условие че сделката е деноминирана във валута, различна от функционалната валута на предприятието, сключващо тази сделка, и валутният риск ще повлияе консолидираната печалба или загуба.

Определяне на хеджирани инструменти

- 6.3.7 Предприятието може да определи даден отчетен обект (позиция) в неговата цялост или компонент на даден отчетен обект като хеджирана позиция в хеджиращо взаимоотношение. Целият отчетен обект включва всички промени в паричните потоци или справедливата стойност на отчетния обект. Компонентът включва промяна, която е по-малка от цялостна промяна на справедливата стойност или променливостта на паричните потоци на отчетен обект. В този случай предприятието може да определи само следните видове компоненти (включително комбинации) като хеджирани позиции:

- а) само промените в паричните потоци или справедливата стойност на даден отчетен обект, които може да бъдат отдадени на конкретен риск или рискове (рисков компонент), при условие че въз основа на оценка, изготвена в рамките на конкретната пазарна структура, рисковият компонент е отделно разграничим и надеждно оценен (вж. параграфи Б6.3.8—Б6.3.15). Рисковите компоненти включват определянето единствено на промените в паричните потоци или справедливата стойност на хеджирана позиция над или под определена цена или друга променлива (еднопосочен риск);
- б) един или повече избрани договорни парични потоци;
- в) компоненти на номиналната стойност, т.е. определена част от стойността на даден отчетен обект (вж. параграфи Б6.3.16—Б6.3.20).

6.4 КРИТЕРИИ ПО ОТНОШЕНИЕ НА СЧЕТОВОДНОТО ОТЧИТАНЕ НА ХЕДЖИРАНЕТО

6.4.1 Хеджиращо взаимоотношение отговаря на условията за счетоводно отчитане на хеджирането, когато и само когато са изпълнени всички долупосочени критерии:

- а) хеджиращото взаимоотношение обхваща единствено допустими хеджиращи инструменти и допустими хеджирани позиции;
- б) в началото на хеджиращото взаимоотношение се извършва формално определяне и документиране на хеджиращото взаимоотношение, както и на определените от предприятието цел за управление на риска и стратегия за извършване на хеджирането. Тази документация включва определяне на хеджиращия инструмент, хеджираната позиция, естеството на хеджиращия риск и начините, които предприятието ще използва за оценка дали хеджиращото взаимоотношение покрива изискванията за ефективност на хеджирането (включително неговия анализ на източниците на неефективност на хеджирането и как определя коефициента на хеджиране);
- в) хеджиращото взаимоотношение отговаря на всяко едно от следните изисквания за ефективност на хеджирането:
 - i) съществува икономическа връзка между хеджираната позиция и хеджиращия инструмент (вж. параграфи Б6.4.4—Б6.4.6);
 - ii) ефектът от кредитния риск не доминира над промените в стойността, произтичащи от тази икономическа връзка (вж. параграфи Б6.4.7—Б6.4.8); и

- iii) коефициентът на хеджиране на хеджиращото взаимоотношение е същият като коефициента, получен от количеството на хеджираната позиция, хеджирана фактически от предприятието, и количеството на хеджиращия инструмент, използван фактически от предприятието за хеджиране на този обем от хеджираната позиция. Това определяне обаче не трябва да отразява дисбаланса между теглата на хеджираната позиция и хеджиращия инструмент, който би създал неефективност на хеджирането (призната или не), която може да доведе до счетоводни данни, които са несъвместими с целта на счетоводното отчитане на хеджирането (вж. параграфи Б6.4.9—Б6.4.11).

6.5 СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА ХЕДЖИРАНЕТО НА ОТГОВАРЯЩИ НА КРИТЕРИИТЕ ХЕДЖИРАЩИ ВЗАИМООТНОШЕНИЯ

6.5.1 **Предприятието прилага счетоводно отчитане на хеджирането по отношение на хеджиращи взаимоотношения, които отговарят на критериите в параграф 6.4.1 (който включва решението на предприятието да определи хеджиращото взаимоотношение).**

6.5.2 **Съществуват три вида хеджиращи взаимоотношения:**

- а) хеджиране на справедливата стойност: хеджиране на експозицията към риск от промени в справедливата стойност на признат актив, пасив, непризнат неотменим ангажимент или на компонент от всяка такава позиция, която се дължи на конкретен риск и може да окаже влияние върху печалбата или загубата;
- б) хеджиране на паричен поток: хеджиране на експозицията към променливост на паричните потоци, която се дължи на конкретен риск, свързан с целия или част от признат актив или пасив (например всички или някои бъдещи лихвени плащания по дълг с променлив лихвен процент), или с много вероятна прогнозна сделка, и която може да окаже влияние върху печалбата или загубата;
- в) хеджиране на нетна инвестиция в предприятие в чужбина съгласно определението в МСС 21.

6.5.3 Ако хеджираната позиция е инструмент на собствения капитал, за който предприятието е избрало да представя промените в справедливата стойност в другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5, хеджираната експозиция, посочена в параграф 6.5.2, буква а), трябва да бъде тази, която може да засегне другия всеобхватен доход. Само в този случай признатата неефективност на хеджирането се представя в другия всеобхватен доход.

6.5.4 Хеджиране на валутния риск по неотменим ангажимент може да се отчете като хеджиране на справедлива стойност или като хеджиране на паричен поток.

6.5.5 Ако хеджиращо взаимоотношение вече не отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането във връзка с коефициента на хеджиране (вж. параграф 6.4.1, буква в), подточка iii), но целта за управление на риска за това определено хеджиращо взаимоотношение остава непроменена, предприятието коригира коефициента на хеджиране на хеджиращото взаимоотношение, така че отново да покрива съответните критерии (в настоящия стандарт това е посочено като „възстановяване на баланса“ — вж. параграфи Б6.5.7—Б6.5.21).

6.5.6 **Предприятието прекратява счетоводното отчитане на хеджирането без обратна сила само когато хеджиращото взаимоотношение (или част от него) вече не отговаря на установените критерии (след като се вземе предвид всяко възстановяване на баланса на хеджиращото взаимоотношение, ако е приложимо). Това включва случаи, при които хеджиращият инструмент е с изтекъл срок или е продаден, прекратен или упражнен. За тази цел замяната или револвирането на хеджиращия инструмент с друг хеджиращ инструмент не представлява достигане на крайна дата на валидност или прекратяване, ако такава замяна или револвиране е част от и е съгласувано с документираната цел за управление на риска на предприятието. В допълнение, поради тази причина няма достигане до крайна дата на валидност или прекратяване на хеджиращия инструмент, ако:**

- а) в резултат на законови или подзаконови разпоредби или в резултат от въвеждането на законови или подзаконови разпоредби страните по хеджиращия инструмент се споразумеят, че един или повече контрагенти за клиринг заменят първоначалния им контрагент и се превръщат в нов контрагент за всяка една от страните. За тази цел контрагент за клиринг означава централен контрагент (наричан понякога „организация за клиринг“ или „агенция за клиринг“) или предприятие или предприятия, например клирингов член на организация за клиринг или клиент на клирингов член на организация за клиринг, които действат като контрагент, за да извършат клиринг от централен контрагент. Ако обаче страните по хеджиращия инструмент заменят първоначалните си контрагенти с различни контрагенти, изискването по настоящата буква е изпълнено само ако всяка от страните извършва клиринг със същия централен контрагент;
- б) другите промени, ако такива се налагат, на хеджиращия инструмент се ограничават до промени, необходими за осъществяване на замяната на контрагента. Такива промени се ограничават до промените, които са в съответствие с условията, които биха били очаквани, ако клирингът на хеджиращия инструмент е бил първоначално извършен от контрагента за клиринг. Тези промени включват промени в изискванията за обезпечение, в правата за прихващане на салдата по вземанията и задълженията и в налаганите такси;

Прекратяването на счетоводното отчитане на хеджирането може да засяга цялото хеджиращо взаимоотношение или само част от него (в който случай счетоводното отчитане на хеджирането продължава да се прилага за остатъчното хеджиращо взаимоотношение).

6.5.7 Предприятието прилага:

- а) параграф 6.5.10, когато то прекратява счетоводното отчитане на хеджирането за хеджиране на справедлива стойност, по което хеджираната позиция е (или е част от) финансов инструмент, оценяван по амортизирана стойност; и
- б) параграф 6.5.12, когато то прекратява счетоводното отчитане на хеджирането за хеджиране на паричен поток.

Хеджиране на справедлива стойност

6.5.8 Ако хеджирането на справедлива стойност отговаря на критериите в параграф 6.4.1, хеджиращото взаимоотношение се отчита по следния начин:

- а) печалбата или загубата от хеджиращия инструмент се признава в печалбата или загубата (или в друг всеобхватен доход, ако хеджиращият инструмент е капиталов инструмент, за който предприятието е избрало да представя промените в справедливата стойност в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5);
- б) хеджиращата печалба или загуба от хеджираната позиция коригира балансовата стойност на хеджираната позиция (ако е приложимо) и се признава в печалбата или загубата. Ако хеджираната позиция е финансов актив (или част от него), който се оценява по справедлива стойност през другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А, хеджиращата печалба или загуба от хеджираната позиция се признава в печалбата или загубата. Ако хеджираната позиция е обаче инструмент на собствения капитал, за който предприятието е избрало да представя промените в справедливата стойност в другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5, тези суми остават в другия всеобхватен доход. Когато хеджираната позиция е непризнат неотменим ангажимент (или част от него), съвкупната промяна в справедливата стойност на хеджираната позиция след нейното определяне се признава като актив или пасив в съответствие с признаване на съответната печалба или загуба в печалбата или загубата.

6.5.9 Когато хеджирана позиция в хеджиране на справедлива стойност е неотменим ангажимент (или част от него), за да се придобие актив или поеме пасив, първоначалната балансова стойност на актива или пасива, който възниква в резултат на изпълнението на неотменимия ангажимент от страна на предприятието, се коригира, за да се включи съвкупната промяна в справедливата стойност на хеджираната позиция, която е била призната в отчета за финансовото състояние.

- 6.5.10 Всички корекции, произтичащи от параграф 6.5.8, буква б), се амортизират в печалбата или загубата, ако хеджираната позиция е финансов инструмент (или част от него), оценяван по амортизирана стойност. Амортизирането може да започне веднага при наличие на корекцията и започва не по-късно от момента, в който хеджираната позиция престане да бъде коригирана за хеджиращата печалба или загуба. Амортизацията се базира на преизчислен ефективен лихвен процент от датата, на която започва тази амортизация. При финансов актив (или част от него), който е хеджирана позиция и се оценява по справедлива стойност през другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А, се прилага амортизация по същия начин, но за сумата, която представлява натрупаната печалба или загуба, призната преди това в съответствие с параграф 6.5.8, буква б), а не се коригира балансовата стойност.

Хеджиране на паричен поток

- 6.5.11 Ако хеджирането на паричен поток отговаря на критериите в параграф 6.4.1, хеджиращото взаимоотношение се отчита по следния начин:

- а) отделният компонент на собствения капитал, свързан с хеджираната позиция (резерв от хеджиране на паричен поток), се коригира до размера на по-малката от следните величини (като абсолютна стойност):
- i) съвкупната печалба или загуба от хеджиращия инструмент от началото на хеджирането; и
 - ii) съвкупната промяна в справедливата стойност (настояща стойност) на хеджираната позиция (например настоящата стойност на съвкупната промяна в хеджираните очаквани бъдещи парични потоци) от началото на хеджирането;
- б) частта от печалбата или загубата от хеджиращия инструмент, която се определя като ефективно хеджиране (т.е. частта, която се прихваща от промяната в резерва от хеджиране на паричен поток, изчислен в съответствие с буква а), се признава в другия всеобхватен доход;
- в) всяка друга печалба или загуба по хеджиращия инструмент (или всяка печалба или загуба, необходима за изравняване на промяната в резерва от хеджиране на паричен поток, изчислен в съответствие с буква а) е неефективност на хеджирането, която се признава в печалбата или загубата;
- г) сумата, която е била натрупана в резерва от хеджиране на паричен поток в съответствие с буква а), се отчита по следния начин:
- i) ако хеджирана прогнозна сделка води впоследствие до признаване на нефинансов актив или на нефинансов пасив или ако хеджирана прогнозна сделка за нефинансов актив или нефинансов пасив става неотменим ангажимент, за който се прилага счетоводно отчитане на хеджирането на справедлива стойност, предприятието изважда тази сума от резерва от хеджиране на паричен поток и я включва в първоначалната цена на придобиване или в друга балансова стойност на актива или пасива. Това не представлява корекция от прекласификация (вж. МСС 1) и следователно не засяга другия всеобхватен доход;
 - ii) при хеджиране на паричен поток, различно от посочените в подточка i), тази сума се прекласифицира от резерва от хеджиране на паричен поток в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1) в същия период или периоди, през които хеджираните очаквани бъдещи парични потоци оказват влияние върху печалбата или загубата (например в периоди, през които лихвеният приход или лихвеният разход се признава или при осъществяване на прогнозната продажба);

iii) **въпреки това, ако тази сума представлява загуба и предприятието очаква, че цялата или част от тази загуба няма да бъде възстановена в един или повече бъдещи периоди, то прекласифицира незабавно сумата, която се очаква да не бъде възстановена, в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1).**

6.5.12 Когато предприятието прекратява счетоводното отчитане на хеджирането за хеджиране на паричен поток (вж. параграф 6.5.6 и параграф 6.5.7, буква б), то отчита размера, който е бил натрупан в резерва от хеджиране на паричен поток в съответствие с параграф 6.5.11, буква а), по следния начин:

- а) ако все още се очаква хеджираните бъдещи парични потоци да възникнат, тази сума остава в резерва от хеджиране на паричен поток, докато бъдещите парични потоци възникват или се прилага параграф 6.5.11, буква г), подточка iii). Параграф 6.5.11, буква г) се прилага, когато бъдещите парични потоци възникват.
- б) ако вече не се очаква хеджираните бъдещи парични потоци да възникнат, тази сума незабавно се прекласифицира от резерва от хеджиране на паричен поток в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1). Хеджиран бъдещ паричен поток, който вече е малко вероятно да възникне, може въпреки това да се очаква да възникне.

Хеджиране на нетна инвестиция в предприятие в чужбина

6.5.13 **Хеджиране на нетна инвестиция в предприятие в чужбина, включително хеджиране на парична позиция, която се отчита като част от нетната инвестиция (вж. МСС 21), се отчита подобно на хеджирането на паричен поток:**

- а) **частта от печалбата или загубата от хеджиращия инструмент, която се определя като ефективно хеджиране, се признава в друг всеобхватен доход (вж. параграф 6.5.11); и**
- б) **неефективната част се признава в печалбата или загубата.**

6.5.14 **Съвкупната печалба или загуба от хеджиращия инструмент, свързана с ефективната част на хеджирането, която е била натрупана в резерва от превалутиране, се прекласифицира от собствения капитал в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1) в съответствие с параграфи 48—49 от МСС 21 при освобождаване или частично освобождаване от предприятието в чужбина.**

Отчитане на времевата стойност на опциите

6.5.15 Когато предприятие отделя вътрешната стойност и времевата стойност на опционен договор и определя като хеджиращ инструмент само промяната във вътрешната стойност на опцията (вж. параграф 6.2.4, буква а), то отчита времевата стойност на опцията по следния начин (вж. параграфи Б6.5.29—Б6.5.33):

- а) предприятието разграничава времевата стойност на опциите от типа на хеджираната позиция, която се хеджира с опцията (вж. параграф Б6.5.29):
 - i) хеджирана позиция, свързана със сделка; или
 - ii) хеджирана позиция, свързана с времеви период;
- б) промяната в справедливата стойност на времевата стойност на опция, с която се хеджира хеджирана позиция, свързана със сделка, се признава в друг всеобхватен доход до степента, до която тя се отнася до хеджираната позиция, и се натрупва като отделен компонент на собствения капитал. Съвкупната промяна в справедливата стойност, възникваща от времевата стойност на опцията, натрупана като отделен компонент на собствения капитал („сумата“), се отчита по следния начин:

- i) ако хеджираната позиция води впоследствие до признаване на нефинансов актив или на нефинансов пасив или на неотменим ангажимент за нефинансов актив или нефинансов пасив, за който се прилага счетоводно отчитане на хеджирането на справедлива стойност, предприятието изважда тази сума от отделния компонент на собствения капитал и я включва в първоначалната цена на придобиване или в друга балансова стойност на актива или пасива. Това не представлява корекция от прекласификация (вж. МСС 1) и следователно не засяга другия всеобхватен доход;
 - ii) при хеджиращи взаимоотношения, различни от обхванатите в подточка i), тази сума се прекласифицира от отделния компонент на собствения капитал в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1) в същия период или периоди, през които хеджираните очаквани бъдещи парични потоци оказват влияние върху печалбата или загубата (например при осъществяване на прогнозната продажба);
 - iii) ако обаче се очаква, че цялата или част от тази сума няма да бъде възстановена в един или повече бъдещи периоди, сумата, която се очаква да не бъде възстановена, се прекласифицира незабавно в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1);
- v) промяната в справедливата стойност на времевата стойност на опция, с която се хеджира хеджирана позиция, свързана с времеви период, се признава в друг всеобхватен доход до степента, до която тя се отнася до хеджираната позиция, и се натрупва като отделен компонент на собствения капитал. Времевата стойност към датата на определяне на опцията като хеджиращ инструмент до степента, до която тя се отнася до хеджираната позиция, се амортизира на систематична и рационална основа през периода, през който хеджираната корекция за вътрешната стойност на опцията може да окаже влияние върху печалбата или загубата (или друг всеобхватен доход, ако хеджираната позиция е капиталов инструмент, за който предприятието е избрало да представя промените в справедливата стойност в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5). Следователно през всеки отчетен период амортизационната сума се прекласифицира от отделния компонент на собствения капитал в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1). Ако обаче счетоводното отчитане на хеджирането бъде прекратено за хеджиращо взаимоотношение, което включва промяна във вътрешната стойност на опцията като хеджиращ инструмент, нетната сума (т.е. включително натрупаната амортизация), която е била натрупана в отделния компонент на собствения капитал, се прекласифицира незабавно в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1).

Отчитане на форуърдния елемент на форуърдни договори и основен спред на чуждестранна валута на финансови инструменти

- 6.5.16 Когато отделя форуърдния елемент и спот елемента на форуърден договор и определя като хеджиращ инструмент само промяната в стойността на спот елемента на форуърдния договор или когато отделя основния спред на чуждестранна валута на финансов инструмент и го изключва при определянето на този финансов инструмент като хеджиращ инструмент (вж. параграф 6.2.4, буква б), предприятието може да прилага параграф 6.5.15 по отношение на форуърдния елемент на форуърден договор или на основния спред на чуждестранна валута по същия начин, както по отношение на времевата стойност на опция. В този случай предприятието следва насоките за приложение в параграфи Б6.5.34—Б6.5.39.

6.6 ХЕДЖИРАНЕ НА ГРУПА ОТ ПОЗИЦИИ

Допустимост на група от позиции като хеджирана позиция

- 6.6.1 **Група от позиции/отчетни обекти (включително група от позиции/отчетни обекти, които представляват нетна позиция; вж. параграфи Б6.6.1—Б6.6.8) е допустима хеджирана позиция само ако:**

- a) **се състои от позиции (включително компоненти на позиции), които са сами по себе си допустими хеджирани позиции;**

- б) позициите в групата се управляват заедно на групова основа за целите на управлението на риска;
и
- в) при хеджиране на паричен поток на група от позиции, чиято променливост по отношение на паричните потоци не се очаква да бъде приблизително пропорционална на съвкупната променливост по отношение на паричните потоци на групата, така че да възникнат прихващащи се рискови позиции:
 - и) е хеджиране на валутен риск; и
 - ii) при определянето на тази нетна позиция се посочва отчетен период, през който се очаква прогнозните сделки да окажат влияние върху печалбата или загубата, както и тяхното естество и размер (вж. параграфи Б6.6.7—Б6.6.8).

Определяне на компонент на номинална стойност

- 6.6.2 Компонент, който е пропорционална част от група от допустими позиции, е допустима хеджирана позиция, при условие че това определяне съответства на целта на предприятието за управлението на риска.
- 6.6.3 Пластов компонент на съвкупна група от позиции (например най-долният пласт) отговаря на условията за счетоводно отчитане на хеджирането само ако:
 - а) е отделно разграничим и надеждно оценим;
 - б) целта на управление на риска е хеджиране на пластов компонент;
 - в) позициите от съвкупната група, от които се формира пластът, са изложени на същия хеджиран риск (така че оценяването на хеджирания пласт не се влияе съществено от това точно кои позиции от съвкупната група участват в хеджирания пласт);
 - г) при хеджиране на съществуващи позиции (например непризнат неотменим ангажимент или признат актив) предприятието може да установи и проследи съвкупната група от позиции, от които се формира хеджираният пласт (така че предприятието е в състояние да спазва изискванията за отчитане на отговарящи на критериите хеджиращи взаимоотношения); и
 - д) всички позиции в групата, които съдържат опции за предсрочно погасяване, отговарят на изискванията по отношение на компонентите на номиналната стойност (вж. параграф Б6.3.20).

Представяне

- 6.6.4 За хеджирането на група от позиции (отчетни обекти) с прихващащи се рискови позиции (т.е. при хеджиране на нетна позиция), чието хеджиран риск оказва влияние върху различни статии в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, всяка печалба или загуба от хеджиране се представя в този отчет в отделна статия от тези, върху които хеджираните позиции оказват влияние. Следователно в този отчет сумата по статията, свързана със самата хеджирана позиция (например приходите или разходите от продажби), остава непроменена.
- 6.6.5 Печалбата или загубата по активи и пасиви, които са хеджирани заедно като група при хеджиране на справедлива стойност, се признава в отчета за финансовото състояние на отделните активи и пасиви като корекция на балансовата стойност на съответните отделни позиции, обхващащи групата в съответствие с параграф 6.5.8, буква б).

Нулеви нетни позиции

6.6.6 Ако хеджираната позиция е група, която е нулева нетна позиция (т.е. хеджирани позиции, които помежду си напълно прихващат риска, управляван на групова основа), предприятие има право да определи тази позиция като хеджиращо взаимоотношение, което не включва хеджиращ инструмент, при условие че:

- а) хеджирането е част от повтаряща се стратегия за нетно хеджиране на риска, при която предприятието по правило хеджира новите позиции от същия вид с течение на времето (например когато сделките преминават във времеви хоризонт, за който предприятието извършва хеджиране);
- б) с развитието на повтарящата се стратегия за нетно хеджиране на риска се променя размерът на хеджираната нетна позиция и предприятието използва допустими хеджиращи инструменти за хеджиране на нетния риск (т.е. когато нетната позиция не е нулева);
- в) счетоводно отчитане на хеджирането се прилага по принцип по отношение на такива нетни позиции, когато нетната позиция не е нулева и е хеджирана с допустими хеджиращи инструменти; и
- г) неприлагането на счетоводното отчитане на хеджирането по отношение на нулевата нетна позиция би довело до непоследователни счетоводни резултати, тъй като при отчитането няма да бъдат признати прихващащите се рискови позиции, които иначе биха били признати при хеджиране на нетна позиция.

6.7 ПРАВО НА ИЗБОР ЗА ОПРЕДЕЛЯНЕ НА КРЕДИТНА ЕКСПОЗИЦИЯ КАТО ОЦЕНЯВАНА ПО СПРАВЕДЛИВА СТОЙНОСТ ПРЕЗ ПЕЧАЛБАТА ИЛИ ЗАГУБАТА

Допустимост на кредитни експозиции, които могат да бъдат определени по справедлива стойност през печалбата или загубата

6.7.1 Ако предприятието използва кредитен дериватив, който се оценява по справедлива стойност през печалбата или загубата, с цел управление на кредитния риск на финансов инструмент или на част от него (кредитна експозиция), то може да определи този финансов инструмент или съответно частта от него, за която се прилага управление на кредитния риск, като отчитан/-а по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако:

- а) името по кредитната експозиция (например длъжник или държател на заема ангажимент) съответства на референтното предприятие по кредитния дериватив („съответствие на имената“); и
- б) рангът на финансовия инструмент съответства на ранга на инструментите, които може да бъдат доставени съгласно кредитния дериватив.

Предприятието може да извърши това определяне независимо от това дали финансовият инструмент, чийто кредитен риск се управлява, попада в обхвата на настоящия стандарт (например предприятието може да определи заемни ангажименти, които са извън обхвата на настоящия стандарт). Предприятието може да определи този финансов инструмент по време на или след първоначалното признаване, както и докато той не е признат. Същевременно предприятието документира определянето.

Отчитане на кредитни експозиции, определени по справедлива стойност през печалбата или загубата.

6.7.2 Ако финансов инструмент е определен в съответствие с параграф 6.7.1 като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата след първоначалното му признаване или преди това не е бил признат, разликата към момента на определянето между балансовата стойност, ако има такава, и справедливата стойност се признава незабавно в печалбата или загубата. За финансовите активи, оценявани по справедлива стойност през другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А, съвкупната печалба или загуба, призната преди това в другия всеобхватен доход, се прекласифицира незабавно от собствения капитал в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1).

- 6.7.3 Предприятието прекратява оценяването на финансовия инструмент (или на пропорционална част от него), който поражда кредитния риск, по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако:
- а) съответните критерии в параграф 6.7.1 вече не са изпълнени, например:
 - i) кредитният дериватив или свързаният с него финансов инструмент, който поражда кредитния риск, е с изтекъл срок или е продаден, прекратен или упражнен; или
 - ii) кредитният риск на финансовия инструмент вече не се управлява чрез кредитни деривативи. Например подобна ситуация може да настъпи вследствие на подобрения в кредитното качество на заемополучателя или притежателя на заемния ангажимент или на промени в наложените на предприятието капиталови изисквания; и
 - б) не се налага финансовият инструмент, който поражда кредитния риск, да бъде оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата (т.е. стопанският модел на предприятието не се е променил межременно, така че да се налага прекласификация в съответствие с параграф 4.4.1).
- 6.7.4 Когато предприятието прекратява оценяването на финансовия инструмент (или на пропорционална част от него), който поражда кредитния риск, по справедлива стойност през печалбата или загубата, справедливата стойност на финансовия инструмент към датата на прекратяването става неговата нова балансова стойност. Впоследствие се прилага същото оценяване, което е било използвано преди финансовия инструмент да бъде определен по справедлива стойност през печалбата или загубата (включително амортизация в резултат на новата балансова стойност). Например, финансов актив, който първоначално е бил класифициран като оценяван по амортизирана стойност, ще се оценява отново по този метод, а неговият ефективен лихвен процент ще бъде преизчислен въз основа на новата му брутна балансова стойност към датата, на която се прекратява оценяването по справедлива стойност през печалбата или загубата.
- 6.8 ВРЕМЕННИ ИЗКЛЮЧЕНИЯ ОТ ПРИЛАГАНЕТО НА СПЕЦИФИЧНИТЕ ИЗИСКВАНИЯ ЗА СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА ХЕДЖИРАНЕТО
- 6.8.1 Предприятието прилага параграфи 6.8.4—6.8.12 и параграфи 7.1.8 и 7.2.26, буква г) по отношение на всички хеджиращи взаимоотношения, които са пряко засегнати от реформата на базовия лихвен процент. Тези параграфи се прилагат само за такива хеджиращи взаимоотношения. Хеджиращото взаимоотношение е пряко засегнато от реформата на базовия лихвен процент само ако реформата създава несигурност по отношение на:
- а) базовия лихвен процент (договорен или извъндоговорен), определен като хеджиран риск; и/или
 - б) разпределението във времето или размера на определените чрез базовия лихвен процент парични потоци по хеджираната позиция или хеджиращия инструмент.
- 6.8.2 За целите на прилагането на параграфи 6.8.4—6.8.12 понятието „реформа на базовия лихвен процент“ означава общопазарна реформа на базовия лихвен процент, включително замяна на базовия лихвен процент с алтернативен базов лихвен процент, като например реформата, произтичаща от препоръките в доклада на Съвета за финансова стабилност от юли 2014 г. „Реформиране на основни базови лихвени проценти“⁽⁵¹⁾.
- 6.8.3 Предвидените в параграфи 6.8.4—6.8.12 изключения се отнасят само за посочените в тези параграфи изисквания. Предприятието продължава да прилага всички други изисквания за счетоводно отчитане на хеджирането по отношение на хеджиращите взаимоотношения, които са пряко засегнати от реформата на базовия лихвен процент.

⁽⁵¹⁾ Докладът „Реформиране на основни базови лихвени проценти“ може да бъде намерен на адрес: http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

Изискване за голяма вероятност при хеджирането на парични потоци

- 6.8.4 За да се определи дали прогнозна сделка (или част от нея) е много вероятна, както се изисква в параграф 6.3.3, предприятието приема, че базовият лихвен процент (договорен или извъндоговорен), въз основа на който се определят хеджираните парични потоци, не се променя в резултат на реформа на базовия лихвен процент.

Прекласифициране на сумата, натрупана в резерва от хеджиране на паричен поток

- 6.8.5 За целите на прилагането на изискването в параграф 6.5.12, когато определя дали хеджираните бъдещи парични потоци се очаква да бъдат реализирани, предприятието приема, че базовият лихвен процент (договорен или извъндоговорен), въз основа на който се определят хеджираните парични потоци, не се променя в резултат на реформа на базовия лихвен процент.

Определяне на икономическата връзка между хеджираната позиция и хеджиращия инструмент

- 6.8.6 За целите на прилагането на изискванията в параграф 6.4.1, буква в), подточка i) и параграфи Б6.4.4 — Б6.4.6 предприятието приема, че базовият лихвен процент (договорен или извъндоговорен), въз основа на който се определят хеджираните парични потоци и/или риск, или базовият лихвен процент, въз основа на който се определят паричните потоци на хеджиращия инструмент, не се променя в резултат на реформа на базовия лихвен процент.

Определяне на компонент на позиция като хеджирана позиция

- 6.8.7 С изключение на случаите, в които се прилага параграф 6.8.8, за хеджиране на извъндоговорно определен базов компонент на лихвения риск предприятието прилага изискването по параграф 6.3.7, буква а) и параграф Б6.3.8 — а именно, че рисковият компонент трябва да бъде отделно разграничим — единствено в началото на хеджиращото взаимоотношение.
- 6.8.8 Когато в съответствие със своята документация по хеджирането предприятието често подновява (т.е. прекратява и повторно инициира) хеджиращо взаимоотношение, тъй като както хеджиращият инструмент, така и хеджираната позиция се променят често (т.е. предприятието използва динамичен процес, при който както хеджираните позиции, така и хеджиращите инструменти, използвани за управление на тази експозиция, не остават непроменени за дълго), предприятието прилага изискването по параграф 6.3.7, буква а) и параграф Б6.3.8 — а именно, а именно, че рисковият компонент трябва да бъде отделно разграничим — единствено при първоначалното определяне на хеджираната позиция в това хеджиращо взаимоотношение. Хеджирана позиция, която е била оценена към момента на първоначалното определяне в хеджиращото взаимоотношение — независимо дали към началото на хеджирането или впоследствие, не подлежи на повторна оценка при последващо ново определяне в същото хеджиращо взаимоотношение.

Край на прилагането

- 6.8.9 Предприятието преустановява без обратна сила прилагането на параграф 6.8.4 спрямо хеджирана позиция при настъпване на по-ранното от следните събития:
- а) когато несигурността, произтичаща от реформата на базовия лихвен процент, вече не съществува по отношение на разпределението във времето и размера на определените чрез базовия лихвен процент бъдещи парични потоци по хеджираната позиция; и
 - б) когато хеджиращото взаимоотношение, част от което е хеджираната позиция, се прекратява.
- 6.8.10 Предприятието преустановява без обратна сила прилагането на параграф 6.8.5 при настъпване на по-ранното от следните събития:
- а) когато несигурността, произтичаща от реформата на базовия лихвен процент, вече не съществува по отношение на момента и сумата на определените чрез базовия лихвен процент бъдещи парични потоци по хеджираната позиция; и

- б) когато цялата сума, натрупана в резерва от хеджиране на паричен поток по прекратеното хеджиращо взаимоотношение, е прекласифицирана към печалбата или загубата.

6.8.11 Предприятието преустановява без обратна сила прилагането на параграф 6.8.6:

- а) спрямо хеджирана позиция, когато несигурността, произтичаща от реформата на базовия лихвен процент, вече не съществува по отношение на хеджирания риск или момента и сумата на определените чрез базовия лихвен процент парични потоци по хеджираната позиция; и
- б) спрямо хеджиращия инструмент, когато несигурността, произтичаща от реформата на базовия лихвен процент, вече не съществува по отношение на момента и сумата на определените чрез базовия лихвен процент парични потоци по хеджиращия инструмент;

Ако хеджиращото взаимоотношение, част от което са хеджираната позиция и хеджиращият инструмент, се прекратява по-рано от датата, посочена в параграф 6.8.11, буква а), или от датата, посочена в параграф 6.8.11, буква б), към датата на прекратяването предприятието преустановява без обратна сила прилагането на параграф 6.8.6 спрямо това хеджиращо взаимоотношение.

6.8.12 Когато определя група от позиции (отчетни обекти) като хеджирана позиция или комбинация от финансови инструменти като хеджиращ инструмент, предприятието преустановява без обратна сила прилагането на параграфи 6.8.4—6.8.6 спрямо индивидуална позиция или финансов инструмент в съответствие с параграфи 6.8.9, 6.8.10 или 6.8.11, според случая, когато несигурността, произтичаща от реформата на базовия лихвен процент, вече не съществува по отношение на хеджирания риск и/или момента и сумата на определените чрез базовия лихвен процент парични потоци по тази позиция или финансов инструмент.

6.8.13 Предприятието преустановява без обратна сила прилагането на параграфи 6.8.7 и 6.8.8 при настъпване на по-ранното от следните събития:

- а) когато съгласно реформата на базовия лихвен процент са направени промени по отношение на извъндоговорно определения рисков компонент, като се прилага параграф 6.9.1; или
- б) когато хеджиращото взаимоотношение, при което е определен извъндоговорно определеният рисков компонент, е прекратено.

6.9 ДОПЪЛНИТЕЛНИ ВРЕМЕННИ ИЗКЛЮЧЕНИЯ, ПРОИЗТИЧАЩИ ОТ РЕФОРМАТА НА БАЗОВИЯ ЛИХВЕН ПРОЦЕНТ

6.9.1 Когато — и ако — изискванията в параграфи 6.8.4—6.8.8 престанат да се прилагат по отношение на дадено хеджиращо взаимоотношение (вж. параграфи 6.8.9—6.8.13), предприятието променя формалното определяне на това хеджиращо взаимоотношение спрямо начина, по който вече е документирано, за да отрази промените, изисквани съгласно реформата на базовия лихвен процент, т.е. промените съответстват на изискванията в параграфи 5.4.6—5.4.8. В този контекст определянето на хеджирането се изменя само с цел извършване на една или повече от следните промени:

- а) определяне на алтернативен базов лихвен процент (договорно или извъндоговорно определен) като хеджиран риск;
- б) промяна на описанието на хеджираната позиция, в това число описанието на хеджираната определена част от паричните потоци или от справедливата стойност; или
- в) промяна на описанието на хеджиращия инструмент;

- 6.9.2 Предприятието също така прилага изискването по параграф 6.9.1, буква в), ако са изпълнени следните три условия:
- а) предприятието прави промяна, изисквана съгласно реформата на базовия лихвен процент, като използва подход, различен от промяната на базата за определяне на договорните парични потоци на хеджиращия инструмент (както е описано в параграф 5.4.6);
 - б) първоначалният хеджиращ инструмент не е описан; и
 - в) избраният подход е икономически равностоен на промяната на принципите на определяне на договорните парични потоци на първоначалния хеджиращ инструмент (както е описано в параграфи 5.4.7 и 5.4.8).
- 6.9.3 Изискванията в параграфи 6.8.4—6.8.8 може да престанат да се прилагат в различни моменти. Поради това при прилагането на параграф 6.9.1 от предприятието може да се изиска да промени формалното определяне на хеджиращите взаимоотношения в различен момент или да промени формалното определяне на хеджиращото взаимоотношение повече от един път. Когато и само когато се извършва такава промяна в определянето на хеджирането, предприятието прилага параграфи 6.9.7—6.9.12, ако е приложимо. Предприятието също така прилага параграф 6.5.8 (за хеджиране на справедлива стойност) или параграф 6.5.11 (за хеджиране на паричен поток) за отчитане на всякакви промени в справедливата стойност на хеджираната позиция или на хеджиращия инструмент.
- 6.9.4 Предприятието изменя хеджиращото взаимоотношение съгласно изискванията по параграф 6.9.1 до края на отчетния период, по време на който се прави промяна на хеджиращия риск, хеджираната позиция или хеджиращия инструмент съгласно изискванията в рамките на реформата на базовия лихвен процент. С цел да се избегнат всякакви съмнения, следва да се поясни, че такова изменение на формалното определяне на хеджиращото взаимоотношение не се състои нито от прекратяване на хеджиращото взаимоотношение, нито от определяне на ново хеджиращо взаимоотношение.
- 6.9.5 Ако в допълнение към тези промени, които се изискват съгласно реформата на базовия лихвен процент, се извършат промени във финансовия актив или финансовия пасив, определен в хеджиращо взаимоотношение (както е описано в параграфи 5.4.6—5.4.8), или в определянето на хеджиращото взаимоотношение (както се изисква съгласно параграф 6.9.1), предприятието прилага първо съответните изисквания в настоящия стандарт, за да определи дали тези допълнителни промени водят до прекратяване на отчитането на хеджирането. Ако допълнителните промени не водят до прекратяване на отчитането на хеджирането, предприятието изменя формалното определяне на хеджиращото взаимоотношение, както е посочено в параграф 6.9.1.
- 6.9.6 Предвидените в параграфи 6.9.7—6.9.13 изключения се отнасят само за посочените в тези параграфи изисквания. Предприятието прилага всички други изисквания за отчитане на хеджирането в настоящия стандарт, в това число приложимите критерии в параграф 6.4.1, спрямо хеджиращите взаимоотношения, които са пряко засегнати от реформата на базовия лихвен процент.

Отчитане на отговарящи на критериите хеджиращи взаимоотношения

Хеджиране на паричен поток

- 6.9.7 За целите на прилагането на параграф 6.5.11, когато изменя описанието на хеджирана позиция, както се изисква съгласно параграф 6.9.1, буква б), предприятието приема, че сумата, натрупана в резерва за хеджиране на парични потоци, се основава на алтернативния базов лихвен процент, съгласно който са определени хеджираните бъдещи парични потоци.
- 6.9.8 За прекратено хеджиращо взаимоотношение, когато базовият лихвен процент, на който се основават хеджираните бъдещи парични потоци, се промени съгласно изискванията в рамките на реформата на базовия лихвен процент, за целите на прилагането на параграф 6.5.12, когато определя дали хеджираните бъдещи парични потоци се очаква да бъдат реализирани, предприятието приема, че сумата, натрупана в резерва за хеджиране на парични потоци за това хеджиращо взаимоотношение, се основава на алтернативния базов лихвен процент, на който ще се основават хеджираните бъдещи парични потоци.

Групи позиции

- 6.9.9 Когато предприятието прилага параграф 6.9.1 спрямо групи позиции, определени като хеджирани позиции при хеджиране на справедлива стойност или паричен поток, то разпределя хеджираните позиции на подгрупи въз основа на базовия лихвен процент, който се хеджира, и определя базовия лихвен процент като хеджиран риск за всяка подгрупа. Например при хеджиращо взаимоотношение, при което група позиции е хеджирана за промени в базовия лихвен процент, който е предмет на реформа на базовия лихвен процент, хеджираните парични потоци или справедлива стойност на някои позиции в групата могат да бъдат променени, за да отразят даден алтернативен базов лихвен процент, преди другите позиции в групата да бъдат променени. В този пример при прилагането на параграф 6.9.1 предприятието определя алтернативния базов лихвен процент като хеджиран риск за тази съответна подгрупа хеджирани позиции. Предприятието продължава да определя съществуващия базов лихвен процент като хеджиран риск за другата подгрупа хеджирани позиции, докато хеджираните парични потоци или справедливата стойност на тези позиции не бъдат променени, за да отразят алтернативния базов лихвен процент, или не изтече давността на позициите и те са заменени с хеджирани позиции, които отразяват алтернативния базов лихвен процент.
- 6.9.10 Предприятието преценява отделно дали всяка подгрупа отговаря на изискванията по параграф 6.6.1, за да бъде счтена за допустима хеджирана позиция. Ако дадена подгрупа не отговаря на изискванията в параграф 6.6.1, предприятието прекратява без обратна сила отчитането на хеджирането за хеджиращото взаимоотношение в неговата цялост. Предприятието също така прилага изискванията в параграфи 6.5.8 и 6.5.11 с цел отчитане на неефективността, свързана с хеджиращото взаимоотношение в неговата цялост.

Определяне на рискови компоненти

- 6.9.11 Алтернативният базов лихвен процент, определен като извъндоговорно определен рисков компонент, който не е отделно разграничим (вж. параграфи 6.3.7, буква а) и Б6.3.8) към датата, на която е определен, се счита за отговарящ на това изискване на тази дата, когато и само когато предприятието разумно очаква, че алтернативният базов лихвен процент ще бъде отделно разграничим в рамките на 24 месеца. Срокът от 24 месеца важи за всеки алтернативен базов лихвен процент поотделно и започва от датата, на която предприятието за първи път определи алтернативния базов лихвен процент като извъндоговорно определен рисков компонент (т. е. 24-месечният срок се прилага за всеки отделен лихвен процент).
- 6.9.12 Ако впоследствие предприятието основателно очаква, че алтернативният базов лихвен процент няма да бъде отделно разграничим в рамките на 24 месеца от датата, на която предприятието за първи път го е определило за извъндоговорно определен рисков компонент, предприятието преустановява прилагането на изискването в параграф 6.9.11 спрямо този алтернативен базов лихвен процент и считано от датата на тази преоценка, прекратява без обратна сила отчитането на хеджирането за всички хеджиращи взаимоотношения, в които алтернативният базов лихвен процент е определен като извъндоговорно определен рисков компонент.
- 6.9.13 В допълнение към тези хеджиращи взаимоотношения, посочени в параграф 6.9.1, предприятието прилага изискванията в параграфи 6.9.11 и 6.9.12 спрямо нови хеджиращи взаимоотношения, при които алтернативният базов лихвен процент е определен като извъндоговорно определен рисков компонент (вж. параграфи 6.3.7, буква а) и Б6.3.8), когато поради реформата на базовия лихвен процент този рисков компонент не е отделно разграничим към датата, на която е определен.

ГЛАВА 7 Дата на влизане в сила и преходни разпоредби**7.1 ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА**

- 7.1.1 Предприятията прилагат настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2018 г. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието избере да прилага настоящия стандарт по-рано, то трябва да оповести този факт и да прилага същевременно всички изисквания по настоящия стандарт (но вж. също параграфи 7.1.2, 7.2.21 и 7.3.2). Също така то прилага същевременно измененията в допълнение В.

- 7.1.2 Независимо от изискванията в параграф 7.1.1, за годишните периоди, започващи преди 1 януари 2018 г., предприятието може да избере да прилага по-рано само изискванията за представянето на печалби и загуби от финансови пасиви, определени по справедлива стойност през печалбата или загубата в параграф 5.7.1, буква в), параграфи 5.7.7—5.7.9, 7.2.14 и Б5.7.5—Б5.7.20, без да прилага останалите изисквания от настоящия стандарт. Ако предприятието избере да прилага само тези параграфи, то оповестява този факт и оповестява постоянно съответните сведения, посочени в параграфи 10—11 от МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване* (изменен с МСФО 9 през 2010 г.) (вж. също параграфи 7.2.2 и 7.2.15)
- 7.1.3 С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010—2012 г.* и издаден през декември 2013 г., бяха изменени параграфи 4.2.1 и 5.7.5 вследствие на изменението на МСФО 3. Предприятието прилага това изменение без обратна сила за бизнес комбинациите, за които се прилага изменението на МСФО 3.
- 7.1.4 С МСФО 15, издаден през май 2014 г., бяха изменени параграфи 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, Б3.2.13, Б5.7.1, В5 и В42 и бяха заличени параграф В16 и заглавието към него. Към допълнение А бяха добавени параграфи 5.1.3 и 5.7.1А, както и определение. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.
- 7.1.5 С МСФО 16, издаден през януари 2016 г., бяха изменени параграфи 2.1, 5.5.15, Б4.3.8, Б5.5.34 и Б5.5.46. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 16.
- 7.1.6 С МСФО 17, издаден през май 2017 г., бяха изменени параграфи 2.1, Б2.1, Б2.4, Б2.5 и Б4.1.30 и бе добавен параграф 3.3.5. С издадените през май 2020 г. *Изменения на МСФО 17* бе изменен допълнително параграф 2.1 и бяха добавени параграфи 7.2.36—7.2.42. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 17.
- 7.1.7 С документа, озаглавен *Характеристики за предсрочно погасяване с отрицателна компенсация* (изменения на МСФО 9) и издаден през октомври 2017 г., бяха добавени параграфи 7.2.29—7.2.34 и Б4.1.12А и изменени параграф Б4.1.11, буква б) и Б.4.1.12, буква б). Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2019 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 7.1.8 С документа, озаглавен *Реформа на базовия лихвен процент* и издаден през септември 2019 г., с който бяха изменени МСФО 9, МСС 39 и МСФО 7, бе добавен раздел 6.8 и изменен параграф 7.2.26. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2020 г. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 7.1.9 С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2018—2020 г.* и издаден през май 2020 г., бяха добавени параграфи 7.2.35 и Б3.3.6А и бе изменен параграф Б3.3.6. Предприятието прилага тези изменения за годишните отчетни периоди, започващи на 1 януари 2022 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 7.1.10 С документа, озаглавен *Реформа на базовия лихвен процент — фаза 2* (изменение на МСФО 9, МСС 39, МСФО 7, МСФО 4 и МСФО 16), издаден през август 2020 г., бяха добавени параграфи 5.4.5—5.4.9, 6.8.13, раздел 6.9 и параграфи 7.2.43—7.2.46. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2021 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 7.2 ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ
- 7.2.1 Предприятието прилага настоящия стандарт с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, освен както е посочено в параграфи 7.2.4—7.2.26 и 7.2.28. Настоящият стандарт не се прилага по отношение на отчетните обекти, които вече са били отписани към датата на първоначалното му прилагане.

- 7.2.2 За целите на преходните разпоредби в параграфи 7.2.1, 7.2.3—7.2.28 и 7.3.2 датата на първоначалното прилагане е датата, на която предприятието прилага за първи път изискванията на настоящия стандарт, и трябва да съвпада с началото на отчетния период след издаването на настоящия стандарт. В зависимост от подхода, избран от предприятието за прилагане на МСФО 9, преходните разпоредби може да се отнасят до една или повече от една дата на първоначално прилагане за различни изисквания.

Преходни разпоредби за класификация и оценка (глави 4 и 5)

- 7.2.3 Към датата на първоначалното прилагане предприятието оценява дали даден финансов актив отговаря на условието по параграф 4.1.2, буква а) или параграф 4.1.2А, буква а) на базата на фактите и обстоятелствата, които съществуват на тази дата. Произтичащата от това класификация се прилага с обратна сила независимо от стопанския модел на предприятието през преходните отчетни периоди.
- 7.2.4 Ако към датата на първоначалното прилагане за предприятието е практически неприложимо (съгласно определението в МСС 8) да оцени елемента на изменението на стойността на парите във времето в съответствие с параграфи Б4.1.9Б—Б4.1.9Г въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували при първоначалното признаване на финансовия актив, предприятието оценява характеристиките на договорните парични потоци от финансовия актив въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували при първоначалното признаване на финансовия актив, без да взема предвид изискванията, свързани с промяната на елемента на изменението на стойността на парите във времето по параграфи Б4.1.9Б—Б4.1.9Г. (вж. също така параграф 42С от МСФО 7).
- 7.2.5 Ако към датата на първоначалното прилагане за предприятието е практически неприложимо (съгласно определението в МСС 8) да оцени дали справедливата стойност на характеристиката за предсрочно погасяване е била незначителна в съответствие с параграфи Б4.1.12, буква в) въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували при първоначалното признаване на финансовия актив, предприятието оценява характеристиките на договорните парични потоци от финансовия актив въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували при първоначалното признаване на финансовия актив, без да взема предвид изключението за характеристики за предсрочно погасяване по параграф Б4.1.12. (вж. също така параграф 42Т от МСФО 7).
- 7.2.6 Ако предприятието оценява хибриден договор по справедлива стойност в съответствие с параграфи 4.1.2А, 4.1.4 или 4.1.5, но справедливата стойност на хибридният договор не е била оценявана през сравнителните отчетни периоди, справедливата стойност на хибридният договор в сравнителните отчетни периоди ще бъде равна на сумата от справедливите стойности на компонентите (т.е. на недеривативния основен и внедрения дериватив) към края на сравнителния отчетен период, ако предприятието преизчислява преходните периоди (вж. параграф 7.2.15).
- 7.2.7 Ако предприятието е приложило параграф 7.2.6, то към датата на първоначалното прилагане предприятието признава всяка разлика между справедливата стойност на целия хибриден договор към датата на първоначалното прилагане и сумата от справедливите стойности на компонентите на хибридният договор към датата на първоначалното прилагане, в началното салдо на неразпределената печалба (или в друг компонент на собствения капитал, както е уместно) на отчетния период, който включва датата на първоначалното прилагане.
- 7.2.8 Към датата на първоначалното прилагане предприятието може да определи:
- а) финансов актив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 4.1.5; или
 - б) инвестиция в капиталов инструмент като оценявана по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5.

Това определяне се прави на базата на фактите и обстоятелствата, съществуващи към датата на първоначалното прилагане. Тази класификация се прилага с обратна сила.

7.2.9 Към датата на първоначалното прилагане предприятието:

- а) отменя своето предишно определяне на даден финансов актив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако този финансов актив не отговаря на условието в параграф 4.1.5.
- б) може да отмени своето предишно определяне на даден финансов актив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако този финансов актив отговаря на условието в параграф 4.1.5.

Тази отмяна се прави на базата на фактите и обстоятелствата, които съществуват към датата на първоначалното прилагане. Тази класификация се прилага с обратна сила.

7.2.10 Към датата на първоначалното прилагане предприятието:

- а) може да определи финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 4.2.2, буква а);
- б) отменя своето предишно определяне на даден финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това определяне е било направено при първоначалното признаване в съответствие с условието, което понастоящем е в параграф 4.2.2, буква а), и това определяне не отговаря на това условие към датата на първоначалното прилагане;
- в) може да отмени своето предишно определяне на даден финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това определяне е било направено при първоначалното признаване в съответствие с условието, което понастоящем е в параграф 4.2.2, буква а), и това определяне отговаря на това условие към датата на първоначалното прилагане.

Такова определяне и отмяна се правят на базата на фактите и обстоятелствата, които съществуват към датата на първоначалното прилагане. Тази класификация се прилага с обратна сила.

7.2.11 Ако за предприятието е практически невъзможно (съгласно определението в МСС 8) да приложи с обратна сила метода на ефективния лихвен процент, предприятието третира:

- а) справедливата стойност на финансовия актив или финансовия пасив към края на всеки представен сравнителен период като брутна балансова стойност на този финансов актив или като амортизираната стойност на този финансов пасив, ако предприятието преизчислява предходните периоди; и
- б) справедливата стойност на финансовия актив или финансовия пасив към датата на първоначалното прилагане като брутна балансова стойност на този финансов актив или като амортизираната стойност на този финансов пасив към датата на първоначалното прилагане на настоящия стандарт.

- 7.2.12 Ако предприятието е отчитало преди това по цена на придобиване (в съответствие с МСС 39) инвестиция в инструмент на собствения капитал, за който няма обявена цена на активен пазар за идентичен инструмент (т.е. входящи данни на ниво 1), (или деривативен актив, който е свързан със и трябва да бъде уреден чрез предоставянето на такъв капиталов инструмент), то оценява този инструмент по справедлива стойност към датата на първоначалното прилагане. Всяка разлика между предишната балансова стойност и справедливата стойност се признава в началното салдо на неразпределената печалба (или в друг компонент на собствения капитал, както е уместно) на отчетния период, който включва датата на първоначалното прилагане.
- 7.2.13 Ако предприятието е отчитало счетоводно преди това деривативен пасив, който е свързан със и трябва да бъде уреден чрез предоставянето на инструмент на собствения капитал, за който няма обявена цена на активен пазар за идентичен инструмент (т.е. входящи данни на ниво 1), по цена на придобиване в съответствие с МСС 39, то трябва да оцени този деривативен пасив по справедлива стойност към датата на първоначалното прилагане. Всяка разлика между предишната балансова стойност и справедливата стойност се признава в началното салдо на неразпределената печалба на отчетния период, който включва датата на първоначалното прилагане.
- 7.2.14 Към датата на първоначалното прилагане предприятието определя дали счетоводното отразяване по параграф 5.7.7 би създадо или увеличило счетоводно несъответствие в печалбата или загубата на базата на фактите и обстоятелствата, които съществуват към датата на първоначалното прилагане. Настоящият стандарт се прилага с обратна сила на базата на това определяне.
- 7.1.2.14А Към датата на първоначалното прилагане предприятието има право да направи определянето по параграф 2.5 за договорите, които вече действат към тази дата, но само ако определи всички подобни договори. Промяната в нетните активи, която произтича от тези определяния, се признава в неразпределената печалба към датата на първоначалното прилагане.
- 7.2.15 Независимо от изискването в параграф 7.2.1, предприятие, което прилага посочените в настоящия стандарт изисквания за класификация и оценяване (включващи изискванията, свързани с оценяване на амортизираната стойност на финансови активи и обезценка в раздели 5.4 и 5.5), представя оповестяванията, посочени в параграфи 42Л—42О на МСФО 7, но не трябва да преизчислява данните за предходните периоди. Предприятието може да преизчислява данните за предходните периоди единствено когато това е възможно без използване на получена впоследствие информация. Ако предприятието не преизчисли данните за предходните периоди, то трябва да признае всяка разлика между предишната балансова стойност и балансовата стойност към началото на годишния отчетен период, който включва датата на първоначалното прилагане, в началното салдо на неразпределената печалба (или в друг компонент на собствения капитал, както е уместно) за годишния отчетен период, който включва датата на първоначалното прилагане. Ако обаче предприятието преизчисли предходните периоди, преизчисленият финансов отчет трябва да отразява всички изисквания, съдържащи се в настоящия стандарт. Ако предприятието избере подход, при който резултатите по МСФО 9 се прилагат към повече от една дата на първоначално прилагане за различни изисквания, настоящият параграф се прилага към всяка дата на първоначално прилагане (вж. точка 7.2.2). Такъв би бил например случай, при който предприятието избира да прилага по-рано само изискванията за представяне на печалби и загуби от финансови пасиви, определени по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 7.1.2, без да прилага останалите изисквания от настоящия стандарт.
- 7.2.16 Ако предприятието изготвя междинни финансови отчети в съответствие с МСС 34 *Междинно финансово отчитане*, предприятието не трябва да прилага изискванията на настоящия стандарт по отношение на междинните периоди, които са преди датата на първоначалното прилагане, ако това е практически неприложимо (съгласно определението в МСС 8).

Обезценка (раздел 5.5)

- 7.2.17 Предприятието прилага изискванията за обезценка в раздел 5.5 с обратна сила в съответствие с МСС 8, при спазване на изискванията на параграфи 7.2.15 и 7.2.18—7.2.20.

- 7.2.18 Към датата на първоначалното прилагане предприятието използва разумната и доказуема информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, за определяне на кредитния риск към датата, на която финансовият инструмент е бил първоначално признат (или по отношение на заемните ангажменти или договорите за финансова гаранция — към датата, на която предприятието е станало страна по неотменяем ангажимент в съответствие с параграф 5.5.6), и го сравнява с кредитния риск към датата на първоначално прилагане на настоящия стандарт.
- 7.2.19 Когато определя дали е настъпило значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване, предприятието може да прилага:
- изискванията в параграфи 5.5.10 и Б5.5.22—Б5.5.24; и
 - оборимото предположение по параграф 5.5.11 за договорните плащания, просрочието по които надхвърля 30 дни, ако предприятието ще прилага изискванията за обезценка чрез установяване на значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване за тези финансови инструменти въз основа на информация за просрочията.
- 7.2.20 Ако към датата на първоначалното прилагане определянето дали е настъпило значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване би довело до излишни разходи или усилия, предприятието признава коректив за загуби в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента, към всяка отчетна дата, докато този финансов инструмент бъде отписан (освен ако този финансов инструмент е с нисък кредитен риск към отчетната дата, в който случай се прилага параграф 7.2.19, буква а).

Преходни разпоредби за счетоводно отчитане на хеджирането (глава 6)

- 7.2.21 Когато прилага за първи път настоящия стандарт, предприятието може да избере като своя счетоводна политика да продължи да прилага изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането в МСС 39 вместо изискванията в глава 6 от настоящия стандарт. Предприятието прилага тази политика по отношение на всички свои хеджиращи взаимоотношения. Предприятие, което избира тази политика, прилага също Разяснение 16 на КРМСФО *Хеджиране на нетна инвестиция в предприятие в чужбина* без измененията, които привеждат това разяснение в съответствие с изискванията по глава 6 от настоящия стандарт.
- 7.2.22 С изключение на предвиденото в параграф 7.2.26, предприятието прилага изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането по настоящия стандарт без обратна сила.
- 7.2.23 За да се прилага счетоводното отчитане на хеджирането от датата на първоначалното прилагане на изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането по настоящия стандарт, трябва към тази дата да бъдат изпълнени всички съответни критерии.
- 7.2.24 Хеджиращи взаимоотношения, които са отговаряли на критериите за отчитане на хеджиране в съответствие с МСС 39 и които също отговарят на критериите за счетоводно отчитане на хеджирането по настоящия стандарт (вж. параграф 6.4.1), след като се вземе предвид всяко възстановяване на баланса на хеджиращото взаимоотношение при прехода (вж. параграф 7.2.25, буква б), се разглеждат като продължаващи хеджиращи взаимоотношения.
- 7.2.25 При първоначалното прилагане на изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането по настоящия стандарт предприятието:
- може да започне да прилага тези изисквания от момента, в който престава да прилага изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането по МСС 39; и

- б) взема предвид коефициента на хеджиране в съответствие с МСС 39 като отправна точка за възстановяване на баланса на коефициента на хеджиране на продължаващо хеджиращо взаимоотношение, ако е приложимо. Всяка печалба или загуба от възстановяването на баланса се признава в печалбата или загубата.

7.2.26 Като изключение на прилагането без обратна сила на изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането по настоящия стандарт, предприятието:

- а) прилага с обратна сила отчитането на времевата стойност на опциите в съответствие с параграф 6.5.15, ако в съответствие с МСС 39 единствено промяната във вътрешната стойност на опцията е била определена като хеджиращ инструмент в хеджиращо взаимоотношение. Прилагането с обратна сила важи само за тези хеджиращи взаимоотношения, които са съществували към началото на най-ранния сравнителен период или са били определени след това;
- б) може да прилага с обратна сила отчитането на форуърден елемент на форуърдни договори в съответствие с параграф 6.5.16, ако в съответствие с МСС 39 единствено промяната в спот елемента на форуърден договор е била определена като хеджиращ инструмент в хеджиращо взаимоотношение. Прилагането с обратна сила важи само за тези хеджиращи взаимоотношения, които са съществували към началото на най-ранния сравнителен период или са били определени след това; Освен това ако предприятието избере да го прилага с обратна сила, отчитането се прилага спрямо всички хеджиращи взаимоотношения, които отговарят на критериите за такъв избор (например при преминаването този избор не може да бъде прилаган поотделно за всяко хеджиращо взаимоотношение). Отчитане на спредове на чуждестранна валута (вж. параграф 6.5.16) може да се прилага с обратна сила за тези хеджиращи взаимоотношения, които са съществували към началото на най-ранния сравнителен период или са били определени след това;
- в) прилага с обратна сила изискването по параграф 6.5.6, че не е достигната крайната дата на хеджиращия инструмент или че той не е прекратен, ако:
 - i) в резултат на законови или подзаконови разпоредби или в резултат от въвеждането на законови или подзаконови разпоредби страните по хеджиращия инструмент се споразумеят, че един или повече контрагенти за клиринг заменят първоначалния им контрагент и се превръщат в нов контрагент за всяка една от страните и
 - ii) другите промени, ако такива се налагат, на хеджиращия инструмент се ограничават до промени, необходими за осъществяване на замяната на контрагента.
- г) прилага с обратна сила изискванията по раздел 6.8. Прилагането с обратна сила важи само за тези хеджиращи взаимоотношения, които са съществували към началото на отчетния период, в който предприятието за първи път прилага тези изисквания, или са били определени след това, както и за сумата, натрупана в резерва от хеджиране на паричен поток, която е съществувала към началото на отчетния период, в който предприятието за първи път прилага тези изисквания.

Предприятия, които по-рано са прилагали МСФО 9 (2009 г.), МСФО 9 (2010 г.) или МСФО 9 (2013 г.)

7.2.27 Предприятието прилага преходните изисквания в параграфи 7.2.1–7.2.26 към съответната дата на първоначално прилагане. Предприятието прилага всяка една от преходните разпоредби в параграфи 7.2.3—7.2.14 и 7.2.17—7.2.26, само веднъж (т.е. ако предприятието избере подход на прилагане на МСФО 9 с повече от една дата на първоначално прилагане, то не може да прилага някоя от тези разпоредби отново, ако тя е била вече приложена по-рано). (вж. параграфи 7.2.2. и 7.3.2.)

7.2.28 Предприятие, което по-рано е прилагало МСФО 9 (2009 г.), МСФО 9 (2010 г.) или МСФО 9 (2013 г.) и впоследствие прилага настоящия стандарт:

- а) отменя своето предишно определяне на даден финансов актив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това определяне е било направено в съответствие с условието, посочени в параграф 4.1.5, но в резултат от прилагането на настоящия стандарт това условие вече не е изпълнено;
- б) може да определи даден финансов актив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това определяне преди това не би отговаряло на условието, посочено в параграф 4.1.5, но в резултат от прилагането на настоящия стандарт това условие вече е изпълнено;
- в) отменя своето предишно определяне на даден финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това определяне е било направено в съответствие с условието, посочени в параграф 4.2.2, буква а), но в резултат от прилагането на настоящия стандарт това условие вече не е изпълнено; и
- г) може да определи даден финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това определяне преди това не би отговаряло на условието, посочено в параграф 4.2.2, буква а), но в резултат от прилагането на настоящия стандарт това условие вече е изпълнено.

Такова определяне и отмяна се правят на базата на фактите и обстоятелствата, които съществуват към датата на първоначалното прилагане на настоящия стандарт. Тази класификация се прилага с обратна сила.

Преходни разпоредби за характеристиките за предсрочно погасяване с отрицателна компенсация

7.2.29 Предприятието прилага документа, озаглавен *Характеристики за предсрочно погасяване с отрицателна компенсация* (изменения на МСФО 9), с обратна сила в съответствие с МСС 8, освен в случаите, посочени в параграфи 7.2.30—7.2.34.

7.2.30 Предприятие, което прилага за първи път тези изменения, като в същото време прилага за първи път настоящия стандарт, прилага параграфи 7.2.1—7.2.28 вместо параграфи 7.2.31—7.2.34.

7.2.31 Предприятие, което прилага за първи път тези изменения, след като е приложило за първи път настоящия стандарт, прилага параграфи 7.2.32—7.2.34. Предприятието прилага също така другите преходни разпоредби от настоящия стандарт, необходими за прилагането на тези изменения. За тази цел всяко позоваване на датата на първоначалното прилагане следва да се чете като позоваване на началото на отчетния период, в който предприятието прилага за първи път тези изменения (датата на първоначалното прилагане на тези изменения).

7.2.32 Когато определя финансов актив или финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, предприятието:

- а) отменя своето предишно определяне на даден финансов актив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това определяне е било направено в съответствие с условието, посочено в параграф 4.1.5, но в резултат от прилагането на тези изменения това условие вече не е изпълнено;

- б) може да определи даден финансов актив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това определяне преди това не би отговаряло на условието, посочено в параграф 4.1.5, но в резултат от прилагането на тези изменения това условие вече е изпълнено;
- в) отменя своето предишно определяне на даден финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това определяне е било направено в съответствие с условието, посочено в параграф 4.2.2, буква а), но в резултат от прилагането на тези изменения това условие вече не е изпълнено; и
- г) може да определи даден финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това определяне преди това не би отговаряло на условието, посочено в параграф 4.2.2, буква а), но в резултат от прилагането на тези изменения това условие вече е изпълнено.

Такова определяне и отмяна се правят на базата на фактите и обстоятелствата, които съществуват към датата на първоначалното прилагане на тези изменения. Тази класификация се прилага с обратна сила.

7.2.33 От предприятието не се изисква да преизчислява данните за предходните периоди с оглед на прилагането на тези изменения. Предприятието може да преизчисли данните за предходните периоди единствено когато това е възможно без използване на получена впоследствие информация и преизчислените финансови отчети отразяват всички изисквания от настоящия стандарт. Ако предприятието не преизчисли данните за предходните периоди, то признава всяка разлика между предишната балансова стойност и балансовата стойност към началото на годишния отчетен период, който включва датата на първоначалното прилагане на тези изменения, в началното салдо на неразпределената печалба (или по целесъобразност — в друг компонент на собствения капитал) за годишния отчетен период, който включва датата на първоначалното прилагане на тези изменения.

7.2.34 През отчетния период, който включва датата на първоначалното прилагане на тези изменения, предприятието оповестява следната информация, към датата на първоначалното прилагане, за всеки клас финансови активи и финансови пасиви, върху които тези изменения са оказали въздействие:

- а) предишната категория на оценяване и балансовата стойност, определени непосредствено преди прилагането на тези изменения;
- б) новата категория на оценяване и балансовата стойност, определени непосредствено след прилагането на тези изменения;
- в) балансовата стойност на всички финансови активи и финансови пасиви в отчета за финансовото състояние, които са били, но вече не са определени като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата; и
- г) причините за всяко определяне или отмяна на определяне на финансови активи или финансови пасиви като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата.

Преходна разпоредба за Годишните подобрения на МСФО

7.2.35 Предприятието прилага документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2018—2020 г.*, по отношение на финансовите пасиви, които се променят или заменят на или след началото на годишния отчетен период, през който предприятието прилага за първи път изменението.

Преходни разпоредби за МСФО 17, изменен през юни 2020 г.

- 7.2.36 Предприятието прилага измененията на МСФО 9, внесени с МСФО 17, изменен през юни 2020 г., с обратна сила в съответствие с МСС 8, с изключение на посоченото в параграфи 7.2.37—7.2.42.
- 7.2.37 Предприятие, което прилага за първи път МСФО 17, изменен през юни 2020 г., като в същото време прилага за първи път настоящия стандарт, прилага параграфи 7.2.1—7.2.28 вместо параграфи 7.2.38—7.2.42.
- 7.2.38 Предприятие, което прилага за първи път МСФО 17, изменен през юни 2020 г., след като е приложило за първи път настоящия стандарт, прилага параграфи 7.2.39—7.2.42. Предприятието прилага също така другите преходни разпоредби от настоящия стандарт, необходими за прилагането на тези изменения. За тази цел всяко позоваване на датата на първоначалното прилагане следва да се чете като позоваване на началото на отчетния период, в който предприятието прилага за първи път тези изменения (датата на първоначалното прилагане на тези изменения).
- 7.2.39 По отношение на определянето на финансов пасив като оценяван по справедлива стойност в печалбата или загубата, предприятието:
- отменя своето предишно определяне на даден финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това определяне е било направено в съответствие с условието, посочено в параграф 4.2.2, буква а), но в резултат от прилагането на тези изменения това условие вече не е изпълнено; и
 - може да определи даден финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това определяне преди това не би отговаряло на условието, посочено в параграф 4.2.2, буква а), но в резултат от прилагането на тези изменения това условие вече е изпълнено.

Такова определяне и отмяна се правят на базата на фактите и обстоятелствата, които съществуват към датата на първоначалното прилагане на тези изменения. Тази класификация се прилага с обратна сила.

- 7.2.40 От предприятието не се изисква да преизчислява данните за предходните периоди с оглед на прилагането на тези изменения. Предприятието може да преизчислява предходните периоди само ако е възможно да направи това без използване на получена впоследствие информация. Ако предприятието преизчислява предходните периоди, в преизчислените финансови отчети трябва да бъдат отразени всички изисквания на настоящия стандарт за засегнатите финансови инструменти. Ако предприятието не преизчисли данните за предходните периоди, то признава всяка разлика между предишната балансова стойност и балансовата стойност към началото на годишния отчетен период, който включва датата на първоначалното прилагане на тези изменения, в началното салдо на неразпределената печалба (или по целесъобразност — в друг компонент на собствения капитал) за годишния отчетен период, който включва датата на първоначалното прилагане на тези изменения.
- 7.2.41 През отчетния период, който включва датата на първоначалното прилагане на тези изменения, предприятието не е задължено да представя количествената информация, изисквана по параграф 28, буква е) от МСС 8.
- 7.2.42 През отчетния период, който включва датата на първоначалното прилагане на тези изменения, предприятието оповестява следната информация, към датата на първоначалното прилагане, за всеки клас финансови активи и финансови пасиви, върху които тези изменения са оказали въздействие:
- предишната класификация, включително, когато е приложимо, предишната категория на оценяване, и балансовата стойност, определена непосредствено преди прилагането на тези изменения;

- б) новата категория на оценяване и балансовата стойност, определени непосредствено след прилагането на тези изменения;
- в) балансовата стойност на всички финансови пасиви в отчета за финансовото състояние, които са били, но вече не са определени като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата; и
- г) причините за всяко определяне или отменяне на определяне на финансови пасиви като оценени по справедлива стойност през печалбата или загубата.

Преходни разпоредби за Реформата на базовия лихвен процент — фаза 2

- 7.2.43 Предприятието прилага документа, озаглавен *Реформа на базовия лихвен процент — фаза 2*, с обратна сила съгласно МСС 8 освен в случаите, посочени в параграфи 7.2.44—7.2.46.
- 7.2.44 Предприятието определя ново хеджиращо взаимоотношение (например както е описано в параграф 6.9.13) единствено без обратна сила (т.е. на предприятието се забранява да определя ново взаимоотношение за отчитане на хеджирането в преходни периоди). Предприятието обаче възстановява прекратено хеджиращо взаимоотношение единствено когато са изпълнени следните условия:
- а) предприятието е прекратило това хеджиращо взаимоотношение единствено поради промени, изисквани съгласно реформата на базовия лихвен процент, и от предприятието не би се изисквало да прекрати това хеджиращо взаимоотношение, ако тези изменения бяха приложени в онзи момент; и
 - б) в началото на отчетния период, в който предприятието за първи път прилага тези изменения (датата на първоначалното прилагане на тези изменения), това прекратено хеджиращо взаимоотношение отговаря на критериите за отчитане на хеджирането (след като бъдат взети под внимание тези изменения).
- 7.2.45 Ако при прилагането на параграф 7.2.44 предприятието възстанови прекратено хеджиращо взаимоотношение, то трябва да тълкува позоваванията в параграфи 6.9.11 и 6.9.12 относно датата, на която алтернативният базов лихвен процент за първи път е определен като извъндоговорно определен рисков компонент, като отнасящи се към датата на първоначалното прилагане на тези изменения (т.е. 24-месечният срок за този алтернативен базов лихвен процент, определен като извъндоговорно определен рисков компонент, започва от датата на първоначалното прилагане на тези изменения).
- 7.2.46 От предприятието не се изисква да преизчислява данните за преходните периоди с оглед на прилагането на тези изменения. Предприятието може да преизчислява данните за преходните периоди единствено когато това е възможно без използване на получена впоследствие информация. Ако предприятието не преизчисли данните за преходните периоди, то признава всяка разлика между предишната балансова стойност и балансовата стойност към началото на годишния отчетен период, който включва датата на първоначалното прилагане на тези изменения, в началното салдо на неразпределената печалба (или по целесъобразност — в друг компонент на собствения капитал) за годишния отчетен период, който включва датата на първоначалното прилагане на тези изменения.
- 7.3 ОТМЯНА НА РАЗЯСНЕНИЕ 9 НА КРМСФО, МСФО 9 (2009 г.), МСФО 9 (2010 г.) И МСФО 9 (2013 г.)
- 7.3.1 Настоящият стандарт заменя Разяснение 9 на КРМСФО *Проценка на внедрени деривативи*. Изискванията, добавени към МСФО 9 през октомври 2010 г., включват изискванията, съдържащи се преди това в параграфи 5 и 7 от Разяснение 9 на КРМСФО. Като последващо изменение МСФО 1 *Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане* включва изискванията, съдържащи се преди това в параграф 8 от Разяснение 9 на КРМСФО.
- 7.3.2 Настоящият стандарт заменя МСФО 9 (2009 г.), МСФО 9 (2010 г.) и МСФО 9 (2013 г.) За годишните периоди, започващи преди 1 януари 2018 г., предприятието може обаче да избере да прилага тези по-ранни версии на МСФО 9 вместо настоящия стандарт единствено ако съответната дата на първоначално прилагане на предприятието е преди 1 февруари 2015 г.

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от Стандарта.

- очаквани кредитни загуби за 12 месеца** Частта от **очакваните кредитни загуби за целия срок** на инструмента, която представлява *очакваните кредитни загуби*, които произтичат от неизпълненията по финансов инструмент, които е възможно да настъпят в рамките на 12 месеца след отчетната дата.
- амортизирана стойност на финансов актив или финансов пасив** Стойността, по която са оценяват финансовите активи или финансовите пасиви при първоначалното им признаване, минус погашенията на главницата, плюс или минус натрупаната амортизация на разликата между тази първоначална стойност и стойността на падежа, изчислявана по **метода на ефективния лихвен процент**, а за финансови активи — коригирана за всеки **коректив за загуби**.
- активи по договор** Тези права, за които в МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* се предвижда да се отчетат в съответствие с настоящия стандарт за целите на признаването и оценяването на печалбите или загубите от обезценка.
- финансов актив с кредитна обезценка** Финансов актив е с кредитна обезценка, когато са настъпили едно или повече събития, оказващи неблагоприятно въздействие върху приблизително оценените бъдещи парични потоци от този финансов актив. Като доказателство за кредитната обезценка на финансов актив могат да послужат наблюдаеми данни за следните събития:
- а) значително финансово затруднение на емитента/издателя или на длъжника;
 - б) нарушаване на договор като неизпълнение или **просрочие**;
 - в) заемодателят/-те, по икономически или договорни причини, свързани с финансовото затруднение на заемополучателя, прави отстъпка/-и на заемополучателя, каквато/каквито заемодателят/-те не би/биха направил/-и при други обстоятелства;
 - г) става вероятно, че заемополучателят ще бъде обявен в несъстоятелност или ще подлежи на друго финансово оздравяване;
 - д) изчезване на активен пазар за този финансов актив заради финансови затруднения; или
 - е) закупуване или първоначално създаване на финансов актив с голям отбив, който отразява понесени **кредитни загуби**.

Може да не е възможно да се установи единично, самостоятелно събитие; влошаването на кредитния рейтинг на финансовия актив може да е причинено по-скоро от комбинирания ефект на няколко събития.

кредитна загуба

Разликата между всички договорни парични потоци, дължими на предприятието по договор, и всички парични потоци, които предприятието очаква да получи (т.е. целия паричен недостиг), дисконтирани с първоначалния **ефективен лихвен процент** (или **коригирания за кредитни загуби ефективен лихвен процент за закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка**). Предприятието оценява паричните потоци, като взема предвид всички договорни условия по финансовия инструмент (например опции за предсрочно погасяване, удължаване, опции за покупка и други подобни опции) за очаквания срок на този финансов инструмент. Паричните потоци, които се вземат предвид, включват парични потоци от продажбата на държани обезпечения или други кредитни подобрения, които са неразделна част от договорните условия. Допуска се, че очакваният срок на финансовия инструмент може да бъде оценен приблизително по надежден начин. В редките случаи обаче, когато не е възможно очакваният срок на финансовия инструмент да бъде оценен приблизително по надежден начин, предприятието използва оставащия договорен срок на финансовия инструмент.

коригиран за кредитни загуби ефективен лихвен процент

Процентът, който точно дисконтира приблизително оценените бъдещи парични плащания или постъпления за очаквания срок на финансовия инструмент до **амортизираната стойност на финансовия актив**, който е **закупен или първоначално създаден финансов актив с кредитна обезценка**. При изчисляване на коригирания за кредитни загуби ефективен лихвен процент предприятието оценява приблизително очакваните парични потоци, като взема предвид всички договорни условия по финансовия актив (например опции за предсрочно погасяване, удължаване, опции за покупка и други подобни опции), както и **очакваните кредитни загуби**. Изчисляването включва всички такси и други възнаграждения, платени или получени от контрагентите по договора, които са неразделна част от ефективния лихвен процент (вж. параграфи Б5.4.1-Б5.4.3), **разходите по сделката** и всички други премии или отбивы. Предполага се, че паричните потоци и очакваният срок на групата от подобни финансови инструменти може да се оценят приблизително по надежден начин. В редките случаи обаче, когато не е възможно паричните потоци или оставащият срок на финансовия инструмент (или групата от финансови инструменти) да се оценят приблизително по надежден начин, предприятието използва договорните парични потоци през пълния договорен срок на финансовия инструмент (или групата от финансови инструменти).

отписване

Премахването на признат преди това финансов актив или финансов пасив от отчета за финансовото състояние на предприятието.

дериватив

Финансов инструмент или друг договор в обхвата на настоящия стандарт, който притежава всяка една от следните три характеристики:

- а) неговата стойност се променя в отговор на промяната в определен лихвен процент, цена на финансов инструмент, цена на стока, обменен курс, индекс на цени или лихвени проценти, кредитен рейтинг или кредитен индекс, или друга променлива, при условие че в случай на нефинансова променлива, променливата не е специфична за дадена страна по договора (наричана понякога „базова“ или „основна“);
- б) той не изисква първоначална нетна инвестиция или изисква първоначална нетна инвестиция, която е по-малка от тази, която се изисквала за други видове договори, за които би могло да се очаква да имат подобен отговор на промените в пазарните фактори;
- в) се урежда на бъдеща дата.

дивиденди	разпределение на печалбите между притежатели на капиталови инструменти пропорционално на участието им в конкретен клас капитал.
метод на ефективния лихвен процент	Методът, използван при изчисляване на амортизираната стойност на финансов актив или финансов пасив и при разпределяне и признаване на лихвените приходи или лихвените разходи в печалбата или загубата през съответния период.
ефективен лихвен процент	Процентът, който точно дисконтира приблизително оценените бъдещи парични плащания или постъпления за очаквания срок на финансовия актив или финансовия пасив до брутната балансова стойност на финансов актив или до амортизираната стойност на финансов пасив . При изчисляване на ефективния лихвен процент предприятието оценява приблизително очакваните парични потоци, като взема предвид всички договорни условия по финансовия инструмент (например опции за предсрочно погасяване, удължаване, опции за покупка и други подобни опции), но не взема предвид очакваните кредитни загуби . Изчисляването включва всички такси и други възнаграждения, платени или получени от контрагентите по договора, които са неразделна част от ефективния лихвен процент (вж. параграфи Б5.4.1-Б5.4.3), разходите по сделката и всички други премии или отбиви. Предполага се, че паричните потоци и очакваният срок на групата от подобни финансови инструменти може да се оценят приблизително по надежден начин. В редките случаи обаче, когато не е възможно паричните потоци или очакваният срок на финансовия инструмент (или групата от финансови инструменти) да се оценят приблизително по надежден начин, предприятието използва договорните парични потоци през пълния договорен срок на финансовия инструмент (или групата от финансови инструменти).
очаквани кредитни загуби	Среднопретеглената стойност на кредитните загуби , като за тегла служат съответните рискове от настъпване на неизпълнение.
договор за финансова гаранция	Договор, който изисква издателят да извърши определени плащания, за да обезщети притежателя за загубата, която последният понася, защото определен длъжник не плаща, когато е длъжен, в съответствие с първоначалните или изменените условия на дългов инструмент.
финансов пасив по справедлива стойност през печалбата или загубата	Финансов пасив, който отговаря на някои от следните условия: а) отговаря на определението за държан за търгуване ; б) при първоначалното му признаване е определен от предприятието като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 4.2.2 или 4.3.5; в) при първоначалното признаване или впоследствие е определен по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 6.7.1;
неотменим ангажимент	Обвързващо споразумение за размяната на определено количество ресурси на определена цена на определена дата или дати в бъдеще.
прогнозна сделка (операция)	Недоговорена, но очаквана бъдеща сделка.

брутна балансова стойност на финансов актив

Амортизираната стойност на финансов актив, преди да бъде преизчислена с **коректив за загуби**.

коефициент на хеджиране

Съотношението между количеството на хеджиращия инструмент и количеството на хеджираната позиция от гледна точка на съответното им относително тегло.

държан за търгуване

Финансов актив или финансов пасив, който:

- a) е придобит или поет основно с цел продажба или обратно изкупуване в краткосрочна перспектива;
- б) при първоначалното му признаване е част от портфейл от разграничени финансови инструменти, които се управляват заедно и за които има доказателства за скорошен и реален модел на реализиране на краткосрочна печалба; или
- в) е дериватив (с изключение на дериватив, който е договор за финансова гаранция или определен и ефективен хеджиращ инструмент).

печалба или загуба от обезценка

Печалби или загуби, които се признават в печалбата или загубата в съответствие с параграф 5.5.8 и които възникват в резултат на прилагане на изискванията за обезценка в раздел 5.5.

очаквани кредитни загуби за целия срок на инструмента

Очакваните кредитни загуби, които произтичат от всички възможни случаи на неизпълнение през очаквания срок на финансов инструмент.

коректив за загуби

Корективът за **очаквани кредитни загуби** по финансови активи, оценявани в съответствие с параграф 4.1.2, лизингови вземания и **активи по договори**, натрупаната обезценка за финансови активи, оценявани в съответствие с параграф 4.1.2А, и провизиите за очаквани кредитни загуби по заемни ангажименти и **договори за финансова гаранция**.

печалба или загуба от промяна

Сумата, произтичаща от коригиране на **брутната балансова стойност на финансов актив** с оглед отразяване на предоговорените или променените договорни парични потоци. Предприятието преизчислява брутната балансова стойност на финансовия актив като настоящата стойност на приблизително оценените бъдещи парични плащания или постъпления за очаквания срок на предоговорения или променения финансов актив, които са дисконтирани с първоначалния **ефективен лихвен процент** по финансовия актив (или първоначалния **коригиран за кредитни загуби ефективен лихвен процент за закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка**), или, когато е приложимо, с преразгледания **ефективен лихвен процент**, изчислен съгласно параграф 6.5.10. При приблизителното оценяване на очакваните парични потоци по финансов актив предприятието взема предвид всички договорни условия по финансовия инструмент (например опции за предсрочно погасяване, опции за покупка и други подобни опции), но не взема предвид **очакваните кредитни загуби**, освен ако финансовият актив е **закупен или първоначално създаден финансов актив с кредитна обезценка**, в който случай предприятието взема предвид и първоначално очакваните кредитни загуби, които са били взети под внимание при изчисляване на първоначалния **коригиран за кредитни загуби ефективен лихвен процент**.

просрочие (съответно просрочен)	Финансов актив се счита за просрочен, когато контрагентът не е извършил плащане, станало изискуемо по договор.
закупен или първоначално създаден финансов актив с кредитна обезценка	Закупен/-и или първоначално създаден/-и финансов/-и актив/-и, който/които е/са с кредитна обезценка при първоначалното признаване.
дата на прекласификация (рекласификация)	Първият ден на първия отчетен период след промяната в стопанския модела, която води до прекласифициране на финансови активи от предприятието.
обичайна покупка или продажба	Покупка или продажба на финансов актив съгласно договор, чиито условия изискват доставката на актива в срок, установен обикновено със законодателство или правило, действащо на съответния пазар.
разходи по сделката	Допълнителните разходи, които са пряко относими към придобиването, издаването или освобождаването от финансови активи или финансови пасиви (вж. параграф Б5.4.8). Допълнителният разход е този, който не би възникнал, ако предприятието не бе придобило или издало финансовия инструмент или не се бе освободило от него.

Изброените по-долу термини са определени в параграф 11 от МСС 32, допълнение А към МСФО 7, допълнение А към МСФО 13 или допълнение А към МСФО 15 и се използват в настоящия стандарт със значенията им, определени в МСС 32, МСФО 7, МСФО 13 или МСФО 15:

- а) кредитен риск ⁽⁵²⁾;
- б) инструмент на собствения капитал (капиталов инструмент);
- в) справедлива стойност;
- г) финансов актив;
- д) финансов инструмент;
- е) финансов пасив;
- ж) цена на сделката.

⁽⁵²⁾ Този термин (с определение в МСФО 7) се използва при изискванията за представяне на ефекта от промените в кредитния риск на пасиви, определени по справедлива стойност през печалбата или загубата (вж. параграф 5.7.7).

Приложение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от Стандарта.

ОБХВАТ (ГЛАВА 2)

- Б2.1 Някои договори изискват плащане на базата на климатични, геоложки или други физически променливи. (Тези, които са базирани на климатични променливи, понякога се наричат „климатични деривативи“.) Ако тези договори не попадат в обхвата на МСФО 17 *Застрахователни договори*, те са в обхвата на настоящия стандарт.
- Б2.2 Настоящият стандарт не променя изискванията, свързани с плановете за доходи на наетите лица, които се пощичняват на МСС 26 *Счетоводство и отчитане на плановете за пенсионно осигуряване*, и със споразуменията за авторски и лицензионни възнаграждения, свързани с обема на продажбите или приходите от услуги, които се отчитат според МСС 15 *Приходи от договори с клиенти*.
- Б2.3 Понякога предприятието прави инвестиция, която възприема като „стратегическа инвестиция“ в инструменти на собствения капитал, емитирани от друго предприятие, като цели да установи и поддържа дългосрочно оперативно взаимоотношение с предприятието, в което е направена инвестицията. Инвестиращото предприятие или предприятието – контролиращ участник в съвместно предприятие, използва МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия*, за да определи дали счетоводният метод на собствения капитал трябва да се приложи за такава инвестиция.
- Б2.4 Настоящият стандарт се прилага към финансовите активи и финансовите пасиви на застрахователите, с изключение на правата и задълженията, изключени по параграф 2.1, буква д), заради възникването им по договори в обхвата на МСФО 17.
- Б2.5 Договорите за финансова гаранция могат да приемат различни правни форми, например гаранция, някои видове акредитиви, договор за предпазване от кредитно неизпълнение или застрахователен договор. Тяхното счетоводно отразяване не зависи от правната им форма. Следват примери за подходящо счетоводно отразяване (вж. параграф 2.1, буква д):
- а) въпреки че договорът за финансова гаранция отговаря на определението за застрахователен договор в МСФО 17 (вж. параграф 7, буква д) от МСФО 17), ако прехвърленият риск е значителен, издателят прилага настоящия стандарт. Въпреки това, ако издателят изрично е заявил преди това, че счита такива договори за застрахователни договори и е използвал счетоводно отчитане, което е приложимо за застрахователни договори, издателят може да избере да прилага или настоящия стандарт, или МСФО 17 за такива договори за финансова гаранция. Ако се прилага настоящият стандарт, параграф 5.1.1 изисква издателят да признае договора за финансова гаранция първоначално по справедлива стойност. Ако договорът за финансова гаранция е издаден на несвързано лице в самостоятелна сделка между несвързани лица при справедливи пазарни условия, неговата справедлива стойност в началото вероятно е равна на получената премия, освен ако има доказателства за обратното. Впоследствие, освен ако договорът за финансова гаранция при възникването е бил определен за отчитане по справедлива стойност през печалбата или загубата, или освен, когато се прилагат параграфи 3.2.15–3.2.23 и Б3.2.12–Б3.2.17 (когато прехвърлянето на финансов актив не отговаря на изискванията за отписване или се прилага подходът на продължаващо участие), издателят го оценява по по-високата от следните стойности:
- i) стойността, определена в съответствие с раздел 5.5; и
- ii) първоначално признатата стойност минус, когато е уместно, съвкупния размер на признатия приход в съответствие с МСФО 15 (вж. параграф 4.2.1, буква в);

- б) някои гаранции, свързани с кредити, не изискват като предварително условие за плащане притежателят да е изложен на риск и да е понесъл загуба от невъзможността на длъжника да направи плащанията върху гарантирания актив, когато са дължими. Пример за подобна гаранция е тази, която изисква плащания в отговор на промени в конкретен кредитен рейтинг или кредитен индекс. Такива гаранции не са договори за финансова гаранция съгласно определението в настоящия стандарт, нито са застрахователни договори съгласно определението в МСФО 17. Такива гаранции са деривативи и издателят прилага към тях настоящия стандарт;
- в) ако договор за финансова гаранция е издаден във връзка с продажба на стоки, издателят прилага МСФО 15, за да определи кога да признае прихода от гаранцията и от продажбата на стоки.

Б2.6 Твърденията, че издателят разглежда договори като застрахователни договори, обичайно се откриват в комуникациите на издателя с клиентите и регулаторните органи, договорите, бизнес документацията и финансовите отчети. Нещо повече, застрахователните договори често са подчинени на счетоводни изисквания, които са различни от изискванията за други типове сделки, като например, договори, издадени от банки или търговски дружества. В такива случаи финансовите отчети на издателя обикновено включват изявление, че издателят е прилагал тези счетоводни изисквания.

ПРИЗНАВАНЕ И ОТПИСВАНЕ (ГЛАВА 3)

Първоначално признаване (раздел 3.1)

Б3.1.1 Като последица от принципа в параграф 3.1.1, предприятието признава всички свои договорни права и задължения по деривативи в своя отчет за финансовото състояние съответно като активи и пасиви, с изключение на деривативите, които не позволяват отчитане на прехвърлянето на финансовите активи като продажба (вж. параграф Б3.2.14). Ако прехвърлянето на финансов актив не отговаря на изискванията за отписване, получателят не признава прехвърления актив като свой актив (вж. параграф Б3.2.15).

Б3.1.2 По-долу са посочени примери за прилагането на принципа в параграф 3.1.1:

- а) безусловните вземания и задължения се признават като активи или пасиви, когато предприятието стане страна по договора и, като последица от това, има законово право да получи или законово задължение да плати парични средства;
- б) активите, които ще бъдат придобити, и пасивите, които ще бъдат поети, в резултат от неотменим ангажимент за покупка или продажба на стоки или услуги по принцип не се признават до момента, в който поне едната от страните не изпълни задълженията си по договора. Например предприятие, което получава неотменима поръчка по принцип не признава актив (а предприятието, което дава поръчката, не признава пасив) в момента на ангажимента, а вместо това отлага признаването до момента, в който поръчаните стоки или услуги бъдат изпратени, доставени или предоставени. Ако неотменим ангажимент за покупка или продажба на нефинансови позиции попада в обхвата на настоящия стандарт съгласно параграфи 2.4—2.7, неговата нетна справедлива стойност се признава като актив или пасив на датата на поемане на ангажимента (вж. параграф Б4.1.30, буква в). В допълнение, ако непризнат преди това неотменим ангажимент бъде определен като хеджирана позиция в хеджиране на справедлива стойност, всяка промяна в нетната справедлива стойност, относима към хеджирания риск, се признава като актив или пасив след началото на хеджирането (вж. параграф 6.5.8, буква б) и параграф 6.5.9);
- в) форуърден договор, който е в обхвата на настоящия стандарт (вж. параграф 2.1), се признава като актив или пасив на датата на поемане на ангажимента, а не на датата, на която става уреждането. Когато предприятие стане страна по форуърден договор, справедливите стойности на правото и задължението често са равни, тоест нетната справедлива стойност на форуърда е равна на нула. Ако нетната справедлива стойност на правото и задължението не е равна на нула, договорът се признава като актив или пасив;

г) опционен договор, който е в обхвата на настоящия стандарт (вж. параграф 2.1), се признава като актив или пасив, когато притежателят или издателят стане страна по договора;

д) планирани бъдещи сделки, без значение колко вероятни са, не са активи и пасиви, тъй като предприятието не е станало страна по договор.

Обичайна покупка или продажба на финансови активи

Б3.1.3 Обичайна покупка или продажба на финансови активи се признава чрез използването или на счетоводно отчитане на база датата на сделката, или на счетоводно отчитане на база датата на уреждане, както е описано в параграфи Б3.1.5 и Б3.1.6. Предприятието прилага един и същ метод последователно по отношение на всички покупки и продажби на финансови активи, които са класифицирани по един и същ начин в съответствие с настоящия стандарт. За целта, активите, които се оценяват задължително по справедлива стойност през печалбата или загубата, формират отделна класификация от активите, определени като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата. В допълнение, инвестициите в капиталови инструменти, отчетени чрез използване на правото на избор, описано в параграф 5.7.5, формират отделна класификация.

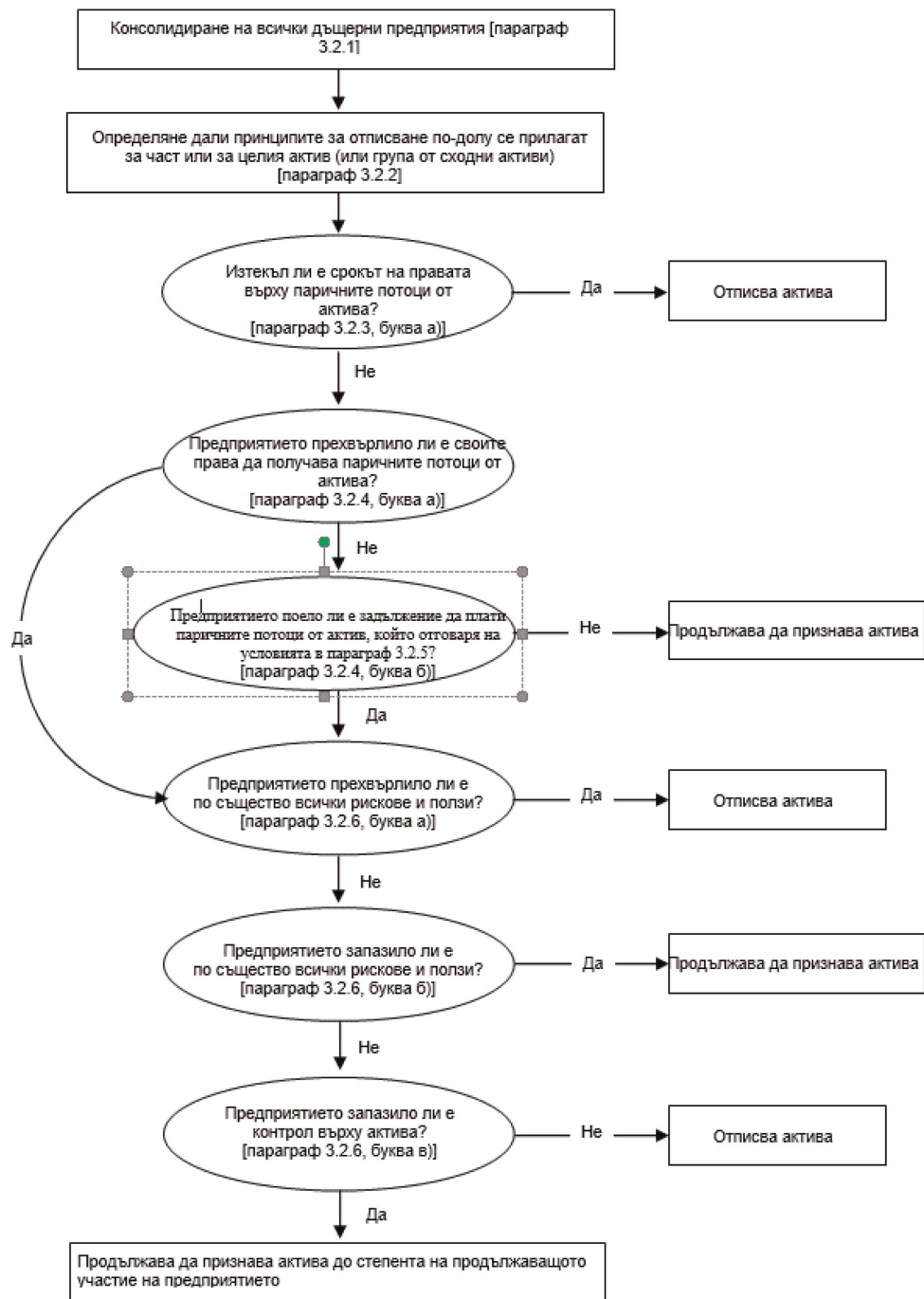
Б3.1.4 Договор, който изисква или допуска нетно уреждане на промяната в стойността на договора, не е обичаен договор. Вместо това този договор се отчита счетоводно като дериватив в периода между датата на търгуване и датата на уреждане.

Б3.1.5 Датата на сделка е датата, на която предприятието се ангажира да купи или продаде даден актив. Счетоводното отчитане на база датата на сделката се отнася до а) признаването на актив, който ще бъде получен, и на задължението да се плати за него на датата на сделка, и б) отписването на актив, който е продаден, признаването на всяка печалба или загуба от освобождаването от и признаването на вземане от купувача за плащане на датата на сделка. По принцип, лихва върху актива и съответстващия пасив не започва да се начислява до датата на уреждане, когато се прехвърля собствеността.

Б3.1.6 Датата на уреждане е датата, на която активът се предава на или от предприятието. Счетоводното отчитане на база датата на уреждане се отнася до а) признаването на актив на датата, на която е получен от предприятието, и б) отписването на актив и признаването на всяка печалба или загуба от продажбата на датата, на която той е предаден от предприятието. Когато се прилага счетоводно отчитане на база датата на уреждане, предприятието отчита всяка промяна в справедливата стойност на актива, който ще бъде получен през периода между датата на сделка и датата на уреждане, по същия начин, по който отчита придобития актив. С други думи, за активи, оценявани по амортизирана стойност, не се признава промяна в стойността; тя се признава в печалбата или загубата за активи, класифицирани като финансови активи, оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата; както и тя се признава в другия всеобхватен доход за финансови активи, оценявани по справедлива стойност през другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А, и за инвестиции в инструменти на собствения капитал, отчетени в съответствие с параграф 5.7.5.

Отписване на финансови активи (раздел 3.2)

Б3.2.1 Схемата по-долу илюстрира оценката дали и до каква степен даден финансов актив е отписан.



Споразумения, съгласно които предприятието запазва договорните права за получаване на паричните потоци от финансов актив, но поема договорно задължение да плати паричните потоци на един или повече получатели (параграф 3.2.4, буква б)

- Б3.2.2 Ситуацията, описана в параграф 3.2.4, буква б) (когато предприятието запазва договорните си права да получава паричните потоци от финансовия актив, но поема договорно задължение да плати паричните потоци на един или повече получатели), настъпва, например ако предприятието е тръст и издаде на инвеститорите си изгодни участия в базовите финансови активи, които притежава, и осигурява обслужване на тези финансови активи. В този случай финансовите активи отговарят на условията за отписване, ако са изгълнени условията в параграфи 3.2.5 и 3.2.6.

Б3.2.3 При прилагането на параграф 3.2.5 предприятието би могло да бъде например първоначален създател на финансовия актив или група, която включва дъщерно предприятие, което е придобило финансовия актив и прехвърля паричните потоци на несвързани трети лица — инвеститори.

Оценка на прехвърлянето на рисковете и ползите от собствеността (параграф 3.2.6)

Б3.2.4 Примери за това, кога предприятието е прехвърлило по същество всички рискове и ползи от собствеността, са:

- а) безусловна продажба на финансов актив;
- б) продажба на финансов актив заедно с опция за обратно изкупуване на финансовия актив по неговата справедлива стойност на датата на обратното изкупуване; и
- в) продажба на финансов актив заедно с опция за продажба или опция за покупка, която е много „извън пари“ (т.е. опция, която е толкова много „извън пари“, че има много малка вероятност да стане „в пари“ преди изтичане на нейния срок).

Б3.2.5 Примери за това, кога предприятието е запазило по същество всички рискове и ползи от собствеността, са:

- а) сделка за продажба и обратно изкупуване, при която цената на обратното изкупуване е фиксирана цена или продажна цена плюс възвръщаемост за заемодателя;
- б) споразумение за предоставяне в заем на ценни книжа;
- в) продажба на финансов актив заедно със суап за обща доходност който прехвърля експозицията към пазарен риск обратно на предприятието;
- г) продажба на финансов актив заедно с опция за продажба или опция за покупка, която е много „в пари“ (т.е. до този момент опцията е толкова много „в пари“, че има много малка вероятност да излезе „извън пари“ преди изтичане на нейния срок); и
- д) продажба на краткосрочни вземания, с което предприятието гарантира, че ще компенсира получателя за кредитните загуби, които могат да настъпят.

Б3.2.6 Ако предприятие определи, че в резултат от прехвърлянето е прехвърлило по същество всички рискове и ползи от собствеността върху прехвърления актив, то не признава прехвърления актив отново в бъдещ период, освен ако го придобие обратно в нова сделка.

Оценка на прехвърлянето на контрол

Б3.2.7 Предприятието не е запазило контрол върху даден прехвърлен актив, ако получателят разполага с практическата възможност да продаде прехвърления актив. Предприятието е запазило контрол върху даден прехвърлен актив, ако получателят не разполага с практическата възможност да продаде прехвърления актив. Получателят има практическата възможност да продаде прехвърления актив на пазара, ако трябва да го върне обратно на предприятието. Например получателят може да има практическата възможност да продаде прехвърлен актив, ако този актив е предмет на опция, която позволява на предприятието да го закупи обратно, но получателят може лесно да придобие прехвърления актив на пазара, ако опцията бъде упражнена. Получателят няма практическата възможност да продаде прехвърления актив, ако предприятието запази такава опция и получателят не може лесно да придобие прехвърления актив на пазара, ако предприятието упражни своята опция.

Б3.2.8 Получателят има практическата възможност да продаде прехвърления актив само ако той може да продаде прехвърления актив в неговата цялост на несвързано трето лице и е в състояние да упражни тази способност едностранно и без да налага допълнителни ограничения върху прехвърлянето. Въпросът от най-важно значение е какво получателят може да направи на практика, а не какви договорни права има относно това какво може да направи с прехвърления актив или какви договорни забрани съществуват. По-конкретно:

а) договорното право да се освободи от прехвърления актив има несъществен практически ефект, ако за прехвърления актив няма пазар; и

б) способността да се освободи от прехвърления актив има несъществен практически ефект, ако не може да бъде упражнена свободно. Поради това:

i) способността на получателя да се освободи от прехвърления актив трябва да бъде независима от действията на други лица (т.е. тя трябва да бъде едностранна способност), и

ii) получателят трябва да бъде в състояние да се освободи от прехвърления актив, без да е необходимо да прилага ограничителни условия или „уговорки“ към прехвърлянето (напр. условия за това как да се обслужва кредитен актив или опция, даваща на получателя правото да закупи актива обратно).

Б3.2.9 Фактът, че получателят е малко вероятно да продаде прехвърления актив, сам по себе си не означава, че прехвърлителят е запазил контрол върху прехвърления актив. Ако обаче опция за продажба или гаранция ограничава получателя да продаде прехвърления актив, тогава прехвърлителят е запазил контрол върху прехвърления актив. Например, ако опция за продажба или гаранция е достатъчно ценна, тя ограничава получателя да продаде прехвърления актив, тъй като получателят на практика няма да продаде прехвърления актив на трето лице, без да приложи подобна опция или други ограничителни условия. Вместо това получателят ще държи прехвърления актив, за да получи плащанията по гаранцията или пут опцията. При тези обстоятелства прехвърлителят е запазил контрол върху прехвърления актив.

Прехвърляния, които отговарят на условията за отписване

Б3.2.10 Предприятието може да запази правото върху част от лихвените плащания по прехвърлените активи като възнаграждение за обслужването на тези активи. Частта от лихвените плащания, от които предприятието ще се откаже при прекратяването или прехвърлянето на договора за обслужване, се разпределя към актива по обслужването или пасива от обслужването. Частта от лихвените плащания, от които предприятието няма да се откаже, е вземане по стрип само на лихвата. Например, ако предприятието не се откаже от никаква лихва при прекратяването или прехвърлянето на договора за обслужване, целият лихвен спред е вземане по стрип само на лихвата. За целите на прилагането на параграф 3.2.13 справедливите стойности на актива по обслужването и вземането по стрип само на лихвата се използват за разпределянето на балансовата стойност на вземането между частта от актива, която е отписана, и частта, която продължава да се признава. Ако няма посочена такса за обслужване или ако не се очаква, че таксата, която ще бъде получена, ще компенсира адекватно предприятието за предоставянето на обслужването, пасивът за задължението за обслужване се признава по справедлива стойност.

Б3.2.11 Когато оценява справедливите стойности на частта, която продължава да се признава, и на частта, която е отписана, за целите на прилагането на параграф 3.2.13, предприятието прилага изискванията за оценяване по справедлива стойност в МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност* като допълнение към параграф 3.2.14.

Прехвърляне, което не отговаря на условията за отписване

- Б3.2.12 Посоченото по-долу е приложение на принципа, очертан в параграф 3.2.15. Ако гаранцията, предоставена от предприятието за загуби от неизпълнение по прехвърления актив, не позволява прехвърленият актив да бъде отписан, защото предприятието е запазило по същество всички рискове и ползи от собствеността върху него, прехвърленият актив продължава да се признава в неговата цялост, а полученото възнаграждение се признава като пасив.

Продължаващо участие в прехвърлените активи

- Б3.2.13 По-долу са дадени примери за начина, по който предприятието оценява прехвърления актив и свързания с него пасив съгласно параграф 3.2.16.

В с и ч к и а к т и в и

- а) Ако гаранция, предоставена от предприятието във връзка с плащането на загуби от неизпълнение по прехвърлен актив, възпрепятства отписването на прехвърления актив до степента на продължаващото участие, към датата на прехвърлянето прехвърленият актив се оценява по по-ниската от i) балансовата стойност на актива и ii) максималната сума на полученото възнаграждение при прехвърлянето, което предприятието би могло да бъде задължено да върне („сума на гаранцията“). Свързаният с него пасив се оценява първоначално по сумата на гаранцията плюс справедливата стойност на гаранцията (която обичайно е възнаграждението, получено за гаранцията). Впоследствие, първоначалната справедлива стойност на гаранцията се признава в печалбата или загубата при (или към момента на) удовлетворяване на задължението (в съответствие с принципите от МСС 15), а балансовата стойност на актива се намалява с всякакви корекции за загуби.

А к т и в и , о ц е н я в а н и п о а м о р т и з и р а н а с т о й н о с т

- б) Ако задължение по опция за продажба, издадена от предприятието, или опция за покупка, държана от предприятието, възпрепятстват отписването на прехвърлен актив и предприятието оценява прехвърления актив по амортизирана стойност, свързаният с него пасив се оценява по неговата цена на придобиване (т.е. полученото възнаграждение), коригирана с амортизацията на всяка разлика между тази цена на придобиване и брутната балансова стойност на прехвърления актив на датата, на която срокът на опцията изтича. Например да допуснем, че брутната балансова стойност на актива на датата на прехвърлянето е 98 ПЕ, а полученото възнаграждение е 95 ПЕ. Брутната балансова стойност на актива на датата на упражняване на опцията ще бъде 100 ПЕ. Първоначалната балансова стойност на свързания с него пасив е 95 ПЕ, а разликата между 95 ПЕ и 100 ПЕ се признава в печалбата или загубата с използването на метода на ефективния лихвен процент. Ако опцията бъде упражнена, всяка разлика между балансовата стойност на свързания пасив и цената на упражняване се признава в печалбата или загубата.

А к т и в и , о ц е н я в а н и п о с п р а в е д л и в а с т о й н о с т

- в) Ако правото по опция за покупка, запазено от предприятието, възпрепятства отписването на прехвърления актив и предприятието оценява прехвърления актив по справедлива стойност, активът продължава да бъде оценяван по неговата справедлива стойност. Свързаният с него пасив се оценява по i) цената на упражняване на опцията минус времевата стойност на опцията, ако опцията е „във или на пари“, или ii) справедливата стойност на прехвърления актив минус времевата стойност на опцията, ако опцията е „извън пари“. Корекцията на оценката на свързания пасив гарантира, че нетната балансова стойност на актива и свързания пасив е справедливата стойност на правото по кол опцията. Например, ако справедливата стойност на базовия актив е 80 ПЕ, цената на упражняване на опцията е 95 ПЕ, а времевата стойност на опцията е 5 ПЕ, балансовата стойност на свързания пасив е 75 ПЕ (80 ПЕ — 5 ПЕ), а балансовата стойност на прехвърления актив е 80 ПЕ (т.е. неговата справедлива стойност).
- г) Ако опция за продажба, издадена от предприятието, възпрепятства отписването на прехвърления актив и предприятието оценява прехвърления актив по справедлива стойност, свързаният пасив се оценява по цената на упражняване на опцията плюс времевата стойност на опцията. Оценяването на актива по справедлива стойност е ограничено до по-ниската от справедливата стойност и цената на упражняване на опцията, защото предприятието няма право на увеличения в справедливата стойност на прехвърления актив над цената на упражняване на опцията. Това гарантира, че нетната балансова стойност на актива и свързания пасив е справедливата стойност на задължението по опцията за продажба. Например, ако справедливата стойност на базовия актив е 120 ПЕ, цената на упражняване на опцията е 100 ПЕ и времевата стойност на опцията е 5 ПЕ, балансовата стойност на свързания пасив е 105 ПЕ (100 ПЕ + 5 ПЕ), а балансовата стойност на актива е 100 ПЕ (в този случай цената на упражняване на опцията).

д) Ако диапазон („яка“) във формата на закупена опция за покупка и издадена опция за продажба възпрепятства отписването на прехвърления актив и предприятието оценява актива по справедлива стойност, то продължава да оценява актива по справедлива стойност. Свързаният пасив се оценява по i) сбора от цената на упражняване на опцията за покупка и справедливата стойност на опцията за продажба, минус времевата стойност на опцията за покупка, ако опцията за покупка е „във или на пари“, или ii) сбора от справедливата стойност на актива и справедливата стойност на опцията за продажба, минус времевата стойност на опцията за покупка, ако опцията за покупка е „извън пари“. Корекцията на свързания пасив гарантира, че нетната балансова стойност на актива и свързания пасив е справедливата стойност на опциите, притежавани и издадени от предприятието. Например да допуснем, че предприятието прехвърли финансов актив, който се оценява по справедлива стойност, и в същото време закупи опция за покупка с цена на упражняване от 120 ПЕ и издаде опция за продажба с цена на упражняване от 80 ПЕ. Да допуснем още, че справедливата стойност на актива към датата на прехвърлянето е 100 ПЕ. Времевата стойност на опцията за продажба и опцията за покупка е съответно 1 ПЕ и 5 ПЕ. В този случай предприятието признава актив от 100 ПЕ (справедливата стойност на актива) и пасив от 96 ПЕ $[(100 \text{ ПЕ} + 1 \text{ ПЕ}) - 5 \text{ ПЕ}]$. Това води до нетна стойност на актива от 4 ПЕ, което е справедливата стойност на опциите, притежавани и издадени от предприятието.

Всички прехвърляния

- Б3.2.14 Доколкото прехвърлянето на финансов актив не отговаря на условията за отписване, договорните права или задължения на прехвърлителя, свързани с прехвърлянето, не се отчитат отделно като деривативи, ако признаването както на деривативите, така и на прехвърления актив или на пасива, произтичащ от прехвърлянето, ще доведе до признаването на същите права или задължения два пъти. Например опция за покупка, запазена от прехвърлителя, може да не позволи отчитането на прехвърлянето на финансовите активи като продажба. В този случай опцията за покупка не се признава отделно като деривативен актив.
- Б3.2.15 Доколкото прехвърлянето на финансов актив не отговаря на условията за отписване, получателят не признава прехвърления актив като свой актив. Получателят отписва платените парични средства или друго платено възнаграждение и признава вземане от прехвърлителя. Ако прехвърлителят има право и задължение да придобие отново контрол върху целия прехвърлен актив срещу фиксирана сума (например съгласно споразумение за обратно изкупуване), получателят може да оцени своето вземане по амортизирана стойност, ако то отговаря на критериите в параграф 4.1.2.

Примери

- Б3.2.16 Примерите по-долу илюстрират прилагането на принципите за отписване, съдържащи се в настоящия стандарт.
- а) *Споразумения за обратно изкупуване и предоставяне в заем на ценни книжа.* Ако финансов актив бъде продаден съгласно споразумение за обратно изкупуване по фиксирана цена или по продажна цена плюс възвръщаемост на заемото, или ако бъде даден в заем съгласно споразумение за връщането му на прехвърлителя, той не се отписва, тъй като прехвърлителят запазва по същество всички рискове и ползи от собствеността. Ако получателят получи правото да продаде или заложи актива, прехвърлителят прекалсифицира актива в своя отчет за финансовото състояние, например като даден в заем актив или вземане по обратно изкупуване.
- б) *Споразумения за обратно изкупуване и предоставяне в заем на ценни книжа — активи, които са по същество едни и същи.* Ако финансов актив бъде продаден съгласно споразумение за обратно изкупуване на същия или по същество същият актив по фиксирана цена или по продажна цена плюс възвръщаемост на заемото, или ако финансов актив бъде взет или предоставен в заем съгласно споразумение за връщане на същия или на по същество същия актив на прехвърлителя, той не се отписва, тъй като прехвърлителят запазва по същество всички рискове и ползи от собствеността.
- в) *Споразумения за обратно изкупуване и предоставяне в заем на ценни книжа — право на замяна.* Ако споразумение за обратно изкупуване по фиксирана цена на обратното изкупуване или по цена, равна на продажната цена плюс възвръщаемост на заемото, или друга подобна сделка за предоставяне в заем на ценни книжа, предостави на получателя правото да замени активите, които са подобни и с равна справедлива стойност на прехвърления актив към датата на обратното изкупуване, продаденият или даденият в заем актив съгласно споразумението за обратно изкупуване или в сделката за предоставяне в заем на ценни книжа не се отписва, тъй като прехвърлителят запазва по същество всички рискове и ползи от собствеността.

- г) *Право на обратно изкупуване с право на първи отказ по справедлива стойност.* Ако предприятието продаде финансов актив и запази само правото на първи отказ от обратното изкупуване на прехвърления актив по справедлива стойност, ако получателят впоследствие го продаде, предприятието отписва актива, тъй като е прехвърлило по същество всички рискове и ползи от собствеността.
- д) *Сделка с привидна продажба.* Обратната покупка на финансов актив почти веднага след неговата продажба понякога се нарича привидна (фиктивна) продажба. Тази обратна покупка не пречи на отписването, при условие че първоначалната сделка отговаря на изискванията за отписване. Ако обаче споразумението за продажба на финансов актив се сключи едновременно със споразумението за обратно изкупуване на същия актив по фиксирана цена или по продажна цена плюс възвръщаемост за заемодателя, тогава активът не се отписва.
- е) *Опции за продажба и опции за покупка, които са много „в пари“.* Ако прехвърленият финансов актив може да бъде поискан обратно от прехвърлителя и опцията за покупка е много „в пари“, прехвърлянето не отговаря на изискванията за отписване, тъй като прехвърлителят е запазил по същество всички рискове и ползи от собствеността. По същия начин, ако финансовият актив може да бъде върнат обратно от получателя и опцията за продажба е много „в пари“, прехвърлянето не отговаря на изискванията за отписване, тъй като прехвърлителят е запазил по същество всички рискове и ползи от собствеността.
- ж) *Опции за продажба и опции за покупка, които са много „извън пари“.* Финансов актив, който се прехвърля, предмет единствено на опция за продажба много „извън пари“, държана от получателя, или опция за покупка много „извън пари“, държана от прехвърлителя, се отписва. Това е така, защото прехвърлителят е прехвърлил по същество всички рискове и ползи от собствеността.
- з) *Леснодостъпни активи, предмет на опция за покупка, която не е нито много „в пари“, нито много „извън пари“.* Ако предприятието притежава опция за покупка за леснодостъпен актив на пазара и опцията не е нито много „в пари“, нито много „извън пари“, активът се отписва. Това е така, защото предприятието i) нито е запазило, нито е прехвърлило по същество всички рискове и ползи от собствеността, и ii) не е запазило контрола. Ако активът обаче не е леснодостъпен на пазара, отписването се ограничава до размера на стойността на актива, който е предмет на опция за покупка, тъй като предприятието е запазило контрол върху актива.
- и) *Актив, който не е леснодостъпен, предмет на опция за продажба, издадена от предприятието, която не е много „в пари“, нито много „извън пари“.* Ако предприятието прехвърли финансов актив, който не е леснодостъпен на пазара, и издаде опция за продажба, която не е много „извън пари“, предприятието нито запазва, нито прехвърля по същество всички рискове и ползи от собствеността поради издадената опция за продажба. Предприятието запазва контрол върху актива, ако опцията за продажба е достатъчно ценна, за да възпре получателя да продаде актива, в който случай активът продължава да се признава до степената на продължавашото участие на прехвърлителя (вж. параграф Б3.2.9). Предприятието прехвърля контрола върху актива, ако опцията за продажба не е достатъчно ценна, за да възпре получателя да продаде актива, в който случай активът се отписва.
- й) *Активи, предмет на опция за продажба или за покупка по справедлива стойност, или на форуърден договор за обратно изкупуване.* Прехвърлянето на финансов актив, който е предмет само на опция за продажба или за покупка, или на форуърден договор за обратно изкупуване, който има цена на упражняване или цена на обратно изкупуване, която е равна на справедливата стойност на финансовия актив към момента на обратното изкупуване, води до отписване поради прехвърлянето по същество на всички рискове и ползи от собствеността.
- к) *Опции за покупка или за продажба, уреджани в парични средства.* Предприятието оценява прехвърлянето на финансов актив, който е предмет на опция за продажба или за покупка или на форуърден договор за обратно изкупуване, които ще бъдат уредени нетно в парични средства, за да определи дали е запазило или прехвърлило по същество всички рискове и ползи от собствеността. Ако предприятието не е запазило по същество всички рискове и ползи от собствеността върху прехвърления актив, то определя дали е запазило контрол върху прехвърления актив. Това че опцията за продажба или за покупка или форуърдният договор за обратно изкупуване се уреждат нетно в парични средства, не означава автоматично, че предприятието е прехвърлило контрола (вж. параграфи Б3.2.9 и букви ж), з) и и) по-горе).

- л) *Условие за премахване на сметки.* Условието за премахване на сметки представлява безусловна опция за обратно изкупуване (опция за покупка), която дава на предприятието правото да поиска обратно прехвърлените активи, предмет на някои ограничения. Като се има предвид, че тази опция води до това, че предприятието нито запазва, нито прехвърля по същество всички рискове и ползи от собствеността, тя ограничава отписването само до размера на сумата, предмет на обратно изкупуване (при допускането, че получателят не може да продаде активите). Например, ако балансовата стойност и постъпленията от прехвърлянето на кредитните активи са в размер на 100000 ПЕ и всеки индивидуален заем би могъл да се поиска обратно, но общата стойност на кредитите, които биха могли да бъдат изкупени обратно, не може да превишава 10000 ПЕ, 90000 ПЕ от заемите ще отговорят на условията за отписване.
- м) *Закриващи опции.* Предприятието, което може да бъде прехвърлител, което обслужва прехвърлените активи, може да притежава опция за покупка на остатъчната част от прехвърлените активи (закриваща опция), когато стойността на активите в обръщение спадне до определено ниво, при което стойността на обслужване на тези активи става обременителна спрямо ползите от обслужването. При условие че тази закриваща опция води до това, че предприятието нито запазва, нито прехвърля по същество всички рискове и ползи от собствеността и получателят не може да продаде активите, тя ограничава отписването само до размера на стойността на активите, които са предмет на опцията за покупка.
- н) *Подчинени запазени лихви и гаранции по кредити.* Предприятието може да предостави на получателя кредитно подобрение (механизъм за повишаване на качеството на кредита), като подчини част или цялата лихва, запазена в прехвърления актив. Вместо това предприятието може да предостави на получателя кредитно подобрение под формата на гаранция по кредит, която би могла да бъде неограничена или ограничена до определена сума. Ако предприятието запази по същество всички рискове и ползи от собствеността върху прехвърления актив, активът продължава да бъде признаван в неговата цялост. Ако предприятието запази някои, но по същество не всички, рискове и ползи от собствеността, и запази контрол, отписването се ограничава до размера на сумата на паричните или други активи, които предприятието би могло да бъде задължено да плати.
- о) *Суапове за обща доходност.* Предприятието може да продаде финансов актив на получател и да сключи с получателя суап за обща доходност, при който всички парични потоци от лихвени плащания от базовия актив се превеждат на предприятието в замяна на фиксирано плащане или плащане с променлива ставка, а всякакви увеличения или намаления в справедливата стойност на базовия актив се поемат от предприятието. В този случай отписването на целия актив е забранено.
- п) *Лихвени суапове.* Предприятието може да прехвърли на получател финансов актив с фиксиран лихвен процент и да сключи лихвен суап с получателя за получаването на лихви при фиксиран лихвен процент и плащането на лихви при променлив лихвен процент, базиран върху условна стойност, която е равна на стойността на главницата на прехвърления финансов актив. Лихвеният суап не възпрепятства отписването на прехвърления актив, при условие че плащанията по суапа не зависят от плащанията, направени по прехвърления актив.
- р) *Амортизиращи се лихвени суапове.* Предприятието може да прехвърли на получателя финансов актив с фиксиран лихвен процент, който се изплаща с течение на времето, и да сключи амортизиращ се лихвен суап с получателя за получаването на лихви при фиксиран лихвен процент и плащането на лихви при променлив лихвен процент, базиран върху условна стойност. Ако условната стойност на суапа се амортизира, така че да се изравни със сумата на главницата на прехвърления финансов актив, която остава непогасена, във всеки момент от времето, суапът по принцип ще доведе до това предприятието да запази съществен риск от предсрочно погасяване, в който случай предприятието или продължава да признава целия прехвърлен актив, или продължава да признава прехвърления актив до степента на своето продължаващо участие. И обратно, ако амортизацията на условната стойност на суапа не е свързана с непогасената част от главницата на прехвърления актив, този суап няма да доведе до запазване от страна на предприятието на риска от предсрочно погасяване на актива. Следователно, той няма да спре отписването на прехвърления актив, при условие че плащанията по суапа не зависят от това дали са били направени лихвените плащания по прехвърления актив и суапът не води до запазване от страна на предприятието на никакви други съществени рискове и ползи от собствеността върху прехвърления актив.
- с) *Отписване.* Предприятието няма основателни очаквания за възстановяване на договорните парични потоци по финансов актив в тяхната цялост или на част от тях.

Б3.2.17 Настоящият параграф илюстрира прилагането на подхода на продължаващото участие, когато продължаващото участие на предприятието е в част от финансов актив.

Да приемем, че предприятието разполага с портфейл от подлежащи на предсрочно погасяване заеми, чийто купон и ефективен лихвен процент е 10 на сто, и чиято главница и амортизирана стойност е 10,000 ПЕ. То сключва сделка, при която в замяна на плащането на 9,115 ПЕ получателят получава правото върху 9,000 ПЕ от всякакви събрани суми по главницата плюс лихвата върху нея в размер на 9,5 на сто. Предприятието запазва правото върху 1,000 ПЕ от всякакви събрани суми по главницата плюс лихвата върху нея в размер на 10 на сто, плюс допълнителния спред от 0,5 на сто върху оставащата стойност от 9,000 ПЕ от главницата. Събраните суми от предсрочните погашения се разпределят между предприятието и получателя пропорционално в съотношение 1:9, но всякакви неустойки се приспадат от лихвата на предприятието от 1,000 ПЕ до момента, в който тя бъде изцяло погасена. Справедливата стойност на заемите към датата на сделката е 10,100 ПЕ, а справедливата стойност на допълнителния спред от 0,5 на сто е 40 ПЕ.

Предприятието определя, че е прехвърлило някои значителни рискове и ползи от собствеността (например значителен риск от предсрочно погасяване), но и че е запазило някои значителни рискове и ползи от собствеността (поради подчинения статут на запазените лихви) и е запазило контрол. Следователно то прилага подхода на продължавашото участие.

За да приложи настоящия стандарт, предприятието анализира сделката като а) запазване на напълно пропорционална запазена лихва от 1,000 ПЕ, плюс б) подчиняване на тази запазена лихва за осигуряване на кредитно подобрене за получателя за кредитни загуби.

Предприятието изчислява, че сумата от 9,090 ПЕ ($90\% \times 10,100$ ПЕ) от полученото възнаграждение от 9,115 ПЕ представлява възнаграждение за напълно пропорционалния дял от 90 на сто. Остатъкът от полученото възнаграждение (25 ПЕ) представлява възнаграждение, получено за подчиняването на запазената лихва за осигуряване на кредитно подобрене за получателя за кредитни загуби. Освен това допълнителният спред от 0,5 на сто представлява възнаграждение, получено за кредитното подобрене. Съответно общият размер на полученото възнаграждение за кредитното подобрене е 65 ПЕ (25 ПЕ + 40 ПЕ).

Предприятието изчислява печалбата или загубата от продажбата на 90-процентния дял от паричните потоци. Ако допуснем, че към датата на прехвърлянето липсват отделни справедливи стойности за прехвърления 90-процентен дял и запазения 10-процентен дял, предприятието разпределя балансовата стойност на актива в съответствие с параграф 3.2.14 от МСФО 9 по следния начин:

	Справедлива стойност	Процент	Разпределена балансова стойност
Прехвърлена част	9,090	90 %	9,000
Запазена част	1,010	10 %	1,000
	<hr/>		<hr/>
Общо	10,100		10,000
	<hr/>		<hr/>

Предприятието изчислява своята печалба или загуба от продажбата на 90-процентния дял от паричните потоци, като приспада разпределената балансова стойност на прехвърлената част от полученото възнаграждение, т.е. 90 ПЕ (9,090 ПЕ – 9,000 ПЕ). Балансовата стойност на запазената от предприятието част е 1,000 ПЕ.

Освен това предприятието признава продължавашо участие, което произтича от подчиняването на запазената лихва за кредитни загуби. Съответно то признава актив от 1,000 ПЕ (максималния размер на паричните потоци, които то няма да получи при подчиняването), и свързания с това пасив от 1,065 ПЕ (което е максималният размер на паричните потоци, които то няма да получи при подчиняването, т.е. 1,000 ПЕ плюс справедливата стойност на подчиняването от 65 ПЕ).

Предприятието използва цялата описана по-горе информация за отчитане на сделката, както следва:

	Дебит	Кредит
Първоначален актив	—	9,000
Актив, признат за подчиняването, или остатъчна лихва	1,000	—
Актив за полученото възнаграждение във формата на допълнителен спред	40	—
Печалба или загуба (печалба от прехвърлянето)	—	90
Пасив	—	1,065
Получени парични средства	9,115	—
	10,155	10,155
Общо	10,155	10,155

Непосредствено след сделката балансовата стойност на актива е 2,040 ПЕ, включваща 1,000 ПЕ, което представлява разпределената стойност на запазената част, и 1,040 ПЕ, което представлява допълнителното продължавашо участие на предприятието от подчиняването на запазената лихва за кредитни загуби (което включва допълнителен спред от 40 ПЕ).

В следващи периоди предприятието признава полученото възнаграждение за кредитното подобрене (65 ПЕ) пропорционално на времето, начислява лихва върху признатия актив с използване на метода на ефективния лихвен процент и признава всяка загуба от обезценка по признатите активи. Като пример за последното да допуснем, че през следващата година има загуба от обезценка на базовите заеми в размер на 300 ПЕ. Предприятието намалява своя признат актив с 600 ПЕ (300 ПЕ, свързани със запазената лихва, и 300 ПЕ, свързани с допълнителното продължавашо участие, което възниква от подчиняването на запазената лихва за загуби от обезценка), и намалява своя признат пасив с 300 ПЕ. Нетният резултат е начисление към печалбата или загубата за загуби от обезценка от 300 ПЕ.

Отписване на финансови пасиви (раздел 3.3)

- Б3.3.1 Финансов пасив (или част от него) се погасява, когато длъжникът:
- а) погаси пасива (или част от него) като плати на кредитора, обикновено с парични средства, други финансови активи, стоки или услуги; или
 - б) бъде юридически освободен от основната отговорност за пасива (или част от него) или по силата на законова процедура, или от кредитора. (Ако длъжникът е дал гаранция, това условие все още може да бъде изпълнено.)
- Б3.3.2 Ако емитент на дългов инструмент купи обратно този инструмент, дългът се счита за погасен дори ако емитентът е значителен за пазара участник („маркет-мейкър“) за този инструмент или има намерение да го препродаде в кратък срок.
- Б3.3.3 Плащането на трета страна, включително тръст (понякога наричано „отменяне по същество“), само по себе си не освобождава длъжника от неговото основно задължение към кредитора при отсъствието на правно освобождаване.

- Б3.3.4 Ако длъжник плати на трета страна да поеме задължение и уведоми своя кредитор, че третата страна е поела неговото задължение по дълга, длъжникът не отписва задължението по дълга, освен ако е изпълнено условието по параграф Б3.3.1, буква б). Ако длъжникът плати на трета страна да поеме задължение и получи правно освобождаване от своя кредитор, длъжникът е погасил дълга. Ако обаче длъжникът приеме да направи плащанията по дълга към третата страна или директно към първоначалния си кредитор, длъжникът признава ново задължение по дълга към третата страна.
- Б3.3.5 Въпреки че правното освобождаване, независимо дали по съдебен ред или от кредитора, води до отписване на пасива, предприятието може да признае нов пасив, ако критериите за отписване в параграфи 3.2.1—3.2.23 не са изпълнени по отношение на прехвърлените финансови активи. Ако тези критерии не са изпълнени, прехвърляните активи не се отписват, а предприятието признава нов пасив, свързан с прехвърлените активи.
- Б3.3.6 За целите на параграф 3.3.2 условията са съществено различни, ако дисконтираната настояща стойност на паричните потоци при новите условия, включително всякакви платени такси, след приспадане на всякакви получени такси, и дисконтирани при използването на първоначалния ефективен лихвен процент, се различава поне с 10 на сто от дисконтираната настояща стойност на оставащите парични потоци от първоначалния финансов пасив. При определянето на тези платени такси, след приспадане на получените такси, заемополучателят включва само таксите, платени или получени между заемополучателя и заемодателя, включително таксите, платени или получени от заемополучателя и заемодателя от името на другия.
- Б3.3.6А Ако размяна на дългови инструменти или промяна на условията бъде отчетена като погасяване, всякакви извършени разходи и такси се признават като част от печалбата или загубата от погасяването. Ако размяната или промяната не са отчетени като погасяване, всякакви извършени разходи и такси коригират балансовата стойност на пасива и се амортизират за оставащия срок на променения пасив.
- Б3.3.7 В някои случаи, кредиторът освобождава длъжника от неговото настоящо задължение да направи плащания, но длъжникът поема гаранционното задължение да плати, ако страната, поела основното задължение, изпадне в неизпълнение. При тези обстоятелства длъжникът:
- а) признава нов финансов пасив на базата на справедливата стойност на своето задължение по гаранцията, и
 - б) признава печалба или загуба на базата на разликата между i) всякакви платени постъпления и ii) балансовата стойност на първоначалния финансов пасив минус справедливата стойност на новия финансов пасив.

КЛАСИФИКАЦИЯ (ГЛАВА 4)

Класификация на финансови активи (раздел 4.1)

Стопански модел на предприятието за управление на финансовите активи

- Б4.1.1 Параграф 4.1.1, буква а) изисква от предприятието да класифицира финансовите активи на базата на стопанския модел на предприятието за управление на финансовите активи, освен ако се прилага параграф 4.1.5. Предприятието оценява дали неговите финансови активи отговарят на условието в параграф 4.1.2, буква а) или на условието в параграф 4.1.2А, буква а) на базата на стопанския модел, определен от ключовия управленски персонал на предприятието (съгласно определението в МСС 24 *Оповестяване на свързаните лица*).

Б4.1.2 Стопанският модел на предприятието се определя на ниво, което отразява по какъв начин групите от финансови активи се управляват съвместно с оглед постигане на конкретна стопанска цел. Стопанският модел на предприятието не зависи от намеренията на ръководството по отношение на отделен инструмент. Съответно това условие не е подход от типа „инструмент по инструмент“ към класификацията и трябва да бъде определено на по-високо ниво на обобщаване. Едно предприятие обаче може да има повече от един стопански модел за управление на своите финансови инструменти. Следователно не е необходимо класификацията да бъде определяна на ниво отчитащо се предприятие. Например предприятие може да притежава портфейл от инвестиции, който то управлява, за да събере договорните парични потоци, и друг портфейл от инвестиции, който то управлява, за да търгува с него с цел реализиране на промените в справедливата стойност. Аналогично, при някои обстоятелства може да бъде подходящо портфейлът от финансови активи да бъде разделен на подпортфейли, за да бъде отразено нивото, на което предприятието управлява тези активи. Например такъв може да бъде случаят, при който предприятие първоначално създава или купува портфейл от ипотечни кредити, като управлява някои от тези кредити с цел събиране на договорни парични потоци, а останалите — с цел тяхната продажба.

Б4.1.2А Стопанският модел на предприятието се отнася до начина, по който предприятието управлява своите финансови активи с оглед генериране на парични потоци. Т.е. стопанският модел на предприятието определя дали паричните потоци ще бъдат генерирани от събиране на договорни парични потоци, продажба на финансови активи, или и от двете. Следователно тази оценка не се извършва въз основа на сценарии, които предприятието не очаква по принцип да възникнат, например т.нар. сценарии „най-лош случай“ или „случай на напрежение“. Например, ако предприятието очаква, че ще продаде даден портфейл от финансови активи само в условия на сценарий с напрежение, този сценарий не би повлиял на оценката, която предприятието прави на стопанския модел за тези активи, ако предприятието има основания да очаква, че подобен сценарий няма да се осъществи. Ако паричните потоци са реализирани по начин, който се различава от очакванията на предприятието към датата, на която то е оценило стопанския модел (например, ако предприятието продава повече или по-малко финансови активи, отколкото е очаквало, когато е класифицирало активите), това не води до грешка от предходен период във финансовите отчети на предприятието (виж МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*), нито да промяна в класификацията на оставащите финансови активи, държани в рамките на този стопански модел (т.е. онези активи, които предприятието е признало в предходния период и все още притежава), при условие че предприятието е взело предвид цялата значима информация, налична към момента на неговата оценка на стопанския модел. Когато обаче оценява стопанския модел във връзка с новозакупени или новосъздадени финансови активи, предприятието трябва да вземе под внимание информацията за това как са били реализирани в миналото паричните потоци, заедно с цялата друга значима информация.

Б4.1.2Б Стопанският модел на предприятието за управление на финансовите активи е фактическо положение, а не просто уверение. Обичайно той може да бъде установен чрез наблюдение на дейностите, които предприятието предприема за постигане на целта на стопанския модел. Предприятието трябва да използва преценка, когато оценява своя стопански модел за управление на финансовите активи, и тази преценка не се определя само въз основа на един фактор или дейност. Вместо това предприятието трябва да вземе под внимание всички относими доказателства, налични към датата на оценката. Тези относими доказателства включват, но не се ограничават до:

- а) начина, по който показателите на стопанския модел и финансовите активи, държани в рамките на този стопански модел, се оценяват и отчитат пред ключовия управленски персонал на предприятието;
- б) рисковете, които засягат резултатите на стопанския модел (и финансовите активи, държани в рамките на този стопански модел), и по-специално начина, по който тези рискове се управляват; и
- в) как се определя възнаграждението на управителите (например дали то се основава на справедливата стойност на управляваните активи или на събраните договорни парични потоци).

Стопански модел, чиято цел е активите да бъдат държани, за да се съберат договорните парични потоци

- Б4.1.2В Финансови активи, държани в рамките на стопански модел, чиято цел е активите да бъдат държани, за да се съберат договорните парични потоци, се управляват с оглед реализиране на парични потоци чрез събиране на договорните плащания през целия срок на инструмента. Това означава, че предприятието управлява активите, държани в портфейла, с оглед събиране на тези договорни парични потоци (вместо да управлява общата възвръщаемост на портфейла чрез държане и продажба на активи). Когато се определя дали паричните потоци ще бъдат реализирани чрез събиране на договорните парични потоци по финансовите активи, е необходимо да се разгледат честотата, стойността и моментът на продажбите в предходни периоди, причините за тези продажби и очакванията за бъдещата дейност по продажба. Сами по себе си продажбите обаче не са определящи за стопанския модел и следователно не могат да бъдат разглеждани отделно от другите фактори. Вместо това информацията относно минали продажби и очакванията относно бъдещите продажби служат като доказателство по отношение на това как бива постигната заявената от предприятието цел за управление на финансовите активи, и по-конкретно как биват реализирани паричните потоци. Предприятието трябва да вземе под внимание информацията относно минали продажби в контекста на причините за тези продажби и условията, които са съществували към съответния момент, на фона на настоящите условия.
- Б4.1.3 Въпреки че целта на стопанския модел на предприятието може да бъде да държи финансовите активи за събиране на договорните парични потоци, предприятието не е задължено да държи всички тези активи до техния падеж. Следователно стопанският модел на предприятието може да бъде да държи финансовите активи за събиране на договорните парични потоци дори когато има продажби на финансови активи или такива се очакват в бъдеще.
- Б4.1.3А Стопанският модел може да представлява държане на активи за събиране на договорни парични потоци дори когато предприятието продава финансови активи, когато е налице увеличаване на кредитния риск на активите. За да определи дали е налице увеличаване на кредитния риск на активите, предприятието взема предвид цялата разумна и доказуема информация, включително и прогнозната такава. Независимо от тяхната честота и стойност, продажбите, продиктувани от увеличаване на кредитния риск на активите, не са несъвместими със стопански модел, чиято цел е финансовите активи да бъдат държани за събиране на договорните парични потоци, тъй като кредитното качество на финансовите активи е от значение за способността на предприятието да събира договорни парични потоци. Дейностите по управление на кредитния риск, които имат за цел да сведат до минимум потенциалните загуби вследствие влошаване на кредитоспособността, са неразделна част от този стопански модел. Продажба на финансов актив, тъй като той вече не отговаря на кредитните критерии, посочени в документираната инвестиционна политика на предприятието, е пример за продажба вследствие увеличение на кредитния риск. При липсата на такава политика обаче предприятието може да докаже по друг начин, че продажбата е вследствие увеличение на кредитния риск.
- Б4.1.3Б Продажби, които са вследствие на други причини, като например продажби, извършени с оглед управление на риска от кредитна концентрация (без увеличаване на кредитния риск на актива), също могат да бъдат съвместими със стопански модел, чиято цел е финансовите активи да бъдат държани за събиране на договорните парични потоци. По-специално такива продажби могат да бъдат съвместими със стопански модел, чиято цел е финансовите активи да бъдат държани за събиране на договорните парични потоци, когато тези продажби са редки (дори ако тяхната стойност е значителна) или тяхната стойност — както поотделно, така и сумарно, е незначителна. Ако бъдат извършени повече от незначителен брой такива продажби от даден портфейл и стойността на тези продажби вече не е незначителна (както поотделно, така и сумарно), предприятието трябва да оцени дали и как тези продажби съответстват на целта за събиране на договорни парични потоци. За целите на тази оценка не е от значение дали дадена трета страна налага изискване за продажба на финансовите активи, или предприятието прави това по собствено усмотрение. Увеличаване на честотата или стойността на продажбите през даден период не е непременно в противоречие с целта финансовите активи да бъдат държани за събиране на договорните парични потоци, ако предприятието може да обясни причините за тези продажби и да докаже защо тези продажби не представляват промяна в неговия стопански модел. Освен това продажбите може да са съвместими с целта финансовите активи да бъдат държани за събиране на договорните парични потоци, ако датата на продажбите е близо до падежа на финансовите активи и постъпленията от продажби се приближават до размера на договорните парични потоци, които остава да бъдат събрани.
- Б4.1.4 По-долу са дадени примери за ситуации, при които целта на стопанския модел на предприятието е да държи финансовите активи за събирането на договорни парични потоци. Списъкът с примери не е изчерпателен. Освен това с примерите не се цели да бъдат разглеждани всички фактори, които може да бъдат от значение за оценката на стопанския модел на предприятието, нито да се посочи относителната значимост на тези фактори.

Пример	Анализ
<p>Пример 1</p> <p>Предприятието държи инвестиции за събиране на договорните парични потоци по тях. Нуждите от финансиране на предприятието могат да бъдат предвидени и падежът на финансовите активи съответства на прогнозните му нужди от финансиране.</p> <p>Предприятието извършва дейности по управление на кредитния риск с цел свеждане до минимум на кредитните загуби. В миналото продажбите обикновено са били осъществявани, когато кредитният риск на финансовите активи е нараствал дотолкова, че активите вече не отговарят на кредитните критерии, посочени в документираната инвестиционна политика на предприятието. В допълнение е имало случайни продажби в резултат на непредвидени нужди от финансиране.</p> <p>Акцентът в отчетите до ключовия управленски персонал е върху кредитното качество на финансовите активи и договорената възвръщаемост. Наред с останалата информация предприятието също така следи справедливите стойности на финансовите активи.</p>	<p>Въпреки че предприятието може да взема предвид, наред с останалата информация, справедливата стойност на финансовите активи от гледна точка на ликвидността (т.е. паричната сума, която би била реализирана, ако предприятието трябва да продаде активите), целта на предприятието е да държи финансовите активи, за да събира договорните парични потоци. Продажбите не биха били в противоречие с тази цел, ако те са в отговор на увеличаване на кредитния риск на активите, например ако активите вече не отговарят на кредитните критерии, посочени в документираната инвестиционна политика на предприятието. Случайните продажби в резултат на непредвидени нужди от финансиране (например при сценарий с напрежение) също не биха били в противоречие с тази цел, дори ако тяхната стойност е значителна.</p>
<p>Пример 2</p> <p>Стопанският модел на предприятието е да купува портфейли от финансови активи, като например кредити. Тези портфейли могат да включват или не финансови активи, които са с кредитна обезценка.</p> <p>Ако плащането по кредитите не стане в срок, предприятието се опитва да реализира договорните парични потоци посредством различни средства — например като осъществи контакт с длъжника по пощата, телефона или с други методи. Целта на предприятието е да събере договорните парични потоци, като предприятието не управлява никой от заемите в този портфейл с цел реализиране на парични потоци от тяхната продажба.</p> <p>В някои случаи предприятието сключва лихвени суапове, за да промени лихвения процент по определени финансови активи в даден портфейл от плаващ лихвен процент на фиксиран лихвен процент.</p>	<p>Целта на стопанския модел на предприятието е да държи финансовите активи, за да събира договорните парични потоци</p> <p>Същият анализ е валиден дори ако предприятието не очаква да получи всички договорни парични потоци (например някои от финансовите активи са с кредитна обезценка при първоначалното признаване).</p> <p>Нещо повече, фактът, че предприятието е сключило деривативи, за да промени паричните потоци по портфейла, сам по себе си не променя стопанския модел на предприятието.</p>
<p>Пример 3</p> <p>Предприятието използва стопански модел, целящ създаване на заеми за клиенти и впоследствие продажба на тези заеми на предприятие за секюритизация. Предприятието за секюритизация издава инструменти на инвеститорите.</p> <p>Първоначалният създател на заема контролира предприятието за секюритизация и следователно го консолидира.</p> <p>Предприятието за секюритизация събира договорните парични потоци от заемите и ги предава на своите инвеститори.</p> <p>За целите на този пример се допуска, че заемите продължават да се признават в консолидирания отчет за финансовото състояние, защото не са били отписани от предприятието за секюритизация.</p>	<p>Консолидираната група първоначално създава заемите с цел да ги държи за събиране на договорните парични потоци.</p> <p>Първоначалният създател обаче има за цел реализирането на парични потоци от кредитния портфейл посредством продажбата на заемите на предприятието за секюритизация, тоест за целите на неговите самостоятелни финансови отчети това няма да се разглежда като управление на този портфейл с цел събирането на договорни парични потоци.</p>

Пример	Анализ
<p>Пример 4</p> <p>Финансова институция държи финансови активи за покриване на нуждите си от ликвидност при сценарий с напрежение (например масово изтегляне на банкови депозити). Предприятието не очаква продажба на тези активи освен при подобни сценарии.</p> <p>Предприятието следи кредитното качество на финансовите активи и неговата цел при управлението на финансовите активи е да събира договорните парични потоци. Предприятието оценява резултатите на активите въз основа на получените приходи от лихви и реализираните кредитни загуби.</p> <p>То обаче също така следи справедливата стойност на финансовите активи от гледна точка на ликвидността, за да гарантира, че паричната сума, която би била реализирана, ако предприятието трябва да продаде активите при сценарий с напрежение, ще бъдат достатъчна, за да се задоволят нуждите от ликвидни средства на предприятието. Периодично предприятието извършва продажби с незначителна стойност, за да демонстрира ликвидност.</p>	<p>Целта на стопанския модел на предприятието е да държи финансовите активи, за да събира договорните парични потоци</p> <p>Анализът не би се променил дори ако при предишни сценарии с напрежение предприятието е извършило продажби със значителна стойност, за да задоволи нуждите си от ликвидни средства. Аналогично, повтарящи се дейности по продажба, чиято стойност е незначителна, не са несъвместими с държането на финансови активи за събиране на договорни парични потоци.</p> <p>И обратното, ако предприятието държи финансови активи за покриване на ежедневните си нужди от ликвидност и постигането на тази цел предполага чести продажби, чиято стойност е значителна, целта на стопанския модел на предприятието не е да държи финансовия актив за събиране на договорни парични потоци.</p> <p>Аналогично, ако регулаторният орган по отношение на предприятието му е наложил да продава редовно финансови активи с оглед демонстриране на тяхната ликвидност и стойността на продадените активи е значителна, целта на стопанския модел на предприятието не е да държи финансовия актив за събиране на договорни парични потоци. За целите на този анализ не е от значение дали дадена трета страна налага изискване за продажба на финансовите активи, или предприятието прави това по собствено усмотрение.</p>

Стопански модел, чиято цел е както събиране на договорни парични потоци, така и продажба на финансови активи

- Б4.1.4А Предприятието може да държи финансови активи в рамките на стопански модел, чиято цел е както събиране на договорни парични потоци, така и продажба на финансови активи. При този вид стопански модел ключовият управленски персонал на предприятието е взел решение, че както събирането на договорни парични потоци, така и продажбата на финансови активи представляват основен фактор за постигането на целта на този стопански модел. Съществуват различни цели, които могат да бъдат съвместими с този вид стопански модел. Например, целта на стопанския модел може да бъде да управлява ежедневните нужди от ликвидност, да поддържа определен профил на доходност от лихви или да съгласува продължителността на финансовите активи с тази на пасивите, финансирани от тези активи. За да постигне подобна цел, предприятието едновременно събира договорни парични потоци и продава финансови активи.
- Б4.1.4Б В сравнение със стопанския модел, чиято цел е финансовите активи да бъдат държани за събиране на договорните парични потоци, при настоящия стопански модел обикновено ще се наблюдава по-голяма честота и по-висока стойност на продажбите. Това е така, защото продажбите на финансови активи не са спорадични, а представляват основен фактор за постигане на целта на стопанския модел. Не съществува обаче праг по отношение на честотата или стойността на продажбите, които трябва да бъдат извършени в рамките на този стопански модел, защото както събирането на договорни парични потоци, така и продажбите на финансови активи са основен фактор за постигане на целта на модела.
- Б4.1.4В По-долу са дадени примери за ситуации, при които целта на стопанския модел на предприятието се постига едновременно чрез събиране на договорни парични потоци и продажби на финансови активи. Списъкът с примери не е изчерпателен. Освен това с примерите не се цели да бъдат разгледани всички фактори, които може да бъдат от значение за оценката на стопанския модел на предприятието, нито да се посочи относителната значимост на тези фактори.

Пример	Анализ
<p>Пример 5</p> <p>Предприятието очаква капиталови разходи след няколко години. Предприятието инвестира своите излишни парични средства в краткосрочни и дългосрочни финансови активи, за да може да финансира разходите, когато възникне необходимост от това. Договорните срокове на повечето финансови активи надхвърлят очаквания инвестиционен период.</p> <p>Предприятието ще държи финансовите активи за събиране на договорни парични потоци и, когато възникне удобна възможност, ще продава финансови активи, за да реинвестира получените парични средства във финансови активи с по-висока възвръщаемост.</p> <p>Лицата, отговорни за управлението на портфейла, получават възнаграждение въз основа на общата възвръщаемост, генерирана от портфейла.</p>	<p>Целта на стопанския модел е както събиране на договорни парични потоци, така и продажби на финансови активи. Предприятието ще взема текущи решения как да максимизира възвръщаемостта на портфейла — чрез събиране на договорни парични потоци или продажби на финансови активи, докато възникне необходимост от изтегляне на паричните средства от инвестицията.</p> <p>И обратния случай — предприятие, което очаква изходящ паричен поток след пет години, за да финансира капиталови разходи, и инвестира излишните налични средства в краткосрочни финансови активи. На падежа на инвестицията предприятието реинвестира паричните средства в нови краткосрочни финансови активи. Предприятието поддържа тази стратегия, докато средствата станат необходими. Тогава предприятието ще използва постъпленията от падежиралите финансови активи за финансиране на капиталовите разходи. Преди падежа се осъществяват единствено продажби, които са с незначителна стойност (освен ако има увеличение на кредитния риск). Целта на този различен стопански модел е държане на финансовите активи с оглед събиране на договорните парични потоци</p>
<p>Пример 6</p> <p>Финансова институция държи финансови активи за покриване на ежедневните си нужди от ликвидност. Предприятието се стреми да сведе до минимум разходите по управлението на тези нужди от ликвидност и поради това активно управлява възвръщаемостта на портфейла. Тази възвръщаемостта се формира въз основа на събиране на договорните плащания, както и на печалбите и загубите от продажбата на финансови активи.</p> <p>В резултат на това предприятието държи финансови активи за събиране на договорни парични потоци и продава финансови активи с оглед реинвестиране в по-доходоносни финансови активи или постигане на по-добро съответствие с продължителността на своите пасиви. В миналото тази стратегия е водела до чести продажби, чиято стойност е била значителна. Тази практика се очаква да продължи и в бъдеще.</p>	<p>Целта на стопанския модел е да се максимизира възвръщаемостта на портфейла и да се покрият ежедневните нужди от ликвидност, а предприятието постига тази цел, като едновременно събира договорни парични потоци и продава финансови активи. С други думи, както събирането на договорни парични потоци, така и продажбата на финансови активи представляват основен фактор за постигането на целта на стопанския модел.</p>
<p>Пример 7</p> <p>Застраховател държи финансови активи с цел финансиране на задължения по застрахователни договори. Застрахователят използва приходите по договорните парични потоци от финансовите активи, за да уреди задълженията по застрахователни договори, когато станат дължими. За да гарантира, че договорните парични потоци от финансовите активи са достатъчни за уреждането на тези задължения, застрахователят извършва значителна по обем и редовна дейност по покупко-продажба, за да поддържа баланса в своя портфейл от активи и да покрива нуждите си (от парични потоци) при тяхното възникване.</p>	<p>Целта на стопанския модел е финансиране на пасивите (задълженията) по застрахователни договори. За да се постигне тази цел, предприятието събира договорните парични потоци, когато станат дължими, и продава финансови активи, за да поддържа желанния профил на портфейла от активи. Т.е., както събирането на договорните парични потоци, така и продажбата на финансови активи представляват основен фактор за постигането на целта на стопанския модел.</p>

Други стопански модели

Б4.1.5 Финансовите активи се оценяват по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако не са държани в рамките на стопански модел, чиято цел е финансовите активи да бъдат държани за събиране на договорните парични потоци, или в рамките на стопански модел, чиято цел се постига, като се събират договорните парични потоци и се продават финансови активи (вж. също параграф 5.7.5). При стопански модел, в рамките на който се извършва оценка по справедлива стойност през печалбата или загубата, предприятието управлява финансовите активи с цел реализиране на парични потоци посредством продажбата на активите. Предприятието взема решения на база справедливите стойности на активите и управлява активите, за да реализира тези справедливи стойности. В този случай целта на предприятието обикновено се състои в извършване на активна дейност по покупко-продажба. Въпреки че предприятието ще събира договорни парични потоци, докато държи финансовите активи, целта на този стопански модел не се постига, като се събират договорни парични потоци и се продават финансови активи. Това е така, тъй като събирането на договорни парични не представлява основен фактор за постигането на целта на стопанския модел; напротив, то е от случайно естество.

Б4.1.6 Портфейл от финансови активи, който е управляван и чиито резултати се оценяват на база справедлива стойност (както е описано в параграф 4.2.2, буква б), не се държи нито за събиране на договорните парични потоци, нито за събиране на договорни парични потоци и продажба на финансови активи. Предприятието поставя основно акцента върху информацията относно справедливата стойност и използва тази информация, за да оцени резултатите на активите и да взема решения. В допълнение, портфейл от финансови активи, който отговаря на определението за държан за търгуване, не се държи нито за събиране на договорните парични потоци, нито за събиране на договорни парични потоци и продажба на финансови активи. За такива портфейли събирането на договорни парични е само от случайно естество за постигането на целта на стопанския модел. Следователно тези портфейли от финансови инструменти трябва да бъдат оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата.

Договорни парични потоци, които са единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата

Б4.1.7 Параграф 4.1.1, буква б) изисква от предприятието да класифицира финансов актив въз основа на характеристиките на неговите договорни парични потоци, ако финансовият актив е държан в рамките на стопански модел, чиято цел е финансовите активи да бъдат държани за събиране на договорните парични потоци, или в рамките на стопански модел, чиято цел се постига, като се събират договорни парични потоци и се продават финансови активи, освен когато се прилага параграф 4.1.5. За да се постигне това, параграф 4.1.2, буква б) и параграф 4.1.2А, буква б) изискват от предприятието да определи дали договорните парични потоци на актива представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата.

Б4.1.7А Договорните парични потоци, които представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата, съответстват на основното заемно споразумение. При основното заемно споразумение най-важните елементи, които определят лихвата, са по-принцип вознаграждението за стойността на парите във времето (вж. параграфи Б4.1.9А—Б4.1.9Д) и кредитният риск. При подобни споразумения обаче лихвата може също така да включва вознаграждение за поемане на други основни рискове (например ликвидностен риск) и разходи (например административни разходи) по заема, свързани с държането на финансовия актив за определен период от време. Освен това лихвата може да включва норма на печалба, която да е в съответствие с основното заемно споразумение. При изключителни икономически обстоятелства лихвата може да бъде отрицателна, когато например притежателят на финансов актив пряко или косвено плаща за депозирането на средствата си за определен период от време (и таксата надвишава вознаграждението, което притежателят получава за стойността на парите във времето, кредитният риск и други основни рискове и разходи по заема). Въпреки това договорните клаузи, с които договорните парични потоци биват изложени на риск или променливост, несвързани с основното заемно споразумение, като например изложеността на риск от промени в цените на инструментите на собствения капитал или цените на стоките, не поражда договорни парични потоци, които представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата. Закупен или първоначално създаден финансов актив може да представлява основно заемно споразумение, независимо дали представлява заем (кредит) според правната си форма.

Б4.1.7Б В съответствие с параграф 4.1.3, буква а) главница е справедливата стойност на финансовия актив при първоначалното признаване. Независимо от това сумата на главницата може да се променя в рамките на срока на финансовия актив (например при погасявания на главницата).

- Б4.1.8 Предприятието оценява дали договорните парични потоци представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата за валутата, в която е деноминиран финансовият актив.
- Б4.1.9 Ливъридж (капиталов лост) е характеристика на договорните парични потоци на някои финансови активи. Ливъриджът повишава променливостта на договорните парични потоци с резултат, че те нямат икономическите характеристики на лихва. Договорът за самостоятелна невнедрена опция, форуърдните и суаповите договори са примери за финансови активи, които включват подобен ливъридж. Следователно тези договори не отговарят на условията в параграф 4.1.2, буква б) и параграф 4.1.2А, буква б) и не могат да бъдат оценявани впоследствие по амортизирана стойност или по справедлива стойност през другия всеобхватен доход.

Възнаграждение за стойността на парите във времето

- Б4.1.9А Стойността на парите във времето е елементът на лихвата, осигуряващ възнаграждение единствено за изминалото време. Това означава, че чрез елемента стойност на парите във времето не се осигурява възнаграждение за други рискове и разходи, свързани с държане на финансовия актив. Когато определя дали елементът осигурява възнаграждение единствено за изминалото време, предприятието прави внимателна преценка и отчита относимите фактори като валутата, в която е деноминиран финансовият актив, и периода, за който е определен лихвеният процент.
- Б4.1.9Б В някои случаи обаче елементът „стойност на парите във времето“ може да бъде променен (т.е. той е несвършен). Това би било така например когато лихвеният процент по даден финансов актив периодично се преизчислява, но честотата на това преизчисляване не съответства на срока на лихвения процент (например лихвеният процент се приравнява всеки месец към едногодишния лихвен процент) или ако лихвеният процент по финансов актив периодично се приравнява към средната величина на определени средно- и дългосрочни лихвени проценти. При подобни случаи предприятието трябва да оцени промяната, за да определи дали договорните парични потоци представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата. При някои обстоятелства предприятието може да е в състояние да определи това чрез качествена оценка на елемента „стойност на парите във времето“, но в други — може да се окаже необходимо да се извърши количествена оценка.
- Б4.1.9В Когато се оценява промяната на елемента „стойност на парите във времето“, се цели да се определи как различните договорни (недисконтирани) парични потоци могат да бъдат отделени от (недисконтираните) парични потоци, които биха възникнали, ако няма промяна на елемента „стойност на парите във времето“ („базови парични потоци“). Например, ако оценяваният финансов актив съдържа променлив лихвен процент, който се преизчислява всеки месец спрямо едногодишния лихвен процент, предприятието би могло да сравни този финансов актив с финансов инструмент с идентични договорни клаузи и идентичен кредитен риск, лихвеният процент по който не се преизчислява всеки месец спрямо едногодишния лихвен процент. Ако промененият елемент „стойност на парите във времето“ може да доведе до договорни (недисконтирани) парични потоци, които се различават значително от (недисконтираните) базови парични потоци, финансовият актив не отговаря на условията в параграф 4.1.2, буква б) и в параграф 4.1.2А, буква б). За да направи това разграничение, предприятието трябва да отчете ефекта на променения елемент „стойност на парите във времето“ през всеки един отчетен период и съвкупно за целия срок на финансовия инструмент. За анализа не е от значение причината, поради която лихвеният процент се определя по този начин. Ако може да се определи — чрез ограничен или дори без анализ, че договорните (недисконтирани) парични потоци на оценявания финансов актив биха могли (или не) да се отличават съществено от (недисконтираните) базови парични потоци, предприятието трябва да извърши подробна оценка.
- Б4.1.9Г Когато оценява променения елемент „стойност на парите във времето“, предприятието трябва да вземе предвид факторите, които биха могли да повлияят на бъдещите договорни парични потоци. Например, ако предприятието оценява облигация с петгодишен срок, а променливият лихвен процент се преизчислява на всеки шест месеца спрямо петгодишния лихвен процент, предприятието не може да направи заключение, че договорните парични потоци представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата, единствено въз основа на факта, че кривата на лихвения процент към момента на оценката е такава, че разликата между петгодишния и шестмесечния лихвен процент е незначителна. Вместо това предприятието трябва да вземе предвид дали връзката между петгодишния и шестмесечния лихвен процент може да се промени в рамките на целия срок на инструмента, така че договорните (недисконтирани) парични потоци в рамките на целия срок на инструмента да се различават значително от (недисконтираните) базови парични потоци. Предприятието обаче трябва да вземе предвид единствено възможните при разумно допускане сценарии, а на всеки възможен сценарий. Ако предприятието достигне до заключение, че договорните (недисконтирани) парични потоци може да се различават значително от (недисконтираните) базови парични потоци, финансовият актив не отговаря на условията в параграф 4.1.2, буква б) и в параграф 4.1.2А, буква б) и следователно не може да бъде оценяван по амортизирана стойност или по справедлива стойност през другия всеобхватен доход.

Б4.1.9Д В някои юрисдикции лихвените проценти се определят от правителството или регулаторен орган. Подобно държавно регулиране на лихвените проценти може например да бъде част от цялостна макроикономическа политика или може да бъде въведено, за да насърчи предприятията да инвестират в определен сектор на икономиката. В някои от тези случаи целта на елемента „стойност на парите във времето“ не се ограничава единствено до осигуряване на възнаграждение за изминалото време. Независимо от параграфи Б4.1.9А—Б4.1.9Г обаче регулираният лихвен процент се счита за показател за елемента „стойност на парите във времето“ за целите на прилагането на условието по параграф 4.1.2, буква б) и параграф 4.1.2А, буква б), ако с този регулиран лихвен процент се предвижда възнаграждение, което до голяма степен е съгласувано с изминалото време и не води до излагане на договорните парични потоци на риск или променливост, несъвместими с основното заемно споразумение.

Договорни условия, с които се променят разпределението във времето или размерът на договорните парични потоци

Б4.1.10 Ако финансов актив съдържа договорно условие, с което би могло да се промени разпределението във времето или размерът на договорните парични потоци (например ако активът може да бъде предсрочно погасен преди падежа или срокът му — удължен), предприятието трябва да определи дали договорните парични потоци, които биха могли да възникнат в рамките на целия срок на инструмента вследствие на това договорно условие, представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата. За да определи това, предприятието трябва да оцени договорните парични потоци, които биха могли да възникнат както преди, така и след промяната на договорните парични потоци. На предприятието може също така да се наложи да оцени естеството на всяко непредвидимо събитие (т.е. задействащо събитие), което да доведе до промяна на разпределението във времето или размера на договорните парични потоци. Въпреки че естеството на непредвидимото събитие не е само по себе си определящ фактор, за да се прецени дали договорните парични потоци представляват единствено плащания по главницата и лихвата, то може да бъде признак за това. Например, сравнение между финансов инструмент с лихвен процент, равнището на който се увеличава, ако длъжникът не извърши определен брой плащания, и финансов инструмент с лихвен процент, равнището на който се увеличава, ако даден капиталов индекс достигне определено ниво. В горния случай е по-вероятно договорните парични потоци в рамките на целия срок на инструмента да представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата, тъй като има връзка между пропуснатите плащания и увеличението на кредитния риск. (вж. също параграф Б4.1.18.)

Б4.1.11 Примерите по-долу илюстрират договорни условия, водещи до договорни парични потоци, които представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата.

а) променлив лихвен процент, обхващащ възнаграждение за стойността на парите във времето, за кредитния риск, свързан с непогасената част от главницата през определен период от време (възнаграждението може да бъде определен само при първоначалното признаване, т.е. може да бъде фиксирано), и за други основни рискове и разходи по кредитирането, както и норма на печалба;

б) договорно условие, което позволява на издателя (т.е. длъжника) да погаси предсрочно дългов инструмент или на притежателя (т.е. кредитора) да върне дългов инструмент обратно на издателя преди неговия падеж, като предсрочно погасената сума по същество представлява неплатени суми по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата, която може да включва разумна компенсация за предсрочното прекратяване на договора; и

в) договорно условие, което позволява на издателя или на притежателя да удължи договорния срок на дългов инструмент (т.е. опция за удължаване), и условията на опцията за удължаване водят до договорни парични потоци през срока на удължаване, които представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата, която може да включва разумна допълнителна компенсация за удължаването на договора.

Б4.1.12 Независимо от параграф Б4.1.10, финансов актив, който по принцип би отговарял на условието в параграф 4.1.2, буква б) и в параграф 4.1.2А, буква б), но не отговаря на него единствено поради договорно условие, което позволява на (или изисква от) издателя да погаси предсрочно дългов инструмент или на притежателя да върне дългов инструмент обратно на издателя преди неговия падеж, може да бъде оценяван по амортизирана стойност или по справедлива стойност през другия всеобхватен доход (ако е спазено посоченото в параграф 4.1.2, буква а) условие или посоченото в параграф 4.1.2А, буква а) условие), ако:

- а) предприятието придобива или първоначално създава финансов актив с премия или отбив спрямо договорната номинална сума;
- б) предсрочно погасената сума по същество представлява договорната номинална сума и начислената (но неплатена) договорна лихва, която може да включва разумна компенсация за предсрочното прекратяване на договора; и
- в) при първоначалното признаване на финансов актив от предприятието справедливата стойност на характеристиката за предсрочно погасяване е била незначителна.

Б4.1.12А За целите на прилагането на параграфи Б4.1.11, буква б) и Б4.1.12, буква б), независимо от събитието или обстоятелство, довело до предсрочното прекратяване на договора, една от страните може да плати или да получи разумна компенсация за това предсрочно прекратяване. Например, една от страните може да плати или да получи разумна компенсация, когато вземе решение да прекрати предсрочно договора (или предизвика по друг начин предсрочното прекратяване).

Б4.1.13 Примерите по-долу илюстрират договорни парични потоци, които представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата. Списъкът с примери не е изчерпателен.

Инструмент	Анализ
<p>Инструмент А</p> <p>Инструмент А е облигация с определен падеж. Плащанията по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата са свързани с инфлационен индекс на валутата, в която е бил емитиран инструментът. Инфлационната връзка не е предмет на ливъридж и главницата е защитена.</p>	<p>Договорните парични потоци представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата. Чрез свързването на плащанията по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата с инфлационен индекс, който не използва ливъридж, се преизчислява стойността на парите във времето към настоящото ниво. С други думи, лихвеният процент по инструмента отразява „реалната“ лихва. Следователно лихвите представляват възнаграждение за стойността на парите във времето върху непогасената част от главницата.</p> <p>Ако обаче лихвените плащания бяха индексирани към друга променлива, например резултатите на длъжника (например нетните приходи на длъжника) или капиталов индекс, договорните парични потоци няма да представляват плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата (освен ако индексването към резултатите на длъжника води до корекции, компенсиращи притежателя единствено за промени в кредитния риск на инструмента, т.е. договорните парични потоци представляват единствено плащания по главницата и лихвата). Това е така, защото договорните парични потоци отразяват доходност, която не е съгласувана с основното заемно споразумение (вж. параграф Б4.1.7А).</p>
<p>Инструмент Б</p> <p>Инструмент Б е инструмент с променлив лихвен процент и определен падеж, който дава право на заемополучателя да избира текущо пазарния лихвен процент. Например на всяка дата на промяна на лихвения процент заемополучателят може да избере да плати тримесечен LIBOR за тримесечен срок или едномесечен LIBOR за едномесечен срок.</p>	<p>Договорните парични потоци представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата, доколкото лихвата, платена в рамките на целия срок на инструмента, отразява възнаграждението за стойността на парите във времето, за кредитния риск, свързан с инструмента, и за други основни рискове и разходи по заема, както и норма на печалба (вж. параграф Б4.1.7А). Фактът, че лихвеният процент LIBOR се променя в течение на срока на инструмента, сам по себе си не дисквалифицира инструмента.</p>

Инструмент	Анализ
<p>Инструмент В</p> <p>Инструмент В е облигация с определен падеж, по която се изплащат лихви при променлив пазарен лихвен процент. Този променлив лихвен процент е ограничен с таван.</p>	<p>Ако обаче заемополучателят може да избира да плаща едномесечен лихвен процент, който се променя на всеки три месеца, честотата на промяната на лихвения процент не съответства на срока на лихвения процент. Следователно елементът „стойност на парите във времето“ е променен. Аналогично, ако инструмент има договорен лихвен процент, който се базира върху срок, превишаващ оставащия срок на инструмента (например инструмент със срок до падежа от пет години, при който се изплащат лихви при променлив процент, променян периодично, но винаги отразяващ петгодишен срок до падежа), елементът „стойност на парите във времето“ е променен. Това е така, защото размерът на лихвата, дължима за всеки период, не е обвързана със срока на лихвата.</p> <p>В такива случаи предприятието трябва да оцени в количествено или качествено отношение договорните парични потоци спрямо тези по инструмент, който е еднакъв във всяко отношение, с тази разлика, че срокът на лихвения процент съответства на срока на лихвата, за да определи дали паричните потоци представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата. (вж. също параграф Б4.1.9Д за насоки относно регулираните лихвени проценти.)</p> <p>Например, когато оценява облигация с петгодишен срок, при която се изплащат лихви при променлив процент, променян на всеки шест месеца, но винаги отразяващ петгодишен падеж, предприятието взема предвид договорните парични потоци по инструмент, който се преизчислява на всеки шест месец спрямо шестмесечния лихвен процент, но във всяко друго отношение е идентичен.</p> <p>Същият анализ важи и ако заемополучателят може да избира между публикуваните променливи лихвени проценти на заемодателя (т.е. заемополучателят може да избира между публикувания едномесечен променлив лихвен процент на заемодателя и публикувания тримесечен променлив лихвен процент на заемодателя).</p> <p>Договорните парични потоци по:</p> <p>а) инструмент, който има фиксиран лихвен процент; и</p> <p>б) инструмент, който има променлив лихвен процент,</p> <p>представляват плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата, доколкото лихвата отразява възнаграждението за стойността на парите във времето, за кредитния риск, свързан с инструмента за срока на инструмента, и за други основни рискове и разходи по заема, както и норма на печалба. (вж. параграф Б4.1.7А)</p>

Инструмент	Анализ
<p>Инструмент Г</p> <p>Инструмент Г е заем с право на пълен регресен иск, гарантиран с обезпечение.</p> <p>Инструмент Д</p> <p>Инструмент Д се емитира от регулирана банка и е с определен падеж. По инструмента се изплащат лихви при фиксиран лихвен процент и всички договорни парични потоци не са по усмотрение.</p> <p>Емитентът обаче е обект на законодателство, което позволява или изисква от националния пресструктуриращ орган при определени обстоятелства да налага загуби на притежателите на определени инструменти, в т.ч. инструмент Д. Например, националният пресструктуриращ орган разполага с правомощия да обезценява номиналната стойност на инструмент Д или да го конвертира в определен брой обикновени акции на емитента, ако националният пресструктуриращ орган установи, че емитентът е изправен пред сериозни финансови затруднения, нуждае се от допълнителен регулаторен капитал или е „проблемен“.</p>	<p>Следователно инструмент, който представлява комбинация от буква а) и буква б) (напр. облигация с таван на лихвения процент), може да има парични потоци, които представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата. Подобно договорно условие може да намали променливостта на паричните потоци, като се наложи лимит върху променливия лихвен процент (напр. таван или под на лихвения процент), или да увеличи променливостта на паричните потоци, тъй като фиксираният процент става променлив.</p> <p>Фактът, че заемът с право на пълен регресен иск е обезпечен изцяло, сам по себе си не засяга анализа дали договорните парични потоци представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата.</p> <p>Притежателят ще анализира договорните условия на финансовия инструмент, за да определи дали те водят до парични потоци, които представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата и следователно са в съответствие с основното заемно споразумение.</p> <p>При този анализ няма да се вземат предвид плащанията, които възникват единствено в резултат от правомощията на национален пресструктуриращ орган да налага загуби на притежателите на инструмент Д. Това е така, защото тези правомощия и произтичащите плащания не представляват договорни условия на финансовия инструмент.</p> <p>И обратното, договорните парични потоци няма да представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата, ако с договорните условия на финансовия инструмент се разрешава или изисква от емитента или друг субект да налага загуби върху притежателя (като например обезценява номиналната стойност на инструмента или го конвертира в определен брой обикновени акции на емитента), стига тези договорни условия да са истински, дори ако вероятността за налагане на подобни загуби е малка.</p>

Б4.1.14 Примерите по-долу илюстрират договорни парични потоци, които не представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата. Списъкът с примери не е изчерпателен.

Инструмент	Анализ
<p>Инструмент Е</p> <p>Инструмент Е е облигация, която е конвертируема в определен брой инструменти на собствения капитал на емитента.</p>	<p>Притежателят анализира конвертируемата облигация в нейната цялост.</p> <p>Договорните парични потоци не представляват плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата, защото те отразяват доходност, която не е в съответствие с основното заемно споразумение (вж. параграф Б4.1.7А); т.е. възвръщаемостта е свързана със стойността на акциите на емитента.</p>

Инструмент	Анализ
<p>Инструмент Ж</p> <p>Инструмент Ж е заем, по който се изплаща „обратен“ плаващ лихвен процент (т.е. лихвеният процент има противоположна връзка с пазарните лихвени проценти).</p> <p>Инструмент З</p> <p>Инструмент З е безсрочен инструмент, но емитентът може във всеки един момент да изиска инструмента и да плати на притежателя номиналната му стойност плюс начислената дължима лихва.</p> <p>По инструмент З се изплащат лихви при пазарен лихвен процент, но плащането на лихвата не може да бъде направено, ако непосредствено след това емитентът няма да е в състояние да запази своята платежоспособност.</p> <p>Отсрочената лихва не се олихвява с допълнителна лихва.</p>	<p>Договорните парични потоци не представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата.</p> <p>Лихвите не представляват възнаграждение за стойността на парите във времето върху непогасената част от главницата.</p> <p>Договорните парични потоци не представляват плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата. Това е така, защото емитентът може да бъде задължен да отсрочи лихвените плащания, а върху тези отсрочени лихви не се начислява допълнителна лихва. В резултат на това лихвите не представляват възнаграждение за стойността на парите във времето върху непогасената част от главницата.</p> <p>Ако върху отсрочените суми се начисляваше лихва, договорните парични потоци биха могли да представляват плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата.</p> <p>Фактът, че инструмент З е безсрочен, сам по себе си не означава, че договорните парични потоци не представляват плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата. На практика безсрочният инструмент има непрекъснати (множество) опции за удължаване. Тези опции могат да доведат до договорни парични потоци, които представляват плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата, ако лихвените плащания са задължителни и трябва да бъдат извършвани постоянно (вечно).</p> <p>Също така фактът, че инструмент З е изискуем, не означава, че договорните парични потоци не представляват плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата, освен ако е изискуем на стойност, която не отразява по същество плащане за непогасената главница и лихва върху непогасената част от главницата. Дори ако изискуемата стойност включва сума, която компенсира в подходящ размер притежателя за предсрочното погасяване на инструмента, договорните парични потоци биха могли да представляват плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата. (вж. също параграф Б4.1.12.)</p>

Б4.1.15 В някои случаи финансов актив може да има договорни парични потоци, които се описват като главница и лихва, но тези парични потоци не представляват плащане по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата, както е описано в параграф 4.1.2, буква б), параграф 4.1.2А, буква б) и параграф 4.1.3 от настоящия стандарт.

- Б4.1.16 Това може да бъде така, ако финансовият актив представлява инвестиция в конкретни активи или парични потоци и следователно договорните парични потоци не представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата. Например, ако договорните условия предвиждат, че паричните потоци на финансовия актив се увеличават с нарастване на броя на автомобилите, използващи определен пътен участък срещу заплащане, тези договорни парични потоци са несъвместими с основното заемно споразумение. В резултат от това инструментът не би изпълнил условието в параграф 4.1.2, буква б) и параграф 4.1.2А, буква б). Такъв би могъл да бъде случаят, когато искът на кредитор е ограничен до определени активи на длъжника или парични потоци от определени активи (например финансов актив „без право на регресен иск“).
- Б4.1.17 Фактът обаче, че финансов актив е без право на регресен иск, сам по себе си не пречи непременно на финансовия актив да изпълни условието в параграф 4.1.2, буква б) и параграф 4.1.2А, буква б). В тези случаи кредиторът е задължен да оцени („да проследи“) конкретните базови активи или парични потоци, за да определи дали договорните парични потоци на финансовия актив да бъдат класифицирани като плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата. Ако условията на финансовия актив водят до някакви други парични потоци или ограничават паричните потоци по начин, който не съответства на плащанията, представляващи главница и лихва, финансовият актив не отговаря на условието в параграф 4.1.2, буква б) и параграф 4.1.2А, буква б). Дали базовите активи са финансови или нефинансови активи само по себе си не се отразява върху тази оценка.
- Б4.1.18 Характеристика на договорните парични потоци не засяга класификацията на финансовия актив, ако тя може да окаже единствено минимално въздействие върху договорните парични потоци на финансовия актив. За да направи това разграничение, предприятието трябва да отчете евентуалния ефект на характеристиката на договорните парични потоци през всеки един отчетен период и съвкупно за целия срок на финансовия инструмент. Освен това, ако въздействието на подобна характеристика върху договорните парични потоци е повече от минимално (в един отчетен период или съвкупно), но тази характеристика на договорните парични потоци не е естествена, тя не засяга класификацията на финансовия актив. Дадена характеристика на паричен поток не е естествена, ако засяга договорните парични потоци по инструмента само при настъпването на събитие, което е изключително рядко, до голяма степен необичайно и много малко вероятно да възникне.
- Б4.1.19 В почти всяка заемна сделка инструментът на кредитора се класира спрямо инструментите на останалите кредитори на длъжника. Инструмент, който е подчинен на други инструменти, може да има договорни парични потоци, които представляват плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата, ако неплащането на длъжника представлява нарушение на договора и притежателят има договорното право върху неизплатените суми на главницата и лихвата върху сумата на непогасената главница, дори в случай на несъстоятелност на длъжника. Например търговско вземане, което дава на кредитора по него ранг на общ кредитор, ще отговори на изискването за инструмент с плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата. Това е така дори ако длъжникът издаде кредити, които са обезпечени, които в случай на несъстоятелност биха дали на държателя на този заем предимство спрямо исковите на общите кредитори по отношение на обезпечението, но не засягат договорните права на общия кредитор върху непогасената главница и другите дължими суми.

Конвертируеми инструменти

- Б4.1.20 При някои видове сделки емитентът може да даде предимство на плащанията към притежателите на финансови активи, използвайки множество договорно свързани инструменти, които създават концентрации на кредитен риск (траншове). Всеки транш има подчинен ранг, който посочва реда, по който всякакви парични потоци, генерирани от емитента, ще бъдат разпределяни към транша. В тези случаи притежателите на транша имат право на плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата само ако емитентът генерира достатъчно парични потоци, за да изпълни траншовете от по-висок ранг.
- Б4.1.21 При тези сделки траншът има характеристики на парични потоци, които представляват плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата, само ако:

- а) договорните условия на транша, който се оценява за целите на класификацията (без да се проследява базовият набор (пул) от финансови инструменти), водят до парични потоци, които представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата (напр. лихвеният процент върху транша не е обвързан със стоков индекс);
- б) базовият набор от финансови инструменти притежава характеристиките на паричните потоци, описани в параграфи Б4.1.23 и Б4.1.24; и
- в) експозицията на кредитен риск в базовия набор от финансови инструменти, присъщ на транша, е равна или по-ниска от експозицията на кредитен риск на базовия набор от финансови инструменти (например кредитният рейтинг на транша, който се оценява за целите на класификацията, е равен или по-висок от кредитния рейтинг, приложим по отношение на отделния транш, с който се финансира базовият набор от финансови инструменти).
- Б4.1.22 Предприятието трябва да извърши проследяване, докато успее да установи базовия набор от инструменти, който създава (а не предава) паричните потоци. Това е базовият набор от финансови инструменти.
- Б4.1.23 Базовият набор трябва да съдържа един или повече инструменти, които имат договорни парични потоци, представляващи единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата.
- Б4.1.24 Базовият набор от инструменти може да включва и инструменти, които:
- а) намаляват променливостта на паричните потоци от инструментите в параграф Б4.1.23 и, когато бъдат комбинирани с инструментите в параграф Б4.1.23, водят до парични потоци, които представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата (напр. таван или под на лихвения процент, или договор, който намалява кредитния риск на някои или на всички инструменти в параграф Б4.1.23); или
- б) свързва паричните потоци по траншовете с паричните потоци по набора от базови инструменти в параграф Б4.1.23, за да обхване разликите във и само във:
- i) това, дали лихвеният процент е фиксиран или плаващ;
- ii) валутата, в която са деноминирани паричните потоци, включително инфлацията в тази валута; или
- iii) разпределението във времето на паричните потоци.
- Б4.1.25 Ако инструмент от набора не отговаря на условията по параграф Б4.1.23 или параграф Б4.1.24, условието по параграф Б4.1.21, буква б) не е изпълнено. При извършването на тази оценка може да не е необходим подробен анализ поотделно за всеки инструмент от набора. При все това предприятието трябва да използва внимателна преценка и да извърши подходящ анализ, за да определи дали инструментите от набора отговарят на условията в параграфи Б4.1.23—Б4.1.24. (вж. също параграф Б4.1.18 за насоки относно характеристиките на договорните парични потоци, оказващи единствено минимално въздействие)
- Б4.1.26 Ако притежателят не може да оцени условията в параграф Б4.1.21 при първоначалното признаване, траншът трябва да се оценява по справедлива стойност през печалбата или загубата. Ако базовият набор от инструменти може да се промени след първоначалното признаване по такъв начин, че наборът може и да не отговори на условията в параграфи Б4.1.23—Б4.1.24, траншът не отговаря на условията в параграф Б4.1.21 и трябва да се оценява по справедлива стойност през печалбата или загубата. Ако обаче базовият набор от инструменти включва инструменти, които са обезпечени с активи, които не отговарят на условията, предвидени в параграфи Б4.1.23—Б4.1.24, способността да се притежават такива активи може да се пренебрегне за целите на прилагането на настоящия параграф, освен ако предприятието е придобило транша с намерението да контролира обезпечението.

Право на избор за определяне на финансов актив или финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата (раздели 4.1 и 4.2)

- Б4.1.27 Предмет на условията в параграфи 4.1.5 и 4.2.2, настоящият стандарт позволява на предприятието да определи финансов актив, финансов пасив или група от финансови инструменти (финансови активи, финансови пасиви или и двете), като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това ще доведе до по-значима информация.
- Б4.1.28 Решението на предприятието да определи финансов актив или финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата е подобно на избора на счетоводна политика (въпреки че за разлика от избора на счетоводна политика, не е задължително този избор да бъде прилаган последователно към всички подобни сделки). Когато предприятието разполага с такъв избор, параграф 14, буква б) от МСС 8 изисква избраната политика да доведе до финансови отчети, които предоставят надеждна и по-значима информация за ефекта от сделките, другите събития и условия върху финансовото състояние, финансовите резултати или паричните потоци на предприятието. Например в случай на определяне на финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, в параграф 4.2.2 се посочват две хипотези, при които изискването за по-значима информация ще бъде изпълнено. Съответно, за да избере такова определяне в съответствие с параграф 4.2.2, предприятието трябва да докаже, че попада в една от тези две хипотези (или и в двете).

Определянето отстранява или значително намалява счетоводно несъответствие

- Б4.1.29 Оценяването на финансов актив или финансов пасив и класификацията на признатите промени в неговата стойност се определят от класификацията на позицията и дали тази позиция е част от определено хеджиращо взаимоотношение. Тези изисквания могат да доведат до несъответствие в оценяването или признаването (наричано понякога „счетоводно несъответствие“), когато например при отсъствието на определяне на оценяване по справедлива стойност през печалбата или загубата даден финансов актив би бил класифициран като оценяван впоследствие по справедлива стойност през печалбата или загубата, а даден пасив, който предприятието счита за свързан с него, впоследствие бъде оценяван по амортизирана стойност (без да се признават промените в справедливата стойност). При тези обстоятелства предприятието може да заключи, че неговият финансов отчет ще предоставя по-значима информация, ако активът и пасивът се оценяват по справедлива стойност през печалбата или загубата.
- Б4.1.30 Примерите по-долу посочват кога това условие би било изпълнено. При всички случаи предприятието може да използва това условие, за да определи финансови активи или финансови пасиви като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата само ако това отговаря на принципа в параграф 4.1.5 или параграф 4.2.2, буква а).
- а) предприятието има договори в обхвата на МСФО 17 (чието оценяване включва текуща информация и финансови активи, които то счита за свързани и които иначе биха били оценявани или по справедлива стойност в другия всеобхватен доход, или по амортизирана стойност;
 - б) предприятието има финансови активи, финансови пасиви или и двете, които споделят риск, като например лихвен риск, който поражда противоположни промени в справедливата стойност, които имат тенденция да се прихващат взаимно. Въпреки това само някои от инструментите биха били оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата (например тези, които са деривативи или са класифицирани като държани за търгуване). Такъв може да бъде също и случаят, при който изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането не са спазени, тъй като например изискванията за ефективност на хеджирането в параграф 6.4.1 не са удовлетворени;
 - в) предприятието има финансови активи, финансови пасиви или и двете, които споделят риск, като например лихвен риск, който поражда противоположни промени в справедливата стойност, които имат тенденция да се прихващат взаимно, и никой от финансовите активи или финансовите пасиви не отговаря на изискванията за определяне като хеджиращ инструмент, тъй като те не са оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата. Освен това при липса на счетоводно отчитане на хеджиране е налице съществено несъответствие при признаването на печалбите и загубите. Например предприятието е финансирало конкретна група заеми, като е издало облигации за търгуване, чиито изменения в справедливата стойност имат тенденция да се прихващат взаимно. Ако в допълнение към това предприятието редовно купува и продава облигациите, но рядко, ако изобщо го прави, купува и продава заемите, оценяването както на заемите, така и на облигациите по справедлива стойност през печалбата или загубата отстранява несъответствието на времето на признаването на печалбите и загубите, което иначе би възникнало от оценяването и на двете по амортизирана стойност и от признаването на печалба или загуба всеки път, когато дадена облигация се изкупува обратно.

- Б4.1.31 В случаите като тези, описани в предходния параграф, чрез определянето при първоначалното признаване на финансовите активи и финансовите пасиви, които в противен случай не се оценяват по справедлива стойност през печалбата или загубата, може да се отстрани или значително да се намали несъответствието в оценяването или признаването и да се даде по-значима информация. От практическа гледна точка предприятието не е длъжно да създава в един и същ момент всички активи и пасиви, които предизвикват несъответствието в оценяването или признаването. Позволено е закъснение в разумен срок, при условие че всяка сделка се определя за оценяване по справедлива стойност през печалбата или загубата при нейното първоначално признаване, като в това време се очаква да се осъществят всички останали сделки.
- Б4.1.32 Не би било приемливо само някои от финансовите активи и финансовите пасиви, които пораждат несъответствието, да бъдат определени като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това не би отстранило или значително намалило несъответствието и следователно не би довело до по-значима информация. Би било приемливо обаче да се определят само някои от определен брой сходни финансови активи или сходни финансови пасиви, ако с това ще се постигне съществено намаляване (и вероятно по-голямо намаляване спрямо останалите допустими определяния) на несъответствието. Например да предположим, че едно предприятие има определен брой сходни финансови пасиви на стойност 100 ПЕ и определен брой сходни финансови активи, които са на стойност 50 ПЕ, но се оценяват на различна база. Предприятието може значително да намали несъответствието в оценяването, като определи при първоначалното признаване всички активи, но само някои от пасивите (например отделни пасиви на обща стойност от 45 ПЕ) за оценяване по справедлива стойност през печалбата или загубата. Въпреки това, тъй като определянето за оценяване по справедлива стойност през печалбата или загубата може да бъде приложено само към целия финансов инструмент, в този случай предприятието трябва да определи един или повече пасиви в тяхната цялост. То не би могло да определи нито компонент от пасив (например изменения в стойността, които се отнасят само до един риск, като например изменения в базовия лихвен процент), нито част (т.е. процент) от даден пасив.
- Група от финансови пасиви или финансови активи и финансови пасиви се управлява и нейните резултати се оценяват на база справедлива стойност*
- Б4.1.33 Предприятието може да управлява и оценява резултатите на група финансови пасиви или финансови активи и финансови пасиви по такъв начин, че оценяването на тази група по справедлива стойност през печалбата или загубата да доведе до по-значима информация. Акцентът в този случай е върху начина, по който предприятието управлява и оценява резултатите, а не върху естеството на финансовите му инструменти.
- Б4.1.34 Например предприятието може да използва това условие, за да определи финансови пасиви като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако отговаря на принципа в параграф 4.2.2, буква б) и предприятието има финансови активи и финансови пасиви, които споделят един или повече рискове и тези рискове се управляват и оценяват на база справедлива стойност в съответствие с документирана политика за управление на активите и пасивите. Като пример за това може да послужи предприятие, което е издало „структурирани продукти“, съдържащи множество внедрени деривативи, и управлява рисковете на база справедлива стойност, като използва комбинация от деривативни и недеривативни финансови инструменти.
- Б4.1.35 Както е посочено по-горе, това условие разчита на начина, по който предприятието управлява и оценява резултатите на разглежданата група от финансови инструменти. Съответно (предмет на изискването за определяне при първоначалното признаване) предприятие, което определи финансови пасиви като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата на базата на това условие, определя по същия начин и всички допустими финансови пасиви, които се управляват и оценяват заедно.
- Б4.1.36 Документацията за стратегията на предприятието не е задължително да бъде всеобхватна, но трябва да бъде достатъчна, за да се докаже съответствие с параграф 4.2.2, буква б). Такава документация не се изисква за всеки отделен отчетен обект, а може да бъде на база портфейл. Например, ако системата за управление на резултатите от дейността за един отдел — както е одобрена от ключовия управленски персонал на предприятието — ясно доказва, че неговите резултати се оценяват на тази база, не се изисква допълнителна информация, която да доказва съответствие с параграф 4.2.2, буква б).

Внедрени деривативи (раздел 4.3)

- Б4.3.1 Когато предприятието стане страна по хибриден договор с основен договор, който не е актив в обхвата на настоящия стандарт, параграф 4.3.3 изисква от предприятието да идентифицира всеки внедрен дериватив, да оцени дали е необходимо той да бъде отделен от основния договор и за тези, които трябва да бъдат отделени, да оцени деривативите по справедлива стойност при първоначалното им признаване и впоследствие по справедлива стойност през печалбата или загубата.
- Б4.3.2 Ако основният договор няма посочен или предварително определен падеж и представлява остатъчно участие в нетните активи на предприятието, неговите икономически характеристики и рискове са тези на капиталов инструмент и внедреният дериватив трябва да притежава капиталови характеристики, свързани със същото предприятие, за да бъдат смятани за тясно свързани. Ако основният договор не е инструмент на собствения капитал и отговаря на определението за финансов инструмент, неговите икономически характеристики и рискове са тези на дългов инструмент.
- Б4.3.3 Внедрен неопционен дериватив (например внедрен форуърд или суап) се отделя от основния договор на базата на заявени или подразбиращи се съществени условия, вследствие на което при първоначалното признаване справедливата стойност на дериватива да бъде равна на нула. Внедрен дериватив от опционен тип (например внедрена опция за продажба, опция за покупка, таван, под или суопция) се отделя от основния договор на базата на посочените условия на опционната характеристика. Първоначалната балансова стойност на основния инструмент е остатъчната сума след отделянето на внедрения дериватив.
- Б4.3.4 Като цяло множеството внедрени деривативи в самостоятелен хибриден договор се разглеждат като самостоятелен съставен внедрен дериватив. Внедрените деривативи обаче, които са класифицирани като собствен капитал (вж. МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*) се отчитат отделно от тези, които са класифицирани като активи или пасиви. Освен това ако хибриден договор има повече от един внедрен дериватив и тези деривативи са свързани с различни рискови експозиции и могат да се отделят лесно и са независими един от друг, те се отчитат отделно един от друг.
- Б4.3.5 В примерите по-долу икономическите характеристики и рискове на внедрения дериватив не са тясно свързани с основния договор (параграф 4.3.3, буква а). В тези примери, ако се допусне, че условията по параграф 4.3.3, буква б) и в) са изпълнени, предприятието отчита внедрения дериватив отделно от основния договор.
- а) опция за продажба, внедрена в инструмент, която дава възможност на притежателя да изисква от емитента да придобие отново инструмента за сума в парични средства или други активи, която се променя на база на промяна в цената на инструмент на собствения капитал или на цена на стока или индекс, не е тясно свързана с основния дългов инструмент;
 - б) опция или автоматична клауза за удължаване на оставащия срок до падежа на дългов инструмент не е тясно свързана с основния дългов инструмент, освен ако има паралелна корекция в приблизителните текущи пазарни лихвени проценти по време на удължаването. Ако предприятието издаде дългов инструмент и притежателят на този дългов инструмент издаде опция за покупка върху дълговия инструмент на трета страна, емитентът счита опцията за покупка като удължаване на срока до падежа на дълговия инструмент, при условие че може да се изисква от емитента да участва или да подпомогне повторната продажба на дълговия инструмент вследствие упражняването на опцията за покупка;
 - в) капиталово индексирани плащания на лихва или главница, внедрени в основен дългов инструмент или застрахователен договор — с които размерът на лихвата или главницата се индексира към стойността на инструменти на собствения капитал — не са тясно свързани с основния инструмент, защото рисковете на основния инструмент и тези на внедрения дериватив не са подобни;
 - г) стоково индексирани плащания на лихва или главница, внедрени в основен дългов инструмент или застрахователен договор — с които размерът на лихвата или главницата се индексира към цената на стока (например злато) — не са тясно свързани с основния инструмент, защото рисковете на основния инструмент и тези на внедрения дериватив не са подобни;

д) опция за покупка, опция за продажба или опция за предсрочно погасяване, внедрена в основен дългов договор или основен застрахователен договор, не е тясно свързана с основния договор, освен ако:

- i) цената на упражняване на опцията е приблизително равна на всяка дата на упражняване на амортизираната стойност на основния дългов инструмент или на балансовата стойност на основния застрахователен договор; или
- ii) цената на упражняване на опцията за предсрочно погасяване възстановява на заемодателя сума в размер до приблизителната настояща стойност на пропуснатата лихва за оставащия срок на основния договор. Пропуснатата лихва е производението от размера на предсрочно погасената главница, умножен по лихвения диференциал. Лихвеният диференциал е размерът, с който ефективният лихвен процент на основния договор надвишава ефективния лихвен процент, който предприятието би получило на датата на предсрочното погасяване, ако беше инвестирало предсрочно погасената главница в сходен договор за оставащия срок на основния договор.

Оценката дали опцията за покупка или за продажба е тясно свързана с основния дългов договор се извършва преди отделянето на капиталовия елемент на конвертируем дългов инструмент в съответствие с МСС 32;

е) кредитните деривативи, които са внедрени в основен дългов инструмент и позволяват на една страна („бенефициент“) да прехвърли кредитния риск по конкретен базов актив, който може да не притежава, на друг участник („гарант“), не са тясно свързани с основния дългов инструмент. Такива кредитни деривативи позволяват на гаранта да поеме кредитния риск, свързан с базовия актив, без да го притежава пряко.

Б4.3.6 Пример за хибриден договор е финансов инструмент, който дава право на притежателя да предложи финансовия инструмент обратно на емитента срещу сума в парични средства или други финансови активи, която варира в зависимост от промяната във възходяща или низходяща посока на капиталов или стоков индекс („инструмент с право на връщане“). Ако емитентът при първоначалното признаване не е определил инструмента с право на връщане като финансов пасив, оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, той трябва да отдели внедрения дериватив (т.е. индексираното плащане по главницата) по параграф 4.3.3, защото основният договор е дългов инструмент по параграф Б4.3.2 и индексираното плащане по главницата не е тясно свързано с основния дългов инструмент по параграф Б4.3.5, буква а). Тъй като плащането по главницата може да се увеличи или да намалее, внедреният дериватив е неопционен дериватив, чиято стойност е индексирана към базовата променлива.

Б4.3.7 В случай на инструмент с право на връщане, който може да бъде предложен обратно по всяко време срещу парични средства, равни на пропорционална част от нетната стойност на активите на предприятието (например единици от взаимен фонд от отворен тип или някои инвестиционни продукти, свързани с инвестиционен фонд), ефектът от отделянето на внедрения дериватив и отчитането на всеки компонент служи за оценка на хибридният договор по сумата на обратното изкупуване, която се дължи в края на отчетния период, ако притежателят упражни своето право да предложи обратно инструмента на емитента.

Б4.3.8 В примерите по-долу икономическите характеристики и рискове на внедрения дериват са тясно свързани с икономическите характеристики и рискове на основния договор. В тези примери предприятието не отчита внедрения дериват отделно от основния договор.

а) внедрен дериватив, в който базовата променлива е лихвен процент или лихвен индекс, който може да промени размера на лихвата, която при други обстоятелства би била платена или получена по лихвоносен основен дългов договор или застрахователен договор, е тясно свързан с основния договор, освен ако хибридният договор може да бъде уреден по начин, при който притежателят няма да може да възстанови по същество всички свои признати инвестиции или внедреният дериватив може най-малкото да удвои първоначалната норма на възвръщаемост на притежателя по основния договор и може да доведе до норма на възвръщаемост, която е поне два пъти по-голяма от пазарната възвръщаемост по договор със същите условия като основния договор.

- б) внедрен „под“ или „таван“ върху лихвения процент на дългов договор или застрахователен договор е тясно свързан с основния договор, при условие че „таванът“ е равен или превишава пазарния лихвен процент, а „подът“ е равен или по-малък от пазарния лихвен процент, когато договорът е издаден, и „таванът“ и „подът“ не са предмет на ливъридж във връзка с основния договор. По подобен начин клаузите, включени в договор за покупка или продажба на актив (например стока), които установяват „таван“ и „под“ на цената, която трябва да се плати или получи за актива, са тясно свързани с основния договор, ако и „таванът“, и „подът“ са „извън пари“ в началото и не са предмет на ливъридж;
- в) внедрен валутен дериватив, който осигурява поток от плащания по главницата или лихвата, деноминирани в чуждестранна валута, и е внедрен в основен дългов инструмент (например облигация в две валути), е тясно свързан с основния дългов инструмент. Такъв дериватив не се отделя от основния инструмент, защото МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* изисква положителните и отрицателните курсови разлики по парични отчетни обекти да се признават в печалбата или загубата;
- г) Внедрен валутен дериватив в основен договор, който е застрахователен договор или не е финансов инструмент (например договор за покупка или продажба на нефинансова позиция, при който цената е деноминирана в чуждестранна валута), е тясно свързан с основния договор, при условие че не е обект на ливъридж, не съдържа опционна характеристика и изисква плащания, деноминирани в една или повече валути:
- i) функционалната валута на всяка значима страна по този договор;
 - ii) валутата, в която цената на свързаната стока или услуга, която е била придобита или доставена, се деноминира рутинно при търговските сделки по света (например щатски долари за сделки със суров нефт); или
 - iii) валутата, която се използва често при договори за покупка или продажба на нефинансови обекти в икономическата среда, в която се осъществява сделката (например относително стабилна и ликвидна валута, която се използва често в местни стопански операции или във външната търговия);
- д) i) първоначално е произтекъл от отделяне на правото на получаване на договорни парични потоци от финансов инструмент, който по своята същност не съдържа внедрен дериватив, и ii) не съдържа условия, които не са част от първоначалния основен дългов договор;
- е) i) инфлационно обвързан индекс, например индекс на лизинговите плащания към индекса на потребителските цени (при положение че лизингът не е предмет на ливъридж, а индексът е свързан с инфлацията в собствената икономическа среда на предприятието), ii) променливи лизингови плащания, базирани на свързани продажби, или iii) променливи лизингови плащания, базирани на променливи лихвени проценти.
- ж) обвързана с единици на инвестиционен фонд характеристика, внедрена в основен финансов инструмент или основен застрахователен договор, е тясно свързана с основния инструмент или основния договор, ако плащанията, деноминирани в единици, се оценяват по текущата стойност на единиците, която отразява справедливите стойности на активите на фонда. Характеристиката на обвързване с единиците на инвестиционния фонд е договорно условие, което изисква плащания, деноминирани в единици на вътрешен или външен инвестиционен фонд;
- з) дериватив, внедрен в застрахователен договор, е тясно свързан с основния застрахователен договор, ако внедреният дериватив и основният застрахователен договор са толкова взаимно зависими, че предприятието не може да оцени внедрения дериватив отделно (т.е. без да вземе предвид основният договор).

Инструменти, съдържащи внедрени деривативи

- Б4.3.9 Както е отбелязано в параграф Б4.3.1, когато предприятието става страна по хибриден договор, който съдържа основен договор, който не е актив в обхвата на настоящия стандарт, и един или повече внедрени деривативи, параграф 4.3.3 изисква от предприятието да установи всеки такъв внедрен дериватив, да прецени дали е необходимо той да бъде отделен от основния договор, а за тези, които е необходимо да бъдат отделени, да оцени деривативите по справедлива стойност при първоначалното признаване и впоследствие. Тези изисквания може да бъдат по-сложни или да доведат до по-малко надеждни оценки, отколкото оценяването на целия инструмент по справедлива стойност през печалбата или загубата. Поради тази причина настоящият стандарт позволява целият хибриден договор да бъде определен като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата.
- Б4.3.10 Такова определяне може да бъде използвано независимо дали параграф 4.3.3 изисква внедрените деривативи да бъдат отделени от основния договор, или забранява такова отделяне. Параграф 4.3.5 обаче не би оправдал определянето на хибриден договор като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата в случаите, изложени в параграф 4.3.5, букви а) и б), тъй като това не би намалило сложността или не би повишило надеждността.

Преоценка на внедрените деривативи

- Б4.3.11 В съответствие с параграф 4.3.3, предприятието оценява дали внедрен дериватив трябва да бъде отделен от основния договор и отчетен като дериватив едва когато предприятието стане страна по договора. Не се допуска последващо повторно оценяване, освен ако няма промяна в условията на договора, променящи съществено паричните потоци, които в противен случай биха били необходими съгласно договора, в който случай се изисква повторно оценяване. Предприятието определя дали промяната на паричните потоци е съществена, като вземе под внимание степента, в която очакваните бъдещи парични потоци, свързани с внедрения дериватив, основния договор, или и двата, са се променили, и дали промяната е съществена спрямо очакваните преди това парични потоци по договора.
- Б4.3.12 Параграф Б4.3.11 не се прилага по отношение на внедрените деривативи в договори, придобити при:
- а) бизнес комбинация (съгласно определението в МСФО 3 *Бизнес комбинации*);
 - б) комбинация от предприятия или стопански дейности под общ контрол, както е описано в параграфи Б1—Б4 от МСФО 3; или
 - в) създаването на съвместно предприятие съгласно определението в МСФО 11 *Съвместни споразумения*, или техните възможни преоценки към датата на придобиване ⁽⁵³⁾.

Прекласификация на финансови активи (раздел 4.4)*Прекласификация на финансови активи*

- Б4.4.1 Параграф 4.4.1 изисква от предприятието да прекласифицира финансовите активи, ако предприятието промени стопанския си модел за управлението на тези финансови активи. Такива промени се очаква да бъдат много редки. Те се определят от висшето ръководство на предприятието в резултат от външни или вътрешни промени и трябва да бъдат съществени за дейностите на предприятието и очевидни за външните страни. Съответно промяна на стопанския модел ще настъпва само когато предприятието или започва, или преустановява извършването на съществена за неговите операции дейност; например, когато предприятието е придобило, се е освободило или е прекратило вид дейност. Някои примери за промяна в стопанския модел:

⁽⁵³⁾ МСФО 3 разглежда придобиването на договори с внедрени деривативи в бизнес комбинация.

- а) предприятие разполага с портфейл от търговски заеми, който държи с цел продажба в краткосрочна перспектива. Предприятието придобива дружество, което управлява търговски заеми и прилага стопански модел, при който държи заемите с цел събиране на договорните парични потоци. Портфейлът от търговски заеми вече не е за продажба и понастоящем се управлява заедно с придобитите търговски заеми, а всички те се държат за събирането на договорните парични потоци;
- б) фирма за финансови услуги решава да закрие своята ипотечна дейност на дребно. Тази дейност вече не предприема нови операции и фирмата за финансови услуги активно предлага своя портфейл от ипотечни заеми за продажба.
- Б4.4.2 Промяната в целта на стопанския модел на предприятието трябва да се извърши преди датата на прекласификацията. Например, ако фирмата за финансови услуги реши на 15 февруари да закрие своята ипотечна дейност на дребно и следователно ще трябва да прекласифицира всички засегнати финансови активи на 1 април (т.е. първият ден от следващия отчетен период на предприятието), след 15 февруари предприятието не трябва да предприема нови операции по ипотечна дейност на дребно или по друг начин да се заеме с дейности, съответстващи на неговия предишен стопански модел.
- Б4.4.3 Посочените по-долу случаи не представляват промени в стопанския модел:
- а) промяна в намерението, свързано с конкретни финансови активи (дори при значителни промени в пазарните условия);
- б) временното изчезване на конкретен пазар за финансовите активи;
- в) прехвърляне на финансови активи между части на предприятието с различни стопански модели.

ОЦЕНЯВАНЕ (ГЛАВА 5)

Първоначално оценяване (раздел 5.1)

- Б5.1.1 Справедливата стойност на финансов инструмент при първоначалното признаване е обикновено цената на сделката (т.е. справедливата стойност на даденото или получено възнаграждение, вж. също параграф Б5.1.2А и МСФО 13). Въпреки това, ако част от даденото или получено възнаграждение е за нещо, различно от финансовия инструмент, предприятието оценява справедливата стойност на финансовия инструмент. Например справедливата стойност на дългосрочен заем или вземане, което не носи лихва, може да се оцени като настоящата стойност на всички бъдещи парични постъпления, дисконтирани с преобладаващия(те) пазарен(и) лихвен(и) процент(и) по подобни инструменти (подобни от гледна точка на валута, срок, вид на лихвения процент и други фактори) с подобен кредитен рейтинг. Всяка допълнително заета сума е разход или намаление на прихода, освен ако отговаря на условията за признаване като някакъв друг вид актив.
- Б5.1.2 Ако предприятието първоначално създава заем с непазарен лихвен процент (например 5 на сто, когато пазарният лихвен процент за подобни кредити е 8 на сто) и получава предварителна такса като компенсация, то признава заема по справедлива стойност, т.е. нетно от получената такса.
- Б5.1.2А Най-доброто доказателство за справедливата стойност на финансов инструмент при първоначалното му признаване обикновено е цената на сделката (т.е. справедливата стойност на даденото или полученото възнаграждение, вж. също МСФО 13). Ако предприятието определи, че справедливата стойност при първоначалното признаване се различава от цената на сделката, както е посочено в параграф 5.1.1А, предприятието отчита счетоводно този инструмент към тази дата по следния начин:
- а) по оценката, изисквана от параграф 5.1.1, ако тази справедлива стойност се доказва от обявена цена на активен пазар за идентичен актив или пасив (т.е. входящи данни на ниво 1), или на базата на способ за остойностяване, при който се използват само данни от наблюдаеми пазари. Предприятието признава разликата между справедливата стойност при първоначалното признаване и цената на сделката като печалба или загуба;

- б) във всички останали случаи — по оценката, изисквана от параграф 5.1.1, коригирана, за да се отсрочи разликата между справедливата стойност при първоначалното признаване и цената на сделката. След първоначалното признаване предприятието признава тази отсрочена разлика като печалба или загуба само до степената, в която тя произтича от промяната в даден фактор (включително времето), който пазарните участници биха взели под внимание при определянето на цената на актива или пасива.

Последващо оценяване (раздели 5.2 и 5.3)

- Б5.2.1 Ако финансов инструмент, който е бил признат преди това като финансов актив, се оценява по справедлива стойност през печалбата или загубата и справедливата му стойност спадне под нула, той става финансов пасив, който се оценява в съответствие с параграф 4.2.1. Хибридният договор обаче с основни договори, които са активи в обхвата на настоящия стандарт, винаги се оценяват в съответствие с параграф 4.3.2.
- Б5.2.2 Следващият пример показва счетоводното отчитане на разходите по сделката при първоначалното и последващото оценяване на финансов актив, оценяван по справедлива стойност, с промени през другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5 или параграф 4.1.2А. Предприятие придобива финансов актив за 100 ПЕ плюс комисиона за покупката в размер на 2 ПЕ. Първоначално активът се признава за 102 ПЕ. Отчетният период приключва след един ден, когато обявената пазарна цена на актива е 100 ПЕ. Ако активът се продаде, се плаща комисиона в размер на 3 ПЕ. На тази дата предприятието оценява актива на 100 ПЕ (без да се взема предвид евентуалната комисиона от продажбата) и се признава загуба в размер на 2 ПЕ в другия всеобхватен доход. Ако финансовият актив се оценява по справедлива стойност през другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А, разходите по сделката се амортизират в печалбата или загубата, като се използва методът на ефективния лихвен процент.
- Б5.2.2А Последващото оценяване на финансов актив или финансов пасив и последващото признаване на печалбите и загубите, описани в параграф Б5.1.2А, трябва да съответстват на изискванията на настоящия стандарт.

Инвестиции в инструменти на собствения капитал и договори за такива инвестиции

- Б5.2.3 Всички инвестиции в инструменти на собствения капитал и договори за такива инструменти трябва да се оценяват по справедлива стойност. В ограничени случаи обаче цената на придобиване би могла да се окаже подходяща приблизителна оценка на справедливата стойност. Такъв може да бъде случаят, ако информацията за оценяването на справедлива стойност е недостатъчно актуална или ако е налице широк диапазон от възможни оценки на справедливата стойност и цената на придобиване представлява най-надеждната приблизителна оценка на справедливата стойност в рамките на този диапазон.
- Б5.2.4 Изброените по-долу са признаци, че цената на придобиване може да не е представителна за справедливата стойност:
- а) съществена промяна в резултатите на предприятието, в което е инвестирано, спрямо бюджетите, плановете или основните етапни цели;
 - б) промени в очакванията, че ще бъдат постигнати основните етапни цели на техническия продукт на предприятието, в което е инвестирано;
 - в) съществена промяна в пазара за собствения капитал на предприятието, в което е инвестирано, или неговите продукти или бъдещи продукти;
 - г) съществена промяна в световната икономика или в икономическата среда, в която предприятието, в което е инвестирано, осъществява своята дейност.
 - д) съществена промяна в резултатите от дейността на съпоставими предприятия или в оценките, получавани от целия пазар;

- е) вътрешни проблеми на предприятието, в което е инвестирано, като например измами, търговски спорове, съдебни спорове, промени в ръководството или стратегията;
- ж) доказателства от външни сделки със собствен капитал на предприятието, в което е инвестирано, или от предприятието, в което е инвестирано (като например нова емисия на собствен капитал), или прехвърляне на инструменти на собствения капитал между трети лица.

Б5.2.5 Списъкът в параграф Б5.2.4 не е изчерпателен. Предприятието използва цялата информация за резултатите и работата на предприятието, в което е инвестирано, която е на негово разположение след датата на първоначалното признаване. Доколкото съществуват такива относими фактори, те може да сочат, че цената на придобиване може и да не е представителна за справедливата стойност. В тези случаи предприятието трябва да оцени справедливата стойност.

Б5.2.6 Цената на придобиване никога не е най-надеждната приблизителна оценка на справедливата стойност за инвестиции в инструменти на собствения капитал, търгувани на фондова борса (или договори за инструменти на собствения капитал, търгувани на фондова борса).

Оценяване по амортизирана стойност (раздел 5.4)

Метод на ефективния лихвен процент

Б5.4.1 При прилагането на метода на ефективния лихвен процент предприятието определя таксите, които са неразделна част от ефективния лихвен процент по финансов инструмент. Описанието на таксите за финансовите услуги може да не бъде показателно за естеството и същността на предоставяните услуги. Таксите, които са неразделна част от ефективния лихвен процент по финансов инструмент, се третира като корекция на ефективния лихвен процент освен ако финансовият инструмент се оценява по справедлива стойност, като промяната в справедливата стойност се признава в печалбата или загубата. В тези случаи таксите се признават като приход или разход при първоначалното признаване на инструмента.

Б5.4.2 Таксите, които са неразделна част от ефективния лихвен процент по финансов инструмент, включват:

а) първоначалните такси, получавани от предприятието във връзка със създаването или придобиването на финансов актив. Такива такси могат да включват компенсация за дейности като оценяване на финансовото състояние на заемополучателя, оценяване и удостоверяване на гаранции, обезпечения и други механизми за обезпечаване, договаряне на условията по инструмента, подготовка и обработка на документите и приключване на операцията. Тези такси са неразделна част от участието, което се формира със съответния финансов инструмент;

б) такси за ангажимент, получени от предприятието за първоначално създаване на заем, когато заемният ангажимент не се измерва в съответствие с параграф 4.2.1, буква а) и има вероятност предприятието да сключи специално заемно споразумение. Тези такси се считат за компенсация за текущо участие във връзка с придобиването на финансов инструмент. Ако ангажиментът изтече, без предприятието да е предоставило заема, при изтичането на срока таксата се признава като приход;

в) първоначалните такси, платени при издаването на финансови пасиви, оценени по амортизирана стойност. Тези такси са неразделна част от участието, което се формира с финансовия пасив. Предприятието разграничава таксите и разходите, които са неразделна част от ефективния лихвен процент за финансовия пасив, от първоначалните такси и разходите по сделката във връзка с правото за предоставяне на услуги, като например услуги по управление на инвестициите.

Б5.4.3 Таксите, които не са неразделна част от ефективния лихвен процент на финансов инструмент и се отчитат счетоводно в съответствие с МСФО 15, включват:

а) такси, начислявани за обслужване на заем;

б) такси за ангажимент по първоначално създаване на заем, когато заемният ангажимент не се измерва в съответствие с параграф 4.2.1, буква а) и е малко вероятно да бъде сключено специално заемно споразумение; и

в) таксите за синдикирането на заем, получени от предприятие, което организира заема и не задържа никаква част от заемния пакет за себе си (или запазва част при същия ефективен лихвен процент за съпоставим риск както другите участници).

- Б5.4.4 Когато се прилага методът на ефективния лихвен процент, предприятието обикновено амортизира платените или получени такси и други възнаграждения, разходите по сделката и другите премии или отбиви, които са включени в изчисляването на ефективния лихвен процент за очаквания срок на инструмента. Въпреки това се използва по-кратък период, ако това е периодът, за който се отнасят платените или получени такси и други възнаграждения, разходите по сделката и другите премии или отбиви. Такъв е случаят, когато променливата, с която са свързани платените или получените такси и други възнаграждения, разходите по сделката и другите премии или отбиви, се преоценява според пазарните проценти преди очаквания падеж на финансовия инструмент. В този случай подходящият амортизационен срок е срокът до следващата дата на преразглеждане на цените (преоценка). Например, ако премия или отбив по финансов инструмент с плаващ лихвен процент отразява лихвата, която е натрупана по финансовия инструмент от датата на последното лихвено плащане, или промените в пазарните проценти от датата на преизчисляване на плаващия лихвен процент според пазарните проценти, тя(той) се амортизира до следващата дата, когато плаващият лихвен процент се коригира съобразно пазарните проценти. Това е така, защото премията или отбивът се отнася за периода до следващата дата на промяна на лихвата, тъй като на тази дата променливата, с която са свързани премията или отбивът (т.е. лихвените проценти), се коригира съобразно пазарните проценти. Ако обаче премията или отбивът произтичат от промяна в кредитния спред на плаващия лихвен процент, посочен в инструмента, или от други променливи, които не се коригират спрямо пазарните проценти, тя(той) се амортизира за очаквания живот на финансовия инструмент.
- Б5.4.5 За финансови активи с плаващ лихвен процент и финансови пасиви с плаващ лихвен процент периодичното повторно приблизително оценяване на паричните потоци, за да се отрази движението на пазарните лихвени проценти, променя ефективния лихвен процент. Ако финансов актив с плаващ лихвен процент или финансов пасив с плаващ лихвен процент е признат първоначално на стойност, равна на подлежащата на получаване или плащане главница на падежа, повторното приблизително оценяване на бъдещите лихвени плащания обикновено няма значителен ефект върху балансовата стойност на актива или пасива.
- Б5.4.6 Ако предприятието преразгледа приблизителните си оценки за плащания или постъпления (без измененията в съответствие с параграф 5.4.3 и промените в приблизителните оценки на очакваните кредитни загуби), то коригира брутната балансова стойност на финансовия актив или амортизираната стойност на финансов пасив (или на групата от финансови инструменти), за да отрази действителните и преразгледаните приблизително оценени договорни парични потоци. Предприятието преизчислява брутната балансова стойност на финансовия актив или амортизираната стойност на финансов пасив като настоящата стойност на приблизително оценените бъдещи договорни парични потоци, които са дисконтирани с първоначалния ефективен лихвен процент по финансовия инструмент (или коригирания за кредитни загуби ефективен лихвен процент за закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка), или, когато е приложимо, с преразгледания ефективен лихвен процент, изчислен съгласно параграф 6.5.10. Корекцията се признава в печалбата или загубата като приход или разход.
- Б5.4.7 В някои случаи финансовият актив се счита за актив с кредитна обезценка при първоначално признаване, тъй като кредитният риск е много висок и при покупка се придобива с голям отбив. Предприятието е задължено да включи първоначално очакваните кредитни загуби в приблизително оценените парични потоци при изчисляване на коригирания за кредитни загуби ефективен лихвен процент за финансови активи, които се считат за закупени или първоначално създадени активи с кредитна обезценка при първоначално признаване. Това обаче не означава, че коригираният за кредитни загуби ефективен лихвен процент следва да се прилага единствено поради факта че финансовият актив е с висок кредитен риск при първоначалното признаване.

Разходи по сделката

- Б5.4.8 Разходите по сделката включват такси и комисиони, платени на посредници (включително на служители, които действат като посредници по продажбите), консултанти, брокери и дилъри, такси, които са наложени от регулаторни агенции и борси за търговия на ценни книжа, както и данъци върху прехвърлянията и мита. Разходите по сделката не включват премии или отбиви по дългови инструменти, разходи за финансирането или вътрешни административни разходи или разходи по държането.

Отписване

- Б5.4.9 Отписванията може да се отнасят до финансов актив в неговата цялост или до част от него. Например предприятието решава да реализира обезпечението по финансов актив, като очаква по този начин да възстанови не повече от 30 на сто от финансовия актив. При липса на други реални перспективи за възстановяване на други допълнителни парични потоци от финансовия актив, предприятието следва да отпише останалите 70 на сто от финансовия актив.

Обезценка (раздел 5.5)*Оценка на колективна и индивидуална основа*

- Б5.5.1 За да се постигне целта да бъдат признати очакваните кредитни загуби за целия срок на финансовите инструменти, чийто кредитен риск се е увеличил значително след първоначалното признаване, може да бъде необходимо да се извърши оценка на значителното увеличаване на кредитния риск на колективна основа, като се вземе предвид информацията, която удостоверява значителното увеличение на кредитния риск например на група или подгрупа от финансови инструменти. По този начин се гарантира, че предприятието постига целта за признаване на очакваните кредитни загуби за целия срок на финансовите инструменти, чийто кредитен риск се е увеличил значително, дори когато на ниво отделен инструмент липсват доказателства за такова значително увеличаване на кредитния риск на отделните инструменти.
- Б5.5.2 Очакваните кредитни загуби за целия срок на финансов инструмент се очаква по принцип да бъдат признати, преди по него да настъпи просрочие. Обикновено кредитният риск нараства значително преди по финансовия инструмент да бъде наблюдавано просрочие или друг фактор, свързан със забавяне от страна на заемополучателя (например промяна или реструктуриране). Следователно при наличието на разумна и доказуема информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, която касае по-скоро бъдещи събития, а не просрочията, тя трябва да се използва за оценка на промените в кредитния риск.
- Б5.5.3 Все пак, в зависимост от естеството на финансовите инструменти и информацията относно кредитния риск, налична за определени групи финансови инструменти, предприятието може да не е в състояние да установи значителните промени в кредитния риск на отделните финансови инструменти преди по тях да настъпи просрочие. Такъв може да бъде случаят при финансови инструменти, например заеми за физически лица, по които редовно получаваната и контролирана информация за кредитния риск на отделния инструмент е ограничена или се актуализира едва когато клиентът наруши договорните условия. Ако промените в кредитния риск на отделните финансови инструменти не биват отразявани преди по тях да настъпи просрочие, корекциите за загуби, основаващи се единствено на кредитна информация на ниво отделен финансов инструмент, не биха отразявали достоверно промените в кредитния риск, настъпили след първоначалното признаване.
- Б5.5.4 При определени обстоятелства предприятието не разполага с разумна и доказуема информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, за оценяване на очакваните кредитни загуби за целия срок на отделен инструмент. В този случай се признават очакваните кредитни загуби за целия срок на финансовите инструменти на колективна основа, при която се взема предвид всеобхватната информация за кредитния риск. Тази всеобхватна информация за кредитния риск трябва да включва не само информация за просрочията, но и цялата значима кредитна информация, в т.ч. макроикономическа информация за бъдещи периоди, с цел да се получат приблизителни резултати за признаване на очакваните кредитни загуби за целия срок на финансовите инструменти, когато на ниво отделен инструмент е настъпило значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване.
- Б5.5.5 Когато определя дали е настъпило значително увеличение на кредитния риск и признава корекции за загуби на колективна основа, предприятието може да групира финансовите инструменти на базата на общи характеристики на кредитния риск с цел провеждане на анализ, целящ своевременното установяване на значително увеличение на кредитния риск. Предприятието не трябва да прикрива тази информация чрез групиране на финансови инструменти с различни рискови характеристики. Общите характеристики на кредитния риск включват например, но не се ограничават до:
- а) вид инструмент;
 - б) рейтинг за кредитния риск;
 - в) вид обезпечение;
 - г) дата на първоначално признаване;
 - д) остатъчен срок до падежа;
 - е) отрасъл;
 - ж) географско местоположение на заемополучателя; и

з) относителната стойност на обезпечението спрямо финансовия актив, ако тя оказва въздействие върху вероятността за настъпване на неизпълнение (например заеми без право на регресен иск в някои юрисдикции или съотношения заем/обезпечение).

Б5.5.6 Параграф 5.5.4 изисква очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента да бъдат признати за всички финансови инструменти, за които е настъпило значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване. Ако във връзка с постигането на тази цел предприятието не е в състояние да групира финансовите инструменти, за които се счита, че кредитният им риск е нараснал значително след първоначалното признаване, въз основа на общи характеристики на кредитния риск, предприятието следва да признае очакваните кредитни загуби за целия срок на част от финансовите активи, за които се смята, че кредитният им риск е нараснал значително. Обобщаването на финансови инструменти с оглед оценка на промените в кредитния им риск на колективна основа може да се променя с времето, когато е налице нова информация за групи от или отделни финансови инструменти.

Време на признаване на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента

Б5.5.7 Оценката дали да бъдат признати очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента следва да се основава на значително повишаване на вероятността или риска от настъпване на неизпълнение след първоначалното признаване (независимо дали финансовият инструмент е с преразгледана цена, за да се отрази увеличението на кредитния риск), а не на доказателства за кредитната обезценка на финансовия актив към отчетната дата или действително настъпило неизпълнение. По принцип кредитният риск ще нарасне значително, преди кредитното качество на финансовия актив да се влоши значително или да настъпи действително неизпълнение.

Б5.5.8 По отношение на заемните ангажменти предприятието взема предвид промените в риска от настъпване на неизпълнение по заема, за който се отнася заемният ангажимент. По отношение на договори за финансова гаранция предприятието взема предвид промените в риска от неизпълнение на съответния длъжник по договора.

Б5.5.9 Доколкото значителна е промяната в кредитния риск след първоначалното признаване, зависи от риска от настъпване на неизпълнение към първоначалното признаване. Следователно изменението на риска от настъпване на неизпълнение в абсолютно изражение ще бъде по-значително за финансов инструмент с по-нисък първоначален риск от настъпване на неизпълнение отколкото за финансов инструмент с по-висок първоначален риск от настъпване на неизпълнение.

Б5.5.10 Рискът от настъпване на неизпълнение по финансови инструменти със сходен кредитен риск нараства с увеличаването на очаквания срок на инструмента; например, рискът от настъпване на неизпълнение по облигация с рейтинг AAA и очакван срок от десет години е по-висок от този на облигация с рейтинг AAA и очакван срок от пет години.

Б5.5.11 Поради връзката между очаквания срок на инструмента и риска от настъпване на неизпълнение промяната в кредитния риск не може да бъде оценявана единствено чрез сравняване на промяната в абсолютния риск от настъпване на неизпълнение с течение на времето. Например, ако при първоначално признаване рискът от настъпване на неизпълнение по финансов инструмент с очакван срок от десет години е идентичен с риска от настъпване на неизпълнение по този финансов инструмент, когато към последващ период неговият очакван срок е само пет години, това може да означава, че кредитният риск е нараснал. Това се дължи на факта, че рискът от настъпване на неизпълнение през очаквания срок на инструмента обикновено намалява с течение на времето, когато кредитният риск не се променя и падежът на финансовия инструмент приближава. Не е задължително обаче рискът от настъпване на неизпълнение по финансови инструменти, при които с приближаването на падежа настъпват значителни задължения за плащане, да намалява с течение на времето. В подобни случаи предприятието следва да вземе предвид също и други качествени фактори, които биха могли да покажат дали кредитният риск се е увеличил значително след първоначалното признаване.

Б5.5.12 Предприятието може да прилага различни подходи, когато оценява дали кредитният риск по финансов инструмент се е увеличил значително след първоначалното признаване или оценява очакваните кредитни загуби. Предприятието може да прилага различни подходи спрямо различните финансови инструменти. Подход, при който входящите данни сами по себе си не включват изрично вероятност от неизпълнение (например подхода на процента на кредитната загуба), може да бъде в съответствие с изискванията на настоящия стандарт, при условие че предприятието е в състояние да разграничи промените в риска от настъпване на неизпълнение от промените в други фактори за очакваните кредитни загуби (например обезпечение), и при извършването на оценката взема предвид следното:

- а) промяната в риска от настъпване на неизпълнение след първоначалното признаване;
- б) очаквания срок на финансовия инструмент; и
- в) разумната и доказуема информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, която може да повлияе върху кредитния риск.

Б5.5.13 При методите, използвани, за да се определи дали кредитният риск по финансов инструмент се е увеличил значително след първоначалното признаване, следва да бъдат взети предвид характеристиките на финансовия инструмент (или групата от финансови инструменти), както и наблюдаваните в миналото модели на неизпълнение при сравними финансови инструменти. Независимо от изискването в параграф 5.5.9, по отношение на финансови инструменти, чиито модели на неизпълнение не са съсредоточени в определен момент от очаквания срок на финансовия инструмент, промените в риска от настъпване на неизпълнение през следващите 12 месеца може да представляват разумно обоснована приблизителна величина на промените в риска от настъпване на неизпълнение. В тези случаи предприятието може да използва промените в риска от настъпване на неизпълнение през следващите 12 месеца, за да се определи дали кредитният риск се е увеличил значително след първоначалното признаване, освен ако обстоятелствата не показват, че е необходимо оценката да се направи за целия срок на инструмента.

Б5.5.14 По отношение на някои финансови инструменти или при определени обстоятелства обаче може да не е целесъобразно промените в риска от настъпване на неизпълнение през следващите 12 месеца да се използват, за да се определи дали да бъдат признати очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента. Например промяна в риска от настъпване на неизпълнение през следващите 12 месеца може да не представлява подходяща основа за определяне на това дали кредитният риск по даден финансов инструмент със срок до падежа над 12 месеца се е увеличил, когато:

- а) значителните задължения за плащане по финансовия инструмент настъпват извън рамките на следващите 12 месеца;
- б) настъпват промени в относимите макроикономически или други кредитни фактори, които не са адекватно отразени в риска от настъпване на неизпълнение през следващите 12 месеца; или
- в) промените в кредитните факторите оказват влияние единствено върху кредитния риск на финансовия инструмент (или имат по-сериозно въздействие) извън рамките на следващите 12 месеца.

Определяне дали кредитният риск се е увеличил значително след първоначалното признаване

Б5.5.15 Когато определя дали е необходимо признаване на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента, предприятието взема предвид разумната и доказуема информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, която може да повлияе върху кредитния риск по финансовия инструмент в съответствие с параграф 5.5.17, буква в). Предприятието не е длъжно да предприеме изчерпателно търсене на информация, когато определя дали кредитният риск се е увеличил значително след първоначалното признаване.

Б5.5.16 Анализът на кредитния риск представлява цялостен анализ, обхващащ множество фактори; дали конкретен фактор е относим, както и неговото тегло в сравнение с другите фактори ще зависи от вида на продукта, характеристиките на финансовите инструменти и заемополучателя, както и от географския регион. Предприятието взема предвид разумната и доказуема информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, която е от значение за конкретния финансов инструмент, който се оценява. Някои фактори или показатели обаче не могат да бъдат разграничени на ниво отделен финансов инструмент. В такъв случай факторите или показателите трябва да бъдат оценени за подходящи портфейли, групи от портфейли или части от портфейл от финансови инструменти, за да се определи дали изискването по параграф 5.5.3 за признаване на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента е изпълнено.

Б5.5.17 Следният неизчерпателен списък с данни може да бъде използван при оценяване на промените в кредитния риск:

- а) значителни промени във вътрешните ценови показатели за кредитен риск в резултат на промяна в кредитния риск след началото, в т.ч., но не само, кредитния спред, който би възникнал, ако конкретен финансов инструмент или подобен финансов инструмент със същите условия и същия контрагент е бил новосъздаден или емитиран към отчетната дата;
- б) други промени в ставките или условията по съществуващ финансов инструмент, които биха се различавали съществено, ако инструментът беше новосъздаден или емитиран към отчетната дата (като по-строги клаузи, по-големи размери на обезпеченията или гаранциите или по-голямо покритие на дохода) поради промени в кредитния риск на финансовия инструмент след първоначалното признаване;
- в) значителни промени във външните пазарни показатели за кредитен риск по конкретен финансов инструмент или подобни финансови инструменти със същата очаквана продължителност. Промените в пазарните показатели за кредитен риск включват, но не се ограничават до:
- i) кредитния спред;
 - ii) цените на суаповете за предпазване от кредитен риск на заемополучателя;
 - iii) периода от време или степента, до която справедливата стойност на финансов актив е била по-ниска от неговата амортизирана стойност; и
 - iv) други пазарни данни, свързани със заемополучателя, като промени в цената на дълговите и капиталовите инструменти на заемополучателя;
- г) действителни или очаквани значителни промени във външния кредитен рейтинг на финансовия инструмент;
- д) действително или очаквано понижаване на вътрешния кредитен рейтинг на заемополучателя или влошаване на поведенческите резултати, използвани за вътрешна оценка на кредитния риск. Вътрешните кредитни рейтинги и вътрешните поведенчески резултати са по-надеждни, когато са обвързани с външни рейтинги или подкрепени от проучвания в областта на неизпълнението;
- е) съществуващи или прогнозни неблагоприятни промени в стопанските, финансовите или икономическите условия, които се очаква да доведат до значителна промяна в способността на заемополучателя да изпълнява своите задължения по дълга, като действително или очаквано увеличение на лихвените проценти или действително или очаквано значително увеличение на равнището на безработица;
- ж) действителна или очаквана значителна промяна в оперативните резултати на заемополучателя. Например действително или очаквано намаляване на приходите или нормите на печалба, увеличаване на оперативните рискове, недостиг на оборотен капитал, влошаване се качество на активите, повишени показатели на финансовия ливъридж в счетоводния баланс, промени по отношение на ликвидността и управлението или промени в обхвата на стопанската или организационната структура (в т.ч. закриване на дял от стопанската дейност), водещи до значителна промяна в способността на заемополучателя да изпълнява своите задължения по дълга;
- з) значително повишаване на кредитния риск по други финансови инструменти на същия заемополучател;
- i) действителна или очаквана значителна неблагоприятна промяна в регулаторната, икономическата или технологичната среда на заемополучателя, водеща до значителна промяна в способността на заемополучателя да изпълнява своите задължения по дълга, като например спад в търсенето на продуктите, продавани от заемополучателя, поради промяна в технологията;
 - ii) значителни промени в стойността на обезпечението по задължението или в качеството на предоставените от трети страни гаранции или кредитни подобрения, които се очаква да намалят икономическия стимул на заемополучателя да извършва планираните по договора плащания или по друг начин да въздействат върху вероятността от настъпване на неизпълнение. Например, ако стойността на обезпечението се намали поради спад на цените на жилищата, заемополучателите в някои юрисдикции имат по-голям стимул да не обслужват ипотечните си заеми;

- к) значителна промяна в качеството на гаранцията, предоставена от акционер (или от родителите на физическо лице), ако акционерите (или родителите) имат стимул и финансовата възможност да предотвратят настъпване на неизпълнение чрез вливане на капитал или парични средства;
- л) значителни промени, като например намаляване на финансовото подпомагане от предприятие майка или друго свързано предприятие, или действителна или очаквана значителна промяна в качеството на кредитно подобрение, които се очаква да намалят икономическия стимул на заемополучателя да извършва планираните по договора плащания. При механизми за повишаване или поддържане на кредитното качество се взема предвид финансовото състояние на гаранта и/или, за дялови участия, издадени в секюритизации, дали се очаква подчинените дялови участия да могат да покрият очакваните кредитни загуби (например по заеми, които са базов актив по ценните книжа);
- м) очаквани промени в кредитната документация, включително очаквано нарушение на договора, което може да доведе до дерогации или изменения, отсрочки при изплащането на лихва, увеличения на лихвения процент, изискващи допълнителни обезпечения или гаранции, или други промени на договорната рамка на инструмента;
- н) значителни промени в очакваните резултати и поведение на заемополучателя, включително промени в платежния статут на заемополучателите в групата (например увеличение на очаквания брой или обхват на забавените плащания по договори или значително увеличение на очаквания брой на длъжници по заеми с кредитни карти, които се очаква да достигнат или да надвишат техния кредитен лимит или които се очаква да плащат минималните месечни вноски);
- о) промени в подхода за управление на кредити, прилаган от предприятието във връзка с финансовия инструмент; например въз основа на нови показатели за промени в кредитния риск по финансовия инструмент се очаква активизиране на дейностите на предприятието по управление на кредитния риск и съсредоточаване върху управлението на инструмента, в това число по-строг мониторинг или контрол върху инструмента или конкретни действия от страна на предприятието по отношение на заемополучателя;
- п) информация за просрочията, включително оборимото предположение, посочено в параграф 5.5.11.

Б5.5.18 В някои случаи наличната качествена и нестатистическа количествена информация може да бъде достатъчна, за да се установи дали даден финансов инструмент изпълнява критерия за признаване на коректив за загуби в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента. Това означава, че не е необходимо информацията да преминава през статистически модел или процес за определяне на кредитни рейтинги, за да се установи дали е налице значително увеличение в кредитния риск по финансовия инструмент. В други случаи може да е необходимо предприятието да вземе предвид друга информация, включително информацията от своите статистически модели или процеси за определяне на кредитни рейтинги. Като алтернатива, предприятието може да обоснове оценката си с двата вида информация, т.е. с качествени фактори, които не са отразени в процеса за вътрешно определяне на кредитни рейтинги, и със съответната вътрешна рейтингова категория към отчетната дата, отчитаща характеристиките на кредитния риск при първоначалното признаване, ако е уместно да бъдат използвани и двата вида информация.

Оборимо предположение за просрочие от над 30 дни

- Б5.5.19 Оборимото предположение по параграф 5.5.11 не е абсолютен критерий за признаването на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента, но се счита за крайния момент, към който кредитните загуби за целия срок на инструмента следва да бъдат признати дори когато се използва информация за бъдещи периоди (включително макроикономически фактори на равнище портфейл).
- Б5.5.20 Предприятието може да обори това предположение. То може да стори това само ако разполага с разумна и доказуема информация, която удостоверява, че просрочието, което надхвърля 30 дни по договорните плащания, не представлява значително увеличение на кредитния риск по финансовия инструмент. Например, когато неплащането е вследствие на административен пропуск, а не на финансови затруднения на заемополучателя, или когато предприятието разполага с данни за минали периоди, които показват, че не съществува корелация между значителното повишаване на риска от настъпване на неизпълнение и финансовите активи, по които плащанията са просрочени с повече от 30 дни, но данните удостоверяват такава корелация, когато плащанията са просрочени с повече от 60 дни.

- Б5.5.21 Предприятието не може да свърже момента на значително увеличаване на кредитния риск и признаването на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмент с момента, когато даден финансов актив бъде счетен за актив с кредитна обезценка или когато е изпълнено вътрешното определение на предприятието за неизпълнение.

Финансови инструменти с нисък кредитен риск към отчетната дата

- Б5.5.22 Кредитният риск по финансов инструмент се счита за нисък за целите на параграф 5.5.10, ако рискът от неизпълнение по финансовия инструмент е нисък, способността на заемополучателя да изпълнява задълженията си във връзка с договорните парични потоци е стабилна в краткосрочен план, а евентуалните неблагоприятни промени на икономическите и стопанските условия в дългосрочен план биха могли, но не е задължително да намалят способността на заемополучателя да изпълнява задълженията си във връзка с договорните парични потоци. Не се счита, че финансовите инструменти са с нисък кредитен риск, когато те се разглеждат като имащи нисък риск от загуба единствено поради стойността на обезпечението, като без него кредитният риск по финансовия инструмент нямаше да бъде считан за нисък. Също така не се счита, че финансовите инструменти са с нисък кредитен риск единствено защото рискът от неизпълнение по тях е по-нисък от риска от неизпълнение по другите финансови инструменти на предприятието или по-нисък от кредитния риск на юрисдикцията, в която предприятието осъществява дейност.
- Б5.5.23 За да определи дали финансов инструмент е с нисък кредитен риск, предприятието може да използва вътрешните си рейтинги за кредитен риск или други методологии, които са съвместими с утвърденото в световен мащаб определение за нисък кредитен риск и които вземат предвид рисковете и вида на финансовите инструменти, които се оценяват. Например се счита, че финансовите инструменти с външен „инвестиционен рейтинг“ са с нисък кредитен риск. Не е задължително обаче финансовите инструменти да са с присъдена външна оценка (рейтинг), за да се счита, че са с нисък кредитен риск. Определянето дали техният кредитен риск е нисък става от гледна точка на пазарните участници, като се вземат под внимание всички срокове и условия на финансовия инструмент.
- Б5.5.24 Очакваните кредитни загуби за целия срок на даден финансов инструмент не се признават единствено защото през предходния отчетен период се е считало, че кредитният му риск е бил нисък, а към отчетната дата вече не се счита, че той има нисък кредитен риск. В такъв случай предприятието определя дали е настъпило значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване и следователно дали очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента трябва да бъдат признати в съответствие с параграф 5.5.3.

Промяна

- Б5.5.25 При определени обстоятелства преговарянето или промяната на договорните парични потоци на финансов актив може да доведе до отписване на съществуващия финансов актив в съответствие с настоящия стандарт. Когато промяната на финансов актив води до отписване на съществуващия финансов актив и последващо признаване на променения финансов актив, промененият актив се счита за „нов“ финансов актив за целите на настоящия стандарт.
- Б5.5.26 Съответно датата на промяната се счита за датата на първоначално признаване на финансовия актив, когато по отношение на променения финансов актив се прилагат изискванията за обезценка. Това обикновено означава да се определи коректив за загуби в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструментите по параграф 5.5.3 за признаване на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента. При някои необичайни обстоятелства обаче е възможно след промяна, водеща до отписването на първоначалния финансов актив, да съществува доказателство, че промененият финансов актив е бил с кредитна обезценка при първоначалното признаване и следователно финансовият актив следва да бъде признат като първоначално създаден финансов актив с кредитна обезценка. Това би могло да се случи например в ситуация, при която е налице съществена промяна на необслужван актив, довела до отписване на първоначалния финансов актив. В такъв случай е възможно вследствие на промяната да възникне нов финансов актив с кредитна обезценка при първоначалното признаване.

Б5.5.27 Ако договорните парични потоци по финансов актив бъдат предоговорени или променени по друг начин, но финансовият актив не е отписан, не може автоматично да се смята, че този финансов актив е с по-нисък кредитен риск. Предприятието преценява дали е настъпило значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване въз основа на разумната и доказуема информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия. Това включва както информация за отминали и бъдещи периоди, така и оценка на кредитния риск за очаквания срок на финансовия актив, в т.ч. информация относно обстоятелствата, довели до промяната. Към доказателствата, че критериите за признаване на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента вече не са изпълнени, може да спадат актуални и своевременни данни за изпълнението на задължението за плащане по променените договорни условия. Обикновено клиентът трябва да демонстрира трайно добро изпълнение на задълженията си за плащане за определен период, преди да се смята, че кредитният риск е намалял. Например данните за пропуснати или непълни плащания обикновено няма да бъдат изтрети вследствие на само едно навременно плащане след промяна на договорните условия.

Оценяване на очакваните кредитни загуби

Очаквани кредитни загуби

Б5.5.28 Очакваните кредитни загуби са претеглената на базата на вероятността оценка на кредитните загуби (т.е. настоящата стойност на целия паричен недостиг) през очаквания срок на финансовия инструмент. Паричният недостиг е разликата между паричните потоци, дължими на предприятието по договор, и паричните потоци, които предприятието очаква да получи. Тъй като при очаквани кредитни загуби се вземат също предвид размерът и сроковете на плащанията, кредитна загуба възниква дори ако предприятието очаква да му бъде платено в пълен размер, но по-късно от изискуемото по договор.

Б5.5.29 По отношение на финансовите активи кредитната загуба е настоящата стойност на разликата между:

- а) договорните парични потоци, дължими на предприятието по договор; и
- б) паричните потоци, които предприятието очаква да получи.

Б5.5.30 По отношение на неусвоените заемни ангажименти кредитната загуба е настоящата стойност на разликата между:

- а) договорните парични потоци, дължими на предприятието, ако държателят на заемния ангажимент усвои заема; и
- б) паричните потоци, които предприятието очаква да получи, ако заемът е усвоен.

Б5.5.31 Приблизителната оценка на предприятието на очакваните кредитни загуби по заемни ангажименти трябва да е съгласувана с неговите очаквания за усвояването на суми по този заеман ангажимент, т.е. то трябва да вземе предвид очакваната част от заемния ангажимент, която ще бъде усвоена в срок от 12 месеца от отчетната дата при оценяване на очакваните кредитни загуби за 12 месеца, както и очакваната част от заемния ангажимент, която ще бъде усвоена в рамките на очаквания срок на заемния ангажимент при оценяване на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента.

Б5.5.32 По отношение на договори за финансова гаранция предприятието е задължено да извършва плащания единствено в случай на неизпълнение от страна на длъжника в съответствие с условията по гарантирания инструмент. Следователно паричен недостиг са очакваните плащания, с които притежателят се компенсира за претърпяна кредитна загуба, като се приспадат сумите, които предприятието очаква да получи от притежателя, длъжника или всяка друга страна. Ако активът е изцяло гарантиран, приблизителната оценка на паричния недостиг по договор за финансова гаранция би съответствала на приблизителната оценка на паричния недостиг по актива, предмет на гаранцията.

- Б5.5.33 По отношение на финансов актив, който е с кредитна обезценка към отчетната дата, но не е закупен или първоначално създаден финансов актив с кредитна обезценка, предприятието оценява очакваните кредитни загуби като разликата между брунтата балансова стойност на актива и настоящата стойност на приблизително оценените бъдещи парични потоци, дисконтирани с първоначалния ефективен лихвен процент за финансовия актив. Корекцията се признава в печалбата или загубата като печалба или загуба от обезценка.
- Б5.5.34 При оценяването на коректива за загуби по лизингови вземания паричните потоци, използвани за определяне на очаквани кредитни загуби, следва да съответстват на паричните потоци, използвани при измерване на лизинговите вземания в съответствие с МСФО 16 *Лизинг*.
- Б5.5.35 Предприятието може да използва практически целесъобразни мерки при оценяването на очакваните кредитни загуби, ако те са съвместими с принципите в параграф 5.5.17. Пример за практическа целесъобразна мярка е изчисляването на очакваните кредитни загуби по търговски вземания, като се използва матрица на провизиите. Предприятието може да използва натрупания си опит в областта на кредитните загуби (коригирани според случая в съответствие с параграфи Б5.5.51—Б5.5.52) по търговски вземания, за да оцени приблизително очакваните кредитни загуби за 12 месеца или за целия срок на финансовите активи, както е приложимо. При матрица на провизиите може например да се установят фиксирани проценти на провизиране в зависимост от броя на дните на просрочие по търговските вземания (например ако няма просрочие — 1 процент, просрочие до 30 дни — 2 процента, просрочие от 30 до 90 дни — 3 процента, просрочие от 90 до 180 дни — 20 процента, и т.н.). В зависимост от разнообразието на клиентската си база предприятието използва подходящи групи, ако натрупаният опит в областта на кредитните загуби показва, че моделите на кредитни загуби се отличават различно при различните клиентски сегменти. Критериите, които биха могли да бъдат използвани за групиране на активи, включват например географски регион, вид на продукта, рейтинг на клиента, застраховане на обезпечения или на търговски кредити и вид на клиента (например търговец на едро или на дребно).

Определение за неизпълнение

- Б5.5.36 Параграф 5.5.9 изисква от предприятията да вземат предвид промяната в риска от настъпване на неизпълнение след първоначалното признаване, когато установяват дали кредитният риск по финансов инструмент се е увеличил значително.
- Б5.5.37 Когато определя неизпълнението за целите на установяване на риска от настъпване на неизпълнение, предприятието прилага определение за неизпълнение, което е съгласувано с определението, използвано за целите на вътрешното управление на риска за съответния финансов инструмент, и взема предвид приложимите качествени показатели (например финансови клаузи). Съществува обаче обобщено предположение, че неизпълнението не настъпва по-късно от момента, в който просрочието по финансовия актив е достигнало 90 дни, освен ако предприятието не разполага с разумна и доказуема информация, която удостоверява, че е по-подходящо да се използва критерий за неизпълнението към по-късна дата. Използваното за тези цели определени за неизпълнение се прилага последователно по отношение на всички финансови инструменти, освен ако е налице информация, която удостоверява, че за конкретния финансов инструмент е по-подходящо да се използва друго определение за неизпълнението.

Период, за който се извършва приблизителна оценка на очакваните кредитни загуби

- Б5.5.38 В съответствие с параграф 5.5.19 максималният период, за който се оценяват очакваните кредитни загуби, е максималният договорен период, през който предприятието е изложено на кредитен риск. По отношение на заемните ангажменти и договорите за финансова гаранция това е максималният договорен срок, през който предприятието има действащо договорно задължение за предоставяне на заем.
- Б5.5.39 В съответствие с параграф 5.5.20 обаче някои финансови инструменти включват както заем, така и ангажимент по неусвоен заем, а договорните права на предприятието да изиска погасяване и отмяна на ангажимента по неусвоен заем не ограничават експозицията на предприятието към кредитни загуби за договорния срок на предизвестие. Например сумите по револвиращи кредитни механизми, например кредитни карти и овърдрафт, може да бъдат изтеглени от заемодателя по реда на договора с предизвестие от едва един ден. На практика обаче заемодателите продължават да предоставят заеми за по-дълъг период и могат да прекратят продукта, след като кредитният риск на заемополучателя се е увеличил, когато може да бъде твърде късно, за да се предотвратят някои или всички очаквани кредитни загуби. Според естеството на финансовия инструмент, начина, по който финансовите инструменти се управляват, и естеството на наличната информация за значителни увеличения на кредитния риск тези финансови инструменти обикновено имат следните характеристики:

- а) финансовите инструменти нямат фиксиран срок или структура на погасяване и обикновено договорният им срок за прекратяване е кратък (например един ден);
- б) договорните права за прекратяване на договора не биват упражнени при нормалното текущо управление на финансовия инструмент, а договорът може да бъде прекратен единствено ако предприятието узнае за увеличаване на кредитния риск на равнище продукт; и
- в) финансовите инструменти се управляват на колективна основа.

Б5.5.40 При определянето на периода, през който предприятието очаква да бъде изложено на кредитен риск, но за който очакваните кредитни загуби няма да бъдат намалени чрез обичайните действия за управление на кредитния риск, предприятието трябва да отчете фактори като например информацията за отминали периоди и опита по отношение на:

- а) периода, през който предприятието е било изложено на кредитен риск по подобни финансови инструменти;
- б) продължителността на свързани неизпълнения по подобни финансови инструменти след значително увеличение на кредитния риск; и
- в) действията за управление на кредитния риск, които предприятието очаква да предприеме, след като кредитният риск по финансовия инструмент се е увеличил, като например намаляване или премахване на неусвоените разполагаеми суми.

Резултати, претеглени на базата на вероятността

Б5.5.41 С приблизителната оценка на очакваните кредитни загуби не се цели да се направи оценка при най-неблагоприятния или при най-благоприятния сценарий. Вместо това приблизителната оценка на очакваните кредитни загуби трябва винаги да отразява възможността от възникване на кредитна загуба, както и възможността такава загуба да не възникне, дори когато най-вероятно няма да настъпи кредитна загуба.

Б5.5.42 Параграф 5.5.17, буква а) изисква приблизителната оценка на очакваните кредитни загуби да отразява сумата, определена непредубедено и претеглена на базата на вероятността чрез оценяване на обхвата на възможните резултати. На практика може да не е нужно това да представлява сложен анализ. В някои случаи може да е достатъчно относително просто моделиране, без да е необходимо машабно и подробно симулиране на различни сценарии. Например средните кредитни загуби по голяма група финансови инструменти с общи характеристики на риска може да представляват приемливата приблизителна оценка на претеглената на базата на вероятността сума. В други ситуации може да се налага да се установят сценариите, които определят сумата и момента на паричните потоци за конкретни резултати и прогнозната вероятност за тези резултати. В тези ситуации обаче очакваните кредитни загуби трябва да отразяват най-малко два резултата в съответствие с параграф 5.5.18.

Б5.5.43 За очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента предприятието оценява приблизително риска от настъпване на неизпълнение по финансовия инструмент в рамките на очаквания му срок. Очакваните кредитни загуби за 12 месеца са част от очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента и представляват паричният недостиг за целия срок, който ще възникне, в случай че настъпи неизпълнение в рамките на 12 месеца след отчетната дата (или по-кратък период, ако очакваният срок на финансовия инструмент е по-малко от 12 месеца), претеглен на базата на вероятността от настъпване на неизпълнение. Следователно очакваните кредитни загуби за 12 месеца не са нито очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента, които предприятието ще понесе по финансови инструменти, по отношение на които то прогнозира, че ще настъпи неизпълнение през следващите 12 месеца, нито паричният недостиг, прогнозиран през следващите 12 месеца.

Стойност на парите във времето

Б5.5.44 Очакваните кредитни загуби биват дисконтирани към отчетната дата, а не към очакваната дата на неизпълнение или друга дата, като се прилага ефективният лихвен процент, определен при първоначалното признаване, или негова приблизителна стойност. Ако финансовият инструмент е с променлив лихвен процент, очакваните кредитни загуби се дисконтират с текущия ефективен лихвен процент, определен в съответствие с параграф 5.4.5.

- Б5.5.45 По отношение на закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка, очакваните кредитни загуби се дисконтират с коригирания спрямо кредита ефективен лихвен процент, определен при първоначалното признаване.
- Б5.5.46 Очакваните кредитни загуби по лизингови вземания се дисконтират със същия дисконтов процент, използван при оценяване на лизинговите вземания в съответствие с МСФО 16.
- Б5.5.47 Очакваните кредитни загуби по заемен ангажимент се дисконтират с ефективния лихвен процент или неговата приблизителна стойност, които ще се прилагат при признаване на финансовия актив, възникващ в резултат от заемния ангажимент. Това е така, защото за целите на прилагането на изискванията за обезценка, финансов актив, който се признава след усвояване на суми по заемен ангажимент, се третира като продължение на този ангажимент, а не като нов финансов инструмент. Поради това очакваните кредитни загуби по финансов актив се измерват, като се взема предвид първоначалният кредитен риск на заемния ангажимент към датата, на която предприятието е станало страна по неотменимия ангажимент.
- Б5.5.48 Очакваните кредитни загуби по договори за финансова гаранция или заемни ангажименти, за които не може да се установи ефективният лихвен процент, се дисконтират с дисконтов процент, който отразява текущата пазарна оценка на стойността на парите във времето и специфичните за паричните потоци рискове, но само ако и до степента, до която рисковете биват отчетени чрез коригиране на дисконтовия процент, а не на неизпълнените касови приходи, които се дисконтират.

Разумна и доказуема информация

- Б5.5.49 За целите на настоящия стандарт разумна и доказуема информация е тази, която е достъпна без извършване на излишни разходи или усилия към отчетната дата, включително информация за минали събития, текущи условия и прогнозираните бъдещи икономически условия. Информацията, която е достъпна за целите на финансовото отчетване, се счита за достъпна без извършване на излишни разходи или усилия.
- Б5.5.50 От предприятието не се изисква да включва прогнози относно бъдещите условия за целия очакван срок на финансовия инструмент. Степента на преценка, необходима за приблизителната оценка на очакваните кредитни загуби, зависи от наличието на подробна информация. С удължаването на прогнозния хоризонт се ограничава достъпната подробна информация, както и степента на преценка, необходима за приблизителната оценка на очакваните кредитни загуби. Приблизителната оценка на очакваните кредитни загуби не изисква изготвянето на подробна приблизителна оценка за отдалечени в бъдещето периоди, по отношение на които предприятието може да екстраполира прогнози, изготвени въз основа на достъпната подробна информация.
- Б5.5.51 Предприятието не е длъжно да предприеме изчерпателно търсене на информация, но следва да вземе предвид разумната и аргументирана информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, която е от значение за приблизителната оценка на очакваните кредитни загуби, включително въздействието на очакваните предсрочни погашения. Използваната информация включва фактори, които са специфични за заемополучателя, общи икономически условия и оценка както на настоящата, така и на прогнозната тенденция по отношение на условията към отчетната дата. Предприятието може да използва различни източници на данни, които могат да бъдат както вътрешни (специфични за предприятието), така и външни. Към възможните източници на данни спадат натрупаният опит в областта на кредитните загуби, вътрешни рейтинги, опитът, натрупан от други предприятия в областта на кредитните загуби, както и външни рейтинги, доклади и статистически данни. Предприятията, които не разполагат с никакви или разполагат с недостатъчни източници на специфични за предприятието данни, могат да използват опита на сходни групи за сравними финансови инструменти (или групи от финансови инструменти).
- Б5.5.52 Информацията за минали периоди е важна отправна точка или основа за измерване на очакваните кредитни загуби. Предприятието обаче трябва да коригира данните за минали периоди, например опита в областта на кредитните загуби, на базата на текущите наблюдаеми данни, за да отрази ефекта на текущите условия и своите прогнози относно бъдещите условия, които не са оказали влияние върху периода, на който се базират данните за отминали периоди, и за да се премахне ефектът от условията през миналия период, които нямат отношение към бъдещите договорни парични потоци. В някои случаи най-добрата разумна и доказуема информация би могла да бъде некоригираната информация за минали периоди в зависимост от нейното естество и момента, в който тя е генерирана, в сравнение с обстоятелствата към отчетната дата и характеристиките на разглеждания финансов инструмент. Приблизителните оценки на очакваните кредитни загуби следва да отразяват и пряко да съответстват на промените в свързаните наблюдавани данни през отделните периоди (например промени в нивото на безработица, цените на имотите, цените на стоките, платежен статут или други фактори, които са показателни за кредитните загуби по финансов инструмент или група от финансови инструменти и размера на тези промени). Предприятието прави редовен преглед на методологията и предположенията, използвани за приблизително оценяване на очакваните кредитни загуби, за да се намалят разликите между приблизителните оценки и фактическите кредитни загуби.

- Б5.5.53 Когато за приблизителното оценяване на очакваните кредитни загуби се използва натрупаният опит в областта на кредитните загуби, е важно процентите на историческа кредитна загуба да се прилагат за групи, които се определят по начин, който съответства на групите, за които се наблюдават историческите проценти на кредитна загуба. Следователно използваният метод трябва да позволи всяка група от финансови активи да се свързва с информация за натрупания до момента опит в областта на кредитните загуби за групи от финансови активи с подобни рискови характеристики и съответстващи наблюдавани данни, които отразяват текущите условия.
- Б5.5.54 Очакваните кредитни загуби отразяват очакванията на самото предприятие по отношение на кредитните загуби. Когато взема предвид цялата разумна и доказуема информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, във връзка с приблизителното оценяване на очакваните кредитни загуби, предприятието следва също така да вземе предвид наблюдаемата пазарна информация за кредитния риск на определен финансов инструмент или други подобни финансови инструменти.

Обезпечение

- Б5.5.55 За целите на оценяването на очакваните кредитни загуби, приблизителната оценка на очаквания паричен недостиг отразява паричните потоци, очаквани от обезпечението и други кредитни подобрения, които са част от договорните условия и не са признати отделно от предприятието. Приблизителната оценка на очаквания паричен недостиг по обезпечен финансов инструмент отразява размера и разпределението във времето на паричните потоци, които се очакват от реализиране на обезпечението, минус разходите за получаване и продажба на обезпечението, независимо дали има вероятност за реализиране на обезпечението (т.е. при приблизителната оценка на очакваните парични потоци се взема предвид вероятността от реализиране и паричните потоци, които биха възникнали от него). Следователно в този анализ следва да бъдат включени всички парични потоци, които се очакват от реализиране на обезпечението след изтичането на договорения падеж на договора. Всяко обезпечение, придобито в резултат на реализиране, не се признава като актив, който е отделен от обезпечения финансов инструмент, освен ако отговаря на относимите критерии за признаване на актив по настоящия или друг стандарт.

Прекласификация на финансови активи (раздел 5.6)

- Б5.6.1 Ако предприятието прекласифицира финансови активи в съответствие с параграф 4.4.1, параграф 5.6.1 изисква прекласификацията да се прилага без обратна сила от датата на прекласификацията. Както при категория „оценявани по амортизирана стойност“, така и при категория „оценявани по справедлива стойност през другия всеобхватен доход“ е необходимо ефективният лихвен процент да се определя при първоначалното признаване. И при двете категории на оценяване е необходимо изискванията за обезценка да се прилагат по един и същи начин. Следователно, когато предприятието прекласифицира финансов актив между категория „оценявани по амортизирана стойност“ и категория „оценявани по справедлива стойност през другия всеобхватен доход“:
- а) признаването на лихвените приходи не се променя и поради това предприятието продължава да използва същия ефективен лихвен процент;
 - б) оценяването на очакваните кредитни загуби не се променя, тъй като и при двете категории на оценяване се прилага един и същи подход на обезценка. Ако финансов актив бъде обаче прекласифициран от категория „оценявани по справедлива стойност през другия всеобхватен доход“ в категория „оценявани по амортизирана стойност“, корективът за загуби ще бъде признат като корекция на брутната балансова стойност на финансовия актив от датата на прекласификация. Ако финансов актив бъде обаче прекласифициран от категория „оценявани по амортизирана стойност“ в категория „оценявани по справедлива стойност през другия всеобхватен доход“, корективът за загуби ще бъде отписан (т.е. няма вече да бъде признат като корекция на брутната балансова стойност), а вместо това ще бъде признат като натрупана обезценка (в същия размер) в другия всеобхватен доход и ще бъде оповестен от датата на прекласификация.
- Б5.6.2 От предприятието обаче не се изисква да признава отделно лихвените приходи или печалбите или загубите от обезценка за финансови активи, оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата. Следователно, когато предприятието прекласифицира финансов актив от категория „оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата“, ефективният лихвен процент се определя на базата на справедливата стойност на актива към датата на прекласификация. В допълнение, за целите на прилагането на раздел 5.5 спрямо финансов актив от датата на прекласификация, за дата на прекласификация се счита датата на първоначалното признаване.

Печалби и загуби (раздел 5.7)

- Б5.7.1 Параграф 5.7.5 разрешава на предприятието да направи неотменим избор да представя в другия всеобхватен доход промените в справедливата стойност на инвестиция в инструмент на собствения капитал, който не е държан за търгуване. Този избор се прави на база отделен инструмент (т.е. отделна акция). Сумите, представени в другия всеобхватен доход, не трябва да бъдат прехвърляни впоследствие в печалбата или загубата. Предприятието обаче може да прехвърли натрупаната печалба или загуба в рамките на собствения капитал. Дивидентите върху тези инвестиции се признават в печалбата или загубата в съответствие с параграф 5.7.6, освен ако дивидентът представлява очевидно възстановяване на част от цената на придобиване на инвестицията.
- Б5.7.1А Ако параграф 4.1.5 не се прилага, по силата на параграф 4.1.2А се изисква финансовият актив да се оценява по справедлива стойност през другия всеобхватен доход, ако договорните условия по финансовия актив водят до парични потоци, които представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху непогасената част от главницата, и активът се държи в рамките на стопански модел, чиято цел е както събиране на договорни парични потоци, така и продажби на финансови активи. При тази категория оценяване информацията се признава в печалбата или загубата, все едно че финансовият актив се оценява по амортизирана стойност, докато в отчета за финансовото състояние финансовият актив се оценява по справедлива стойност. Печалби или загуби, различни от признатите в печалбата или загубата в съответствие с параграфи 5.7.10—5.7.11, се признават в друг всеобхватен доход. Когато тези финансови активи се отписват, съкупните печалби или загуби, признати преди това в другия всеобхватен доход, се прекласифицират към печалбата или загубата. Това отразява печалбата или загубата, която е трябвало да бъде призната в печалбата или загубата при отписването, ако финансовият актив беше оценен по амортизирана стойност.
- Б5.7.2 Предприятието прилага МСС 21 по отношение на финансовите активи и финансовите пасиви, които са парични (монетарни) отчетни обекти съгласно МСС 21 и са деноминирани в чуждестранна валута. МСС 21 изисква всякакви положителни и отрицателни курсови разлики по паричните активи и паричните пасиви да бъдат признати в печалбата или загубата. Изключение е паричен отчетен обект, който е определен като хеджиращ инструмент при хеджиране на паричен поток (вж. параграф 6.5.11), при хеджиране на нетна инвестиция (вж. параграф 6.5.13) или при хеджиране на справедлива стойност на инструмент на собствения капитал, за който предприятието е избрало да представя промените в справедливата стойност в другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5 (вж. параграф 6.5.8).
- Б5.7.2А С цел признаване на положителните и отрицателните курсови разлики според МСС 21 финансов актив, оценяван по справедлива стойност през другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А, се разглежда като паричен отчетен обект. Следователно такъв финансов актив се разглежда като актив, оценяван по амортизирана стойност в чуждестранната валута. Курсовите разлики в амортизираната стойност се признават в печалбата или загубата, а другите промени в балансовата стойност се признават в съответствие с параграф 5.7.10.
- Б5.7.3 Параграф 5.7.5 разрешава на предприятието да направи неотменим избор да представя в другия всеобхватен доход последващите промени в справедливата стойност на определени инвестиции в инструменти на собствения капитал. Такава инвестиция не е паричен отчетен обект. Съответно печалбата или загубата, която е представена в другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5, включва всякакви свързани валутни компоненти.
- Б5.7.4 Ако е налице хеджиращо взаимоотношение между недеривативен паричен актив и недеривативен паричен пасив, промените във валутния компонент на тези финансови инструменти се представят в печалбата или загубата.

Пасиви, определени като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата

- Б5.7.5 Когато предприятието определи финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, то трябва да определи дали представянето на ефекта от промените в кредитния риск на пасива в друг всеобхватен доход би създадо или увеличило счетоводното несъответствие в печалбата или загубата. Счетоводно несъответствие би се създадо или увеличило, ако представянето на ефекта от промените в кредитния риск на пасива в другия всеобхватен доход би довело до по-голямо несъответствие в печалбата или загубата, отколкото би се получило, ако тези суми бяха представени в печалбата или загубата.

- Б5.7.6 За да определи това, предприятието трябва да оцени дали очаква ефектът от промените в кредитния риск на пасива да бъде прихващан в печалбата или загубата с промяната в справедливата стойност на друг финансов инструмент, оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата. Това очакване трябва да се базира върху икономическото взаимоотношение между характеристиките на пасива и характеристиките на другия финансов инструмент.
- Б5.7.7 Това определяне се прави при първоначалното признаване и не подлежи на повторна оценка. От практическа гледна точка предприятието не е длъжно да създава всички активи и пасиви, които предизвикват счетоводно несъответствие, в един и същ момент. Позволено е разумно закъснение, при условие че всяка оставаща сделка се очаква да настъпи. Предприятието трябва да прилага последователно своята методология за определяне дали представянето на ефекта от промените в кредитния риск на пасива в друг всеобхватен доход би създадо или увеличило счетоводно несъответствие в печалбата или загубата. Предприятието обаче може да използва различни методологии, когато има различни икономически взаимоотношения между характеристиките на пасивите, определени като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата, и характеристиките на другите финансови инструменти. МСФО 7 изисква от предприятието да направи количествени оповестявания в пояснителните приложения към финансовия отчет относно своята методология, приложена при това определяне.
- Б5.7.8 Ако ще бъде създадено или увеличено такова несъответствие, предприятието е задължено да представи всички промени в справедливата стойност (включително ефекта от промените в кредитния риск на пасива) в печалбата или загубата. Ако такова съответствие няма да бъде създадено или увеличено, предприятието е задължено да представи ефекта от промените в кредитния риск на пасива в другия всеобхватен доход.
- Б5.7.9 Сумите, представени в другия всеобхватен доход, не трябва да бъдат прехвърляни впоследствие в печалбата или загубата. Предприятието обаче може да прехвърли натрупаната печалба или загуба в рамките на собствения капитал.
- Б5.7.10 Следващият пример описва ситуация, при която би се създадо счетоводно несъответствие в печалбата или загубата, ако ефектът от промените в кредитния риск на пасива се представи в друг всеобхватен доход. Ипотечна банка отпуска заеми на клиенти и финансира тези заеми, като продава облигации със съвпадащи характеристики (например непогасени суми, профил на погасяването, срок и валута) на пазара. Договорните условия на заема позволяват на ипотечния клиент да изплати предсрочно своя заем (т.е. да изпълни задължението си към банката), като закупи съответстващата облигация по справедливата ѝ стойност на пазара и предостави тази облигация на ипотечната банка. В резултат от това договорно право за предсрочно погасяване, ако кредитното качество на облигацията се влоши (а оттам и справедливата стойност на пасива на ипотечната банка намалее), справедливата стойност на кредитния актив на ипотечната банка също намалява. Промяната в справедливата стойност на актива отразява договорното право на ипотечния клиент да погаси предсрочно ипотечния заем, като закупи базовата облигация по справедлива стойност (която в този пример е намалела) и я предостави на ипотечната банка. Следователно, ефектът от промените в кредитния риск на пасива (облигацията) ще бъде прихванат в печалбата или загубата срещу съответстващата промяна в справедливата стойност на финансовия актив (заема). Ако ефектът от промените в кредитния риск на пасива беше представен в другия всеобхватен доход, щеше да възникне счетоводно несъответствие в печалбата или загубата. Следователно, ипотечната банка трябва да представи всички промени в справедливата стойност на пасива (включително ефекта от промените в кредитния риск на пасива) в печалбата или загубата.
- Б5.7.11 В примера в параграф Б5.7.10 има договорна връзка между ефекта от промените в кредитния риск на пасива и промените в справедливата стойност на финансовия актив (т.е. в резултат от договорното право на ипотечния клиент да погаси предсрочно заема, като закупи облигацията по справедлива стойност и я предостави на ипотечната банка). Счетоводно несъответствие може да възникне обаче и при отсъствието на такава договорна връзка.

Б5.7.12 За целите на прилагането на изискванията в параграфи 5.7.7 и 5.7.8 счетоводното несъответствие не се дължи единствено на метода на оценяване, който предприятието използва, за да определи ефекта от промените в кредитния риск на пасива. Счетоводно несъответствие в печалбата или загубата би възникнало единствено, когато ефектът от промените в кредитния риск на пасива (съгласно определението в МСФО 7) се очаква да бъде прихванат срещу промените в справедливата стойност на друг финансов инструмент. Несъответствие, което възниква единствено в резултат от метода на оценяване (т.е. защото предприятието не изолира промените в кредитния риск на пасива от някои други промени в неговата справедлива стойност), не засяга определянето, изисквано от параграфи 5.7.7 и 5.7.8. Например предприятието може да не изолира промените в кредитния риск на пасива от промените в ликвидностния риск. Ако предприятието представи комбинирания ефект на двата фактора в друг всеобхватен доход, може да възникне несъответствие, тъй като промените в ликвидностния риск могат да бъдат включени при оценяването по справедлива стойност на финансовите активи на предприятието, а цялата промяна в справедливата стойност на тези активи се представя в печалбата или загубата. Това несъответствие обаче се дължи на неточността на оценяването, а не на отношението на прихващане, описано в параграф Б5.7.6, поради което и не засяга определянето, изисквано от параграфи 5.7.7 и 5.7.8.

Значение на термина „кредитен риск“ (параграфи 5.7.7 и 5.7.8)

Б5.7.13 МСФО 7 определя кредитния риск по следния начин: „рискът едната страна по финансов инструмент да причини финансова загуба на другата страна, като не успее да изплати задължението“. Изискването в параграф 5.7.7, буква а) е свързано с риска издателят да не изпълни конкретното си задължение. Не е задължително това да бъде свързано с кредитоспособността на емитента. Например, ако предприятието издаде обезпечен пасив и необезпечен пасив, които в други отношения са еднакви, кредитният риск на тези два пасива ще бъде различен, въпреки че са били издадени от едно и също предприятие. Кредитният риск по обезпечения пасив ще бъде по-малък от кредитния риск по необезпечения пасив. Кредитният риск по обезпечения пасив може да бъде близък до нула.

Б5.7.14 За целите на прилагането на изискването в параграф 5.7.7, буква а) кредитният риск е различен от риска от резултатността на конкретен актив. Рискът от резултатността на конкретен актив не е свързан с риска, при който предприятието може да не изпълни определено задължение, а е свързан по-скоро с риска, че резултатите по отделен актив или група от активи ще бъдат незадоволителни (или изобщо няма да има резултати).

Б5.7.15 Следват примери за риска от резултатността на конкретен актив:

а) пасив с характеристика, свързана с единици на инвестиционен фонд, при който сумата, дължима на инвеститорите, е договорно определена на базата на резултатността на определени активи. Ефектът от тази характеристика, свързана с единици на инвестиционен фонд, върху справедливата стойност на пасива представлява риск от резултатността на конкретен актив, а не кредитен риск;

б) пасив, издаден от структурирано предприятие със следните характеристики. Предприятието е правно изолирано, тоест активите в предприятието са обособени единствено в полза на неговите инвеститори, дори в случай на фалит. Предприятието не сключва други сделки и активите в предприятието не могат да бъдат ипотекирани. На инвеститорите на предприятието се дължат суми само ако обособените активи генерират парични потоци. Следователно промените в справедливата стойност на пасива отразява основно промените в справедливата стойност на активите. Ефектът от резултатността на активите върху справедливата стойност на пасива представлява риск от резултатността на конкретен актив, а не кредитен риск.

Определяне на ефектите от промените в кредитния риск

Б5.7.16 За целите на прилагането на изискването в параграф 5.7.7, буква а) предприятието определя сумата на промяната в справедливата стойност на финансовия пасив, която се дължи на промените в кредитния риск на този пасив, или:

а) като сума на промяната в неговата справедлива стойност, която не се дължи на промени в пазарните условия, които водят до пазарен риск (вж. параграфи Б5.7.17 и Б5.7.18); или

- б) като използва алтернативен метод, за който предприятието счита, че представя по-достоверно сумата на промяната в справедливата стойност на пасива, която се дължи на промени в неговия кредитен риск.
- Б5.7.17 Промените в пазарните условия, които водят до пазарен риск, включват промени в базов лихвен процент, цената на друг финансов инструмент на предприятието, цена на стока, обменен курс или индекс на цени или лихвени проценти.
- Б5.7.18 Ако единствените съществени съответни промени в пазарните условия за даден пасив са промените в наблюдаем (базов) лихвен процент, сумата в параграф Б5.7.16, буква а) може да бъде приблизително оценена по следния начин:
- а) на първо място, предприятието изчислява вътрешната норма на възвръщаемост на пасива в началото на периода, като използва справедливата стойност на пасива и договорните парични потоци на пасива в началото на периода. То изважда от тази норма на възвръщаемост наблюдавания (базов) лихвен процент в началото на периода, за да достигне до един специфичен за инструмента компонент на вътрешната норма на възвръщаемост;
- б) след това предприятието изчислява настоящата стойност на паричните потоци, свързани с пасива, като използва договорните парични потоци на пасива в края на периода и дисконтов процент, равен на сбора от:
- i) наблюдавания (базов) лихвен процент към края на периода и ii) специфичния за инструмента компонент на вътрешната норма на възвръщаемост, както е определен в буква а);
- в) разликата между справедливата стойност на пасива в края на периода и стойността, определена в буква б), е промяната в справедливата стойност, която не се дължи на промените в наблюдавания (базов) лихвен процент. Това е сумата, която трябва да бъде представена в другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.7, буква а).
- Б5.7.19 В примера в параграф Б5.7.18 се приема, че промените в справедливата стойност, произтичащи от фактори, различни от промени в кредитния риск на инструмента или промени в наблюдавания (базов) лихвен процент, са несъществени. Този метод не би бил подходящ, ако промените в справедливата стойност, произтичащи от други фактори, са съществени. В тези случаи предприятието е задължено да използва алтернативен метод, който оценява по-достоверно ефекта от промените в кредитния риск на пасива (вж. параграф Б5.7.16, буква б). Например, ако инструментът в примера съдържа внедрен дериватив, промяната в справедливата стойност на внедрения дериватив се изключва при определянето на сумата, която трябва да бъде представена в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.7, буква а).
- Б5.7.20 Както и при всички оценявания по справедлива стойност, методът за оценка на предприятието за целите на определянето на частта от промяната в справедливата стойност на пасива, която се дължи на промени в неговия кредитен риск, трябва да използва възможно най-много значими наблюдаеми входящи данни и възможно най-малко ненаблюдаеми входящи данни.

ОТЧИТАНЕ НА ХЕДЖИРАНЕТО (ГЛАВА 6)

Хеджиращи инструменти (раздел 6.2)

Инструменти, отговарящи на изискванията

- Б6.2.1 Деривативи, които са внедрени в хибридни договори, но не са отделно отчитани, не могат да бъдат определени като отделни хеджиращи инструменти.
- Б6.2.2 Инструментите на собствения капитал на предприятието не са финансови активи или финансови пасиви на предприятието и следователно не може да бъдат определени като хеджиращи инструменти.
- Б6.2.3 При хеджиране на валутен риск валутнорисковият компонент на недеривативен финансов инструмент се определя в съответствие с МСС 21.

Издадени опции

- Б6.2.4 Настоящият стандарт не ограничава обстоятелствата, при които дериватив, който се оценява по справедлива стойност през печалбата или загубата, може да бъде определен като хеджиращ инструмент освен по отношение на някои издадени опции. Издадена опция не отговаря на условията за хеджиращ инструмент, освен ако е определена като прихващаща за закупена опция, включително такава, която е внедрена в друг финансов инструмент (например издадена опция за покупка, използвана за хеджиране на платим при поискване пасив).

Определяне на хеджиращи инструменти

- Б6.2.5 При хеджиране, различно от хеджирането на валутен риск, когато предприятието определя недеривативен финансов актив или недеривативен финансов пасив, оценен по справедлива стойност през печалбата или загубата, като хеджиращ инструмент, предприятието може да определя единствено недеривативния финансов инструмент в неговата цялост или част от него.
- Б6.2.6 Самостоятелен хеджиращ инструмент може да се определи за хеджиране на повече от един вид риск, при условие че съществува специфично определяне на хеджиращия инструмент и на различните хеджирани позиции. Тези хеджирани позиции могат да бъдат в различни хеджиращи взаимоотношения.

Хеджирани позиции (отчетни обекти) (раздел 6.3)*Позиции, отговарящи на изискванията*

- Б6.3.1 Неотменим ангажимент за придобиване на стопанска дейност в бизнес комбинация не може да бъде хеджирана позиция, с изключение на валутен риск, защото другите рискове, които се хеджират, не може да бъдат конкретно разграничени и измерени. Тези други рискове са общи стопански рискове.
- Б6.3.2 Инвестиция, отчитана по метода на собствения капитал, не може да бъде хеджирана позиция при хеджиране на справедлива стойност. Това е така, защото методът на собствения капитал признава в печалбата или загубата дела на инвеститора в печалбата или загубата на предприятието, в което е инвестирано, а не промените в справедливата стойност на инвестицията. По подобни причини инвестиция в консолидирано дъщерно предприятие не може да бъде хеджирана позиция при хеджиране на справедлива стойност. Това е така, защото консолидацията признава в печалбата или загубата печалбата или загубата от дъщерното предприятие, а не промените в справедливата стойност на инвестицията. Хеджирането на нетна инвестиция в предприятие в чужбина е различно, защото е хеджиране на валутна експозиция, а не хеджиране на справедливата стойност на промяната в стойността на инвестицията.
- Б6.3.3 Параграф 6.3.4 позволява на предприятието да определи като хеджирана позиция съвкупните експозиции, които са комбинация от експозиция и дериватив. При определянето на такава хеджирана позиция предприятието оценява дали съвкупната експозиция комбинира експозиция и дериватив, създавайки различна съвкупна експозиция, която се управлява като една експозиция за конкретен риск (или рискове). В този случай предприятието може да определи хеджираната позиция въз основа на съвкупната експозиция. Например:
- а) предприятието може да хеджира определено количество много вероятни покупки на кафе след 15 месеца срещу ценови риск (на базата на щатски долари), като използва 15-месечен фючърсен договор за кафе. Комбинацията от много вероятните покупки на кафе и фючърския договор за кафе може да се разглежда като 15-месечна експозиция с фиксиран размер към валутен риск в щатски долари за целите на управлението на риска (т.е. като всеки изходящ паричен поток с фиксиран размер в щатски долар след 15 месеца).

- б) предприятието може да хеджира валутния риск за целия 10-годишен срок на дълг с фиксиран лихвен процент, деноминиран в чуждестранна валута. Предприятието обаче се нуждае от експозиция с фиксиран лихвен процент в своята функционална валута само в краткосрочен план (например 2 години) и от експозиция с плаващ лихвен процент в своята функционална валута за оставащия срок до падежа. В края на всеки от двугодишните периоди от време (т.е. периодично на всеки две години) предприятието определя следващата двугодишна лихвена експозиция (ако лихвеното равнище е такова, че предприятието желае да фиксира лихвените проценти). В такава ситуация предприятието може да сключи 10-годишен валутно лихвен суап с размяна на фиксирана срещу плаваща лихва, при който дългът с фиксиран лихвен процент в чуждестранна валута се заменя с дълг с плаващ лихвен процент във функционална валута. Той се покрива с 2-годишен лихвен суап, който на базата на функционалната валута заменя дълга с плаващ лихвен процент с дълг с фиксиран лихвен процент. В резултат на това комбинацията от дълга с фиксиран лихвен процент в чуждестранна валута и 10-годишния валутно лихвен суап с размяна на фиксирана срещу плаваща лихва се разглежда като 10-годишна експозиция с променлив лихвен процент във функционална валута за целите на управлението на риска.
- Б6.3.4 Когато определя хеджираната позиция въз основа на съвкупната експозиция, предприятието взема предвид комбинирания ефект на позициите, съставляващи съвкупната експозиция, за оценяване на ефективността на хеджирането и измерване на неефективността на хеджирането. Позициите, съставляващи съвкупната експозиция, продължават обаче да се отчетат поотделно. Това означава, че например:
- а) деривативи, които са част от съвкупна експозиция, се признават като отделни активи или пасиви, оценявани по справедлива стойност; и
- б) ако определено хеджиращо взаимоотношение е определено между позициите, съставляващи съвкупната експозиция, начинът, по който даден дериватив е включен като част от съвкупната експозиция, трябва да е съгласуван с определянето на този дериватив като хеджиращ инструмент на равнището на съвкупната експозиция. Например, ако предприятието изключи форуърдния елемент на дериватив от определянето му като хеджиращ инструмент за хеджиращото взаимоотношение между позициите, съставляващи съвкупната експозиция, то трябва също така да изключи форуърдния елемент, когато включва този дериватив под формата на хеджирана позиция като част от съвкупната експозиция. В противен случай съвкупната експозиция включва дериватива в неговата цялост или част от него.
- Б6.3.5 В параграф 6.3.6 се посочва, че в консолидираните финансови отчети валутният риск на много вероятна прогнозна вътрешногрупова сделка може да се квалифицира като хеджирана позиция при хеджиране на паричен поток, при условие че сделката е деноминирана във валута, различна от функционалната валута на предприятието, сключващо тази сделка, и че валутният риск ще повлияе на консолидираната печалба или загуба. За тази цел предприятието може да е предприятие майка, дъщерно предприятие, асоциирано предприятие, съвместно споразумение или клон. Ако валутният риск по прогнозна вътрешногрупова сделка не повлиява на консолидираната печалба или загуба, вътрешногруповата сделка не може да отговаря на изискванията за хеджирана позиция. Такъв обикновено е случаят при плащания на авторски и лицензионни възнаграждения, лихвени плащания или мениджърски възнаграждения между членовете на една и съща група, освен ако има свързана външна сделка. Все пак когато валутният риск по прогнозна вътрешногрупова сделка ще повлияе на консолидираната печалба или загуба, вътрешногруповата сделка отговаря на критериите за хеджирана позиция. Пример са прогнозни продажби или покупки на материални запаси между членовете на една и съща група, ако има предстояща продажба на материални запаси към страна, външна на групата. По подобен начин прогнозна вътрешногрупова продажба на машини и съоръжения от предприятие от групата, което ги произвежда, за предприятие от групата, което ще използва машините и съоръженията в своите дейности, може да повлияе на консолидираната печалба или загуба. Това би могло да се случи, например, защото машините и съоръженията ще бъдат амортизирани от закупуващото ги предприятие и стойността, първоначално призната за машините и съоръженията, може да се промени, ако прогнозната вътрешногрупова сделка е деноминирана във валута, различна от функционалната валута на закупуващото предприятие.
- Б6.3.6 Ако хеджиране на прогнозна вътрешногрупова сделка отговаря на условията за отчитане на хеджиране, всяка печалба или загуба се признава във и се изважда от другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 6.5.11. Съответния период (или периоди), през който валутният риск по хеджираната сделка оказва влияние върху печалбата или загубата е този, през който той оказва влияние върху консолидираната печалба или загуба.

Определяне на хеджирани позиции

- Б6.3.7 Компонент е хеджирана позиция, която е по-малка от цялата позиция. Следователно компонентът отразява само някои от рисковете на позицията, от която той е част, или отразява рисковете само до известна степен (например при определянето на дела на дадена позиция).

Рискови компоненти

- Б6.3.8 За да може да бъде определен като хеджирана позиция, рисковият компонент трябва да бъде отделно разграничим компонент на финансовата или нефинансовия отчетен обект (позиция), а промените в паричните потоци или справедливата стойност на отчетния обект, дължащи се на промени в този рисков компонент, трябва да са надеждно оценени.
- Б6.3.9 Когато определя какви рискови компоненти отговарят на условията за определяне като хеджирана позиция, предприятието оценява тези рискови компоненти в рамките на конкретната пазарна структура, с която рискът или рисковете са свързани и в която се осъществява хеджирането. Подобно определяне изисква оценка на значимите факти и обстоятелства, които се различават в зависимост от рисковете и пазарите.
- Б6.3.10 Когато определя рисковите компоненти като хеджирани позиции, предприятието взема предвид дали рисковите компоненти са изрично посочени в договор (договорно определени рискови компоненти) или дали те са включени в справедливата стойност или паричните потоци на дадена позиция, от която те са част (извъндоговорно определени рискови компоненти). Извъндоговорно определените рискови компоненти може да се отнасят до отчетни обекти/позиции, които не са договор (например прогнозни сделки), или до договори, в които компонентът не е изрично посочен (например неотменим ангажимент, който включва само една цена, а не формула за ценообразуване въз основа на различни базови активи). Например:
- а) предприятие А има дългосрочен договор за доставка на природен газ, чиято цена се определя чрез използването на договорно определена формула въз основа на цената на стоки и други фактори (например газьол, течно гориво и други компоненти, като транспортни разходи). Предприятие А хеджира компонента „газьол“ в този договор за доставка чрез използване на форуърден договор за газьол. Тъй като компонентът „газьол“ е определен в условията на договора за доставка, той представлява договорно определен рисков компонент. Следователно поради наличието на формула за ценообразуване предприятие А стига до заключението, че експозицията към цената на газьола е отделно разграничима. Същевременно съществува пазар на форуърдни договори за газьол. Следователно предприятие А стига до заключението, че експозицията към цената на газьола е надеждно оценена. Следователно експозицията към цената на газьола в договора за доставка е рисков компонент, който може да бъде определен като хеджирана позиция;
 - б) предприятие Б хеджира бъдещите си покупки на кафе на базата на своята производствена прогноза. Хеджирането започва до 15 месеца преди доставката за част от прогнозно закупеното количество. С течение на времето предприятие Б увеличава хеджираното количество (с приближаване на датата на доставка). Предприятие Б използва два различни вида договори за управление на свързания с цената на кафето риск:
 - i) борсово търгувани фючърсни договори за кафе; и
 - ii) договори за доставка на кафе от вида „Арабика“ от Колумбия до определен производствен обект. По тези договори цената на един тон кафе се определя чрез формула за ценообразуване въз основа на цената на борсово търгуваните фючърсни договори за кафе плюс фиксирана ценова разлика плюс променлива такса за логистични услуги. Договорът за доставка на кафе е подлежащ на изпълнение договор, по силата на който предприятие Б приема на практика доставките на кафе.

По отношение на доставките, свързани с текущата реколта, сключването на договори за доставка на кафе позволява на предприятието Б да определя ценовата разлика между действителното качество на закупеното кафе („Арабика“ от Колумбия) и базовото качество, което е базовият обект в борсово търгуваните фючърсни договори. По отношение на доставки, свързани със следващата реколта, обаче не съществуват договори за доставка на кафе и следователно ценовата разлика не може да се определи. Предприятие Б използва борсово търгувани фючърсни договори за кафе, за да хеджира компонента „базово качество“ на своя риск, свързан с цената на кафето, по отношение на доставките, отнасящи се както за текущата, така и за следващата реколта. Предприятие Б определя, че е изложено на три различни риска: свързан с цената на кафето риск, отразяващ базовото качество, свързан с цената на кафето риск, отразяващ разликата (спреда) между цената за базовото качество и цената за съответното кафе от вида „Арабика“ от Колумбия, което предприятието в действителност получава, и променливите логистични разходи. По отношение на доставките, свързани с текущата реколта, след като предприятие Б сключи договор за доставка на кафе, свързаният с цената на кафето риск, отразяващ базовото качество, представлява договорно определен рисков компонент, тъй като формулата за ценообразуване включва индексирани спрямо цената на борсово търгуваните фючърсни договори за кафе. Предприятие Б стига до заключението, че този рисков компонент е отделно разграничим и надеждно оценим. По отношение на доставки, свързани със следващата реколта, предприятие Б все още не сключило никакви договори за доставка на кафе (т.е. тези доставки са прогнозни сделки). Следователно свързаният с цената на кафето риск, отразяващ базовото качество, представлява извъндоговорно определен рисков компонент. В изготвения от предприятие Б анализ на пазарната структура се взема предвид по какъв начин се определя цената на евентуалните доставки на съответния вид кафе. Следователно въз основа на този анализ на пазарната структура предприятие Б стига до заключението, че прогнозните сделки също включват свързания с цената на кафето риск, отразяващ базовото качество, като рисков компонент, който е отделно разграничим и надеждно оценим, макар и не договорно определен. Вследствие на това предприятие Б може да определи хеджиращо взаимоотношение на база рисков компонент (за свързания с цената на кафето риск, отразяващ базовото качество) както за договори, така и за прогнозни сделки за доставка на кафе;

в) предприятие В хеджира част от своите бъдещи покупки на гориво за реактивни двигатели въз основа на прогнозното си потребление до 24 месеца преди доставка, като с течение на времето увеличава хеджирания обем. Предприятие В хеджира тази експозиция, като използва различни видове договори в зависимост от времеви хоризонт на хеджирането, оказващ влияние върху пазарната ликвидност на деривативите. При по-дълги времеви хоризонти (12—24 месеца) предприятие В използва договори за суров нефт, тъй като само те са с достатъчна пазарна ликвидност. При времеви хоризонти от 6—12 месеца предприятие В използва деривативи за газьол, тъй като те са достатъчно ликвидни. При времеви хоризонти до шест месеца предприятие В използва договори за гориво за реактивни двигатели. Предприятие В анализира структурата на пазара на нефт и нефтопродукти и неговата оценка на значимите факти и обстоятелства е, както следва:

i) предприятие В осъществява дейност в географска област, където базовият показател за суровия нефт е сортът Брент. Суровият нефт е базов показател в областта на суровините, оказващ влияние върху цената на множество рафинирани нефтопродукти, тъй като е основен продукт при тяхното производство. Газьолът е базов показател в областта на рафинираните нефтопродукти, който се използва като отправна точка при ценообразуването на дестилатите от суров нефт в по-общ план. Това намира отражение в типове деривативни финансови инструменти, предлагани на пазарите за суров нефт и рафинирани нефтопродукти, на които предприятие В осъществява дейност, в т.ч.:

— фючърсни договори за базов суров нефт, които се използват за суров нефт от сорта Брент;

— фючърсни договори за базов газьол, които се използват като отправна точка при ценообразуването на дестилати — например деривативи върху спреда за гориво за реактивни двигатели, които покриват ценовата разлика между гориво за реактивни двигатели и базов газьол; и

— деривативи върху крех спреда за базов газьол (т.е. деривативи за ценовата разлика между суровия нефт и газьола — нормата на печалба при рафиниране), чиято стойност е индексирани към суровия нефт от сорта Брент.

- ii) цените на рафинираните нефтопродукти не зависят от това конкретно какъв суров нефт се обработва от дадена рафинерия, тъй като тези рафинирани нефтопродукти (като газьол или гориво за реактивни двигатели) представляват стандартизирани продукти.

Следователно предприятие В стига до заключението, че ценовият риск на неговите покупки на гориво за реактивни двигатели включва рисков компонент за цената на суровия нефт, основаващ се на суровия нефт от сорта Brent, и рисков компонент за цената на газьола, въпреки че суровият нефт и газьолът не са посочени в никое договорно споразумение. Предприятие В стига до заключението, че тези два рискови компонента са отделно разграничими и надеждно оценими, макар и да не са договорно определени. Следователно предприятие В може да определи хеджиращите взаимоотношения за прогнозни покупки на гориво за реактивни двигатели на база рисков компонент (за суров нефт или газьол). Този анализ също означава, че ако например предприятие В бе използвало деривативи за суров нефт, основаващи се на суровия нефт от сорта West Texas Intermediate (WTI), промените в ценовата разлика между суровия нефт от сорта Brent и суровия нефт от сорта WTI биха довели до неефективност на хеджирането.

- г) предприятие Г държи дългов инструмент с фиксиран лихвен процент. Средата, в която този инструмент е емитиран, се характеризира с пазар, на който множество подобни дългови инструменти биват сравнявани въз основа на техния спред спрямо базов лихвен процент (например LIBOR), и инструменти с променлив лихвен процент, които обикновено са индексирани спрямо този базов лихвен процент. Лихвените суапове често се използват за управление на лихвения риск на базата на този базов лихвен процент независимо от спреда на дълговите инструменти спрямо този базов лихвен процент. Цената на дълговите инструменти с фиксиран лихвен процент се променя непосредствено с промените в базовия лихвен процент. Предприятие Г стига до заключението, че базовият лихвен процент е компонент, който може да бъде отделно разграничим и надеждно оценим. Следователно предприятие Г може да определи хеджиращите взаимоотношения за дългов инструмент с фиксиран лихвен процент на база рисков компонент за базовия лихвен риск.

Б6.3.11 Когато определя рисков компонент като хеджирана позиция, изискванията за отчитане на хеджирането се прилагат спрямо този рисков компонент по същия начин, по който се прилагат спрямо други хеджирани позиции, които не са рискови компоненти. Тук спадат например критериите, че хеджиращото взаимоотношение трябва да отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането и че всяка неефективност на хеджирането трябва да бъде измерена и призната.

Б6.3.12 Предприятието може също да определи само промените в паричните потоци или справедливата стойност на хеджирана позиция над или под определена цена или друга променлива („еднопосочен риск“). Вътрешната стойност на закупена опция като хеджиращ инструмент (приемайки, че той има същите основни условия като определения риск), а не времевата ѝ стойност, отразява еднопосочния риск в хеджирана позиция. Предприятието например може да определи променливостта на бъдещите резултати от паричните потоци, произтичащи от повишение на цената на прогнозна покупка на стока. В такава ситуация предприятието определя единствено загубите на парични потоци, произтичащи в резултат от повишение на цената над определено ниво. Хеджиращият риск не включва стойността във времето на закупена опция, тъй като стойността във времето не е компонент на прогнозната сделка, който засяга печалбата или загубата.

Б6.3.13 Съществува оборимо предположение, че освен когато е договорно определен, инфлационният риск не е отделно разграничим и надеждно оценим и следователно не може да се определи като рисков компонент на даден финансов инструмент. В някои ограничени случаи обаче е възможно да се установи рисков компонент за инфлационен риск, който е отделно разграничим и надеждно оценим поради особените характеристики на инфлационната среда и съответния пазар на дългови инструменти.

Б6.3.14 Например предприятие емитира дългов инструмент в среда, при която обемът и срочната структура на облигациите, свързани с инфлацията, формират достатъчно ликвиден пазар, който позволява определянето на срочната структура на реалните лихвени проценти по облигации с нулев купон. Това означава, че за съответната валута инфлацията е относим фактор, който се отчита самостоятелно на пазарите на дългови инструменти. При тези обстоятелства инфлационният рисков компонент може да бъде определен чрез дисконтиране на паричните потоци на хеджиран дългов инструмент с помощта на срочната структура на реалните лихвени проценти по облигации с нулев купон (т.е. по подобен начин, както при определянето на безрисковия (номинален) лихвен процент). И обратно, в много случаи инфлационният рисков компонент не е отделно разграничим и надеждно оценим. Например, предприятие емитира единствено дългов инструмент с номинален лихвен процент в среда, която се характеризира с пазар на свързани с инфлацията облигации, чиято недостатъчна ликвидност не позволява да се определи срочната структура на реалните лихвени проценти по облигации с нулев купон. В случая анализът на структурата на пазара и на фактите и обстоятелствата не подкрепя заключението на предприятието, че инфлацията е относим фактор, който се разглежда отделно от пазарите на дългови инструменти. Следователно предприятието не може да опровергае оборимото предположение, че инфлационният риск, който не е договорно определен, не е отделно разграничим и надеждно оценим. Следователно инфлационният рисков компонент няма да може да бъде определен като хеджирана позиция. Това се отнася за всеки инструмент, използван за хеджиране на инфлацията, за който предприятието действително е сключило договор. По-специално, предприятието не може просто да вмени условията на инструмент, използван за хеджиране на реалната инфлация, чрез проектиране на неговите условия върху дълговия инструмент с номинален лихвен процент.

Б6.3.15 Договорно определен инфлационен рисков компонент на паричните потоци по призната облигация, свързана с инфлация (ако се приеме, че няма изискване за отделно отчитане на внедрен дериватив), е отделно разграничим и надеждно оценим, доколкото други парични потоци на инструмента не са засегнати от инфлационния рисков компонент.

Компоненти на номиналната стойност

Б6.3.16 Съществуват два вида компоненти на номинални стойности, които могат да бъдат определени като хеджирана позиция в хеджиращо взаимоотношение: компонент, който е част от цяла позиция, или пластов компонент. Счетоводните данни зависят от вида на компонента. Предприятието определя компонента за счетоводни цели в съответствие със своята цел за управление на риска.

Б6.3.17 50 процента от договорните парични потоци по заем представляват например компонент, който е част от цяла позиция.

Б6.3.18 Пластов компонент може да се определи от определена, но отворена съвкупност или от определена номинална стойност. Примери за това са:

а) част от обема на парична сделка, например следващите 10 ЧПЕ в рамките на парични потоци от продажби в чуждестранна валута след първите 20 ЧПЕ през март 201X г. ⁽⁵⁴⁾;

б) част от физическия обем, например най-долният пласт с обем 5 милиона кубични метра, от природен газ, съхраняван в хранилище XYZ;

в) част от физическия или друг обем на сделките, например първите 100 барела нефт, закупени през юни 201X или първите 100 MWh от електрическата енергия, продадена през юни 201X; или

⁽⁵⁴⁾ В настоящия стандарт паричните суми са деноминирани в „парични единици“ (ПЕ) и „чуждестранни парични единици“ (ЧПЕ).

г) пласт от номиналната стойност на хеджираната позиция, например последните 80 млн. ПЕ от неотменим ангажимент в размер на 100 млн. ПЕ, долният пласт от 20 млн. ПЕ от облигация с фиксиран лихвен процент в размер на 100 млн. ПЕ или горният пласт от 30 млн. ПЕ от дългов инструмент с фиксиран лихвен процент в размер на общо 100 млн. ПЕ, който може да бъде предсрочно погасен по справедлива стойност (определената номинална стойност е 100 млн. ПЕ).

Б6.3.19 Ако пластов компонент е определен в хеджиране на справедлива стойност, предприятието го посочва извън определената номинална стойност. За да изпълни изискванията за отчитане на хеджиране на справедлива стойност, предприятието прави последваща оценка на хеджираната позиция за промени в справедливата стойност (т.е. оценява наново хеджираната позиция за отчитане на промените в справедливата стойност, които се дължат на хеджирания риск). Корекцията на хеджирането на справедлива стойност трябва да бъде призната в печалбата или загубата не по-късно от момента на отписване на актива. Следователно е необходимо да се проследи позицията, за която се отнася корекцията на хеджирането на справедлива стойност. При пластов компонент в хеджиране на справедлива стойност това изисква предприятието да проследи номиналната стойност, от която той е определен. Например, за да се проследи най-долният пласт от 20 млн. ПЕ или най-горният пласт от 30 млн. ПЕ по параграф Б6.3.18, буква г), трябва да се проследи общата определена номинална стойност от 100 млн. ПЕ.

Б6.3.20 Пластов компонент, който включва опция за предсрочно погасяване, не може да бъде определен като хеджирана позиция в хеджиране на справедлива стойност, ако справедливата стойност на опцията за предсрочно погасяване се влияе от промени в хеджирания риск, освен ако определеният пласт включва ефекта от съответната опция за предсрочно погасяване при определяне на промяната в справедливата стойност на хеджираната позиция.

Връзка между компоненти и общите парични потоци на позиция

Б6.3.21 Ако компонент на паричните потоци на финансов или нефинансов отчетен обект (позиция) е определен като хеджирана позиция, този компонент трябва да бъде по-малък или равен на общите парични потоци на цялата позиция. Може обаче всички парични потоци на цялата позиция да бъдат определени като хеджирана позиция и да бъдат хеджирани само за един конкретен риск (например само за тези промени, които се дължат на измененията в LIBOR или в цената на базовата стока).

Б6.3.22 Например в случай на финансов пасив, чийто ефективен лихвен процент е под LIBOR, предприятието не може да определи:

а) компонент на пасива, равен на лихвата по LIBOR (плюс сумата на главницата в случай на хеджиране на справедлива стойност); и

б) отрицателен остатъчен компонент.

Б6.3.23 В случай на финансов пасив с фиксиран лихвен процент, чийто ефективен лихвен процент е (например) 100 базови точки под LIBOR, предприятието може да определи като хеджирана позиция промяната в стойността на целия пасив (т.е. главницата плюс лихвата по LIBOR минус 100 базови точки), която се дължи на измененията в LIBOR. Ако финансов инструмент с фиксиран лихвен процент е хеджиран известно време след възникването му и лихвените проценти междуременно са се променили, предприятието може да определи рисков компонент, равен на базовия лихвен процент, който е по-висок от договорения процент, плащан по тази позиция. Предприятието може да постъпи така, при условие че базовият лихвен процент е по-нисък от ефективния лихвен процент, изчислен въз основа на предположението, че предприятието е закупило инструмента на датата, на която определя за първи път хеджираната позиция. Например да приемем, че предприятието създава първоначално финансов актив с фиксирана лихва от 100 ПЕ, който има ефективен лихвен процент от 6 % в момент, когато LIBOR е 4 %. То започва да хеджира този актив по-късно, когато LIBOR се е увеличил на 8 % и справедливата стойност на актива е намалела на 90 ПЕ. Предприятието изчислява, че ако беше закупило актива на датата, когато за първи път е определило съответния лихвен (LIBOR) риск като хеджирана позиция, ефективната доходност на актива, определена въз основа на тогавашната му справедлива стойност от 90 ПЕ, щеше да бъде 9,5 %. Тъй като LIBOR е под ефективната доходност, предприятието може да определи компонент от LIBOR в размер на 8 %, който се състои отчасти от договорни лихвени парични потоци и отчасти от разликата между текущата справедлива стойност (т.е. 90 ПЕ) и сумата, дължима на падежа (т.е. 100 ПЕ).

- Б6.3.24 Ако лихвата по финансов пасив с променлив лихвен процент е (например) 3-месечен LIBOR минус 20 базисни пункта (с „под“ нула базисни пункта), предприятието може да определи като хеджирана позиция изменението в паричните потоци на съвкупния пасив (т.е. 3-месечен LIBOR минус 20 базисни пункта, включително „пода“), което се дължи на измененията в LIBOR. Следователно, докато 3-месечната форуърдна крива на LIBOR за оставащия срок на пасива не падне под 20 базисни пункта, хеджираната позиция ще има същата променливост на паричните потоци, както пасив с лихва 3-месечен LIBOR с нулев или положителен спред. Ако обаче 3-месечната форуърдна крива на LIBOR за оставащия срок на пасива (или за част от този срок) падне под 20 базисни пункта, хеджираната позиция ще има по-ниска променливост на паричните потоци, отколкото пасив с лихва 3-месечен LIBOR с нулев или положителен спред.
- Б6.3.25 Пример за подобен нефинансов отчетен обект е конкретен вид суров нефт от определено нефтено находище, чиято цена се определя въз основа на съответния базов показател за суров нефт. Ако предприятие продава този суров нефт съгласно договор, използвайки договорна формула за ценообразуване, която определя цената на барел суров нефт като базовата цена за суров нефт минус 10 ПЕ с „под“ 15 ПЕ, предприятието може да определи като хеджирана позиция цялата променливост на паричните потоци съгласно договора за продажба, която е свързана с промяната в базовата цена за суров нефт. Предприятието не може обаче да определи компонент, равен на цялата промяна в базовата цена за суров нефт. Следователно, докато форуърдната цена (за всяка доставка) не падне под 25 ПЕ, хеджираната позиция ще има същата променливост на паричните потоци както продажбата на суров нефт по базовата цена за суров нефт (или с положителен спред). Ако форуърдната цена за всяка доставка падне обаче под 25 ПЕ, хеджираната позиция ще има по-ниска променливост на паричните потоци от продажбата на суров нефт по базовата цена за суров нефт (или с положителен спред).

Критерии по отношение на отчитане на хеджирането (раздел 6.4)

Ефективност на хеджирането

- Б6.4.1 Ефективност на хеджирането е степента, до която промените в справедливата стойност или паричните потоци на хеджиращия инструмент прихващат промените в справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция (например, ако хеджираната позиция е рисков компонент, съответната промяна в справедливата стойност или паричните потоци на позицията е тази, която се дължи на хеджиращия риск). Неефективност на хеджирането е степента, до която промените в справедливата стойност или паричните потоци на хеджиращия инструмент са по-големи или по-малки от тези на хеджираната позиция.
- Б6.4.2 Когато определя хеджиращо взаимоотношение и на текуща основа, предприятието анализира източниците на неефективност на хеджирането, които се очаква да повлияят на хеджиращото взаимоотношение по време на неговия срок. Този анализ (включително всички актуализации в съответствие с параграф Б6.5.21, произтичащи от възстановяване на баланса на хеджиращо взаимоотношение) стои в основата на оценката на предприятието по отношение на изискванията за ефективност на хеджирането.
- Б6.4.3 За да не бъдат допуснати никакви съмнения, въздействието от замяната на първоначалния контрагент с контрагент за клиринг и извършването на свързаните с това промени, описани в параграф 6.5.6, се отразява в измерването на хеджиращия инструмент и съответно в оценяването на ефективността на хеджирането и измерването на ефективността на хеджирането.

Икономическа връзка между хеджираната позиция и хеджиращия инструмент

- Б6.4.4 Изискването за съществуване на икономическа връзка означава, че поради наличието на един и същ риск (т.е. хеджиращия риск) стойностите на хеджиращия инструмент и хеджираната позиция ще се движат като цяло в противоположна посока. Следователно трябва да има очакване, че стойността на хеджиращия инструмент и на хеджираната позиция ще се променят систематично вследствие на промените в един и същ базов актив или базови активи, които са икономически свързани така, че да реагират по един и същ начин на риска, който се хеджира (например суров нефт от сорта Брент и суров нефт от сорта WTI).

Б6.4.5 Ако базовите активи не са едни и същи, но са икономически свързани, може да има случаи, при които стойностите на хеджиращия инструмент и хеджираната позиция ще се движат в една и съща посока, тъй като например ценовата разлика между двата свързани базови актива се променя, докато базовите активи сами по себе си не се променят значително. Това все още съответства на изискванията за икономическа връзка между хеджиращия инструмент и хеджираната позиция, ако все още се очаква стойностите на хеджиращия инструмент и на хеджираната позиция да се движат обикновено в противоположна посока при движение на базовите активи.

Б6.4.6 Оценката на съществуването на икономическа връзка включва анализ на възможното поведение на хеджиращото взаимоотношение по време на срока му, за да се установи дали може да се очаква, че то ще постигне целта за управление на риска. Самото наличие на статистическа корелация между две променливи само по себе си не води до основателно заключение, че съществува икономическа връзка.

Ефект от кредитния риск

Б6.4.7 Тъй като моделът за отчитане на хеджирането се основава на общата концепция за прихващане между печалбите и загубите по хеджиращия инструмент и хеджираната позиция, ефективността на хеджирането се определя не само от икономическата връзка между тези позиции (т.е. промените в техните базови активи), но също и от кредитния риск по стойността на хеджиращия инструмент и на хеджираната позиция. Ефектът от кредитния риск означава, че степента на прихващане може да се окаже нестабилна въпреки съществуването на икономическа връзка между хеджиращия инструмент и хеджираната позиция. Това може да се дължи на промяна в кредитния риск на хеджиращия инструмент или хеджираната позиция, която е от такъв мащаб, че кредитният риск да доминира над промените в стойността, произтичащи от икономическата връзка (т.е. ефекта от промените в базовите активи). Такъв пораждащ доминиране мащаб би довел до загуба (или печалба) от кредитния риск, която нарушава ефекта от промените в базовите активи върху стойността на хеджиращия инструмент или хеджираната позиция, дори ако тези промени са съществени. Обратно, ако през определен период настъпи малка промяна в базовите активи, фактът, че дори малки промени, свързани с кредитния риск, в стойността на хеджиращия инструмент или на хеджираната позиция биха могли да повлияят на стойност на повече от базовите активи, не поражда доминиране.

Б6.4.8 Пример за хеджиращо взаимоотношение, доминирано от кредитен риск, е когато предприятие хеджира експозиция към риск, свързан с цените на стоките, чрез използването на необезпечен дериватив. Ако кредитоспособността на контрагента по този дериват се влоши сериозно, ефектът от промените в неговата кредитоспособност може да бъде по-силен от ефекта от промените в цените на стоките върху справедливата стойност на хеджиращия инструмент, доколкото промените в стойността на хеджираната позиция зависят до голяма степен от промените в цените на стоките.

Коефициент на хеджиране

Б6.4.9 Съгласно изискванията за ефективност на хеджирането, коефициентът на хеджиране на хеджиращото взаимоотношение трябва да бъде същият като коефициента, получен от количеството на хеджираната позиция, която фактически е хеджирана от предприятието, и количеството на хеджиращия инструмент, използван фактически от предприятието за хеджиране на това количество хеджирана позиция. Така, когато предприятие хеджира по-малко от 100 процента от експозицията по дадена позиция, например 85 процента, то определя хеджиращото взаимоотношение, като използва коефициент на хеджиране, който е същият като коефициента, получен от 85 процента от експозицията и количеството на хеджиращия инструмент, използван фактически от предприятието за хеджиране на тези 85 процента. По подобен начин, когато например предприятие хеджира експозиция, като използва номиналната стойност на 40 единици от даден финансов инструмент, то определя хеджиращото взаимоотношение, като използва коефициент на хеджиране, който е същият като коефициента, получен от това количество 40 единици (т.е. предприятието не трябва да използват коефициент на хеджиране, основаващ се на по-голямо количество единици, което то би могло да притежава като цяло, или на по-малко количество) и количеството на хеджираната позиция, която фактически бива хеджирана с тези 40 единици.

- Б6.4.10 Определянето на хеджиращото взаимоотношение чрез използване на коефициент на хеджиране, който е същият като коефициента, получен от количествата на хеджираната позиция и на хеджиращия инструмент, използван фактически от предприятието, не трябва обаче да отразява дисбаланса между теглата на хеджираната позиция и хеджиращия инструмент, който от своя страна би създал неефективност на хеджирането (призната или не), която може да доведе до счетоводни данни, които са несъвместими с отчитане на хеджирането. Следователно, когато определя хеджиращо взаимоотношение, предприятието трябва да коригира коефициента на хеджиране, получен от количествата на хеджираната позиция и на хеджиращия инструмент, използван фактически от предприятието, ако това е необходимо, за да се избегне подобен дисбаланс.
- Б6.4.11 Примери за съображения, които са от значение, когато се преценява дали счетоводните данни са несъвместими с отчитане на хеджирането:
- дали целевият коефициент на хеджиране е установен така, че да се избегне признаването на неефективност на хеджирането на хеджирането на парични потоци или да се постигнат корекции на хеджирането на справедлива стойност за повече хеджирани позиции с цел по-често прилагане на принципите за отчитане по справедлива стойност, но без прихващане на промените в справедливата стойност на хеджиращия инструмент; и
 - дали е налице причина от търговско естество за конкретните тегла на хеджираната позиция и на хеджиращия инструмент, въпреки че това създава неефективност на хеджирането. Например, предприятието сключва сделка за и определя количество на хеджиращия инструмент, различно от количеството, което е определено като най-добро за хеджиране на хеджираната позиция, тъй като стандартният обем на хеджиращия инструмент не му позволява да сключи сделка за точното количество на хеджиращия инструмент („недостатъчен размер на партидата“). Пример за това е предприятие, което хеджира покупки на кафе в размер на 100 тона със стандартни фючърсни договори за кафе, договореният размер по които е 37500 фунта. За да хеджира закупеното количество от 100 тона, предприятието може да използва или пет, или шест договора (равняващи се на съответно 85,0 и 102,1 тона). В такъв случай предприятието определя хеджиращото взаимоотношение като използва коефициент на хеджиране, получен от броя на действително използваните от него фючърсни договори за кафе, тъй като неефективността на хеджирането, дължаща се на несъответствието в теглата на хеджираната позиция и на хеджиращия инструмент, няма да доведе до счетоводни данни, които са несъвместими с отчитане на хеджирането.

Честота на преценяването дали са изпълнени изискванията за ефективност на хеджирането

- Б6.4.12 Предприятието преценява както в началото на хеджиращото взаимоотношение, така и на текуща основа, дали хеджиращо взаимоотношение отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането. Предприятието извършва най-малко текуща преценка към всяка отчетна дата или при съществена промяна на обстоятелствата, засягащи изискванията за ефективност на хеджирането, в зависимост от това кое от тях настъпи по-рано. Преценката се отнася до очакванията относно ефективността на хеджирането и следователно е ориентирана единствено към бъдещето.

Методи за преценка дали са изпълнени изискванията за ефективност на хеджирането

- Б6.4.13 В настоящия стандарт не се определя конкретен метод за преценка на това дали хеджиращо взаимоотношение отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането. Предприятието обаче следва да използва метод, който отчита съответните характеристики на хеджиращото взаимоотношение, включително източниците на неефективност на хеджирането. В зависимост от тези фактори методът може да представлява качествена или количествена преценка (оценка).
- Б6.4.14 Например, когато между основните характеристики (напр. номинална стойност, падеж и базов актив) на хеджиращия инструмент и хеджираната позиция има съответствие или тясна връзка, предприятието би могло на базата на качествена преценка на тези основни характеристики да заключи, че поради наличието на един и същ риск стойностите на хеджиращия инструмент и хеджираната позиция ще се движат като цяло в противоположна посока и следователно че съществува икономическа връзка между хеджираната позиция и хеджиращия инструмент (вж. параграфи Б6.4.4—Б6.4.6).

- Б6.4.15 Сам по себе си фактът, че даден дериватив е „във или извън пари“, когато е определен като хеджиращ инструмент, не означава, че качествената преценка е неподходяща. Това зависи от обстоятелството дали неефективността на хеджирането, произтичаща от този факт, би могла да има такъв мащаб, който да не може да бъде адекватно отразен от качествената преценка.
- Б6.4.16 И обратно, ако между основните характеристики на хеджиращия инструмент и хеджираната позиция няма тясна връзка, е налице повишена несигурност по отношение на степента на прихващане. Следователно е трудно да се прогнозира ефективността на хеджирането през срока на хеджиращото взаимоотношение. В такъв случай предприятието би могло да заключи единствено въз основа на количествена оценка дали съществува икономическа връзка между хеджираната позиция и хеджиращия инструмент (вж. параграфи Б6.4.4—Б6.4.6). В някои случаи може също така да бъде необходима количествена оценка, за да се прецени дали коефициентът на хеджиране, който се използва за определяне на хеджиращото взаимоотношение, отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането (вж. параграфи Б6.4.9—Б6.4.11). За тези две различни цели предприятието може да използва едни и същи или различни методи.
- Б6.4.17 Ако са налице промени на обстоятелствата, засягащи ефективността на хеджирането, на предприятието може да се наложи да промени метода, по който оценява дали хеджиращо взаимоотношение отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането, за да се гарантира, че съответните характеристики на хеджиращото взаимоотношение, включително източниците на неефективност на хеджирането, все още са отразени.
- Б6.4.18 Управлението на риска на предприятието е основният източник на информация, необходима с оглед да се оцени дали хеджиращото взаимоотношение отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането. Това означава, че информацията (или анализът) относно управлението, използвана в рамките на процеса на вземане на решения, може да послужи като основа за преценка дали хеджиращото взаимоотношение отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането.
- Б6.4.19 Документацията на предприятието относно хеджиращото взаимоотношение включва начина, по който то оценява изискванията за ефективност на хеджирането, включително използвания метод или методи. Документацията относно хеджиращото взаимоотношение бива актуализирана при всяка промяна на методите (вж. параграф Б6.4.17).

Отчитане на отговарящи на критериите хеджиращи взаимоотношения (раздел 6.5)

- Б6.5.1 Пример за хеджиране на справедлива стойност е хеджиране на експозицията на риск от промени в справедливата стойност на дългов инструмент с фиксиран лихвен процент, настъпващи вследствие на промени в лихвените проценти. Такова хеджиране може да започне от страна на емитента или от страна на притежателя.
- Б6.5.2 Целта при хеджиране на паричния поток е да се отложи печалбата или загубата от хеджиращия инструмент за период или периоди, през които хеджираните очаквани бъдещи парични потоци оказват влияние върху печалбата или загубата. Пример за хеджиране на паричен поток е използването на суап за размяна на дълг с плаващ лихвен процент (оценяван по амортизирана или по справедлива стойност) за дълг с фиксиран лихвен процент (т.е. хеджиране на бъдеща сделка, при която хеджираните бъдещи парични потоци са бъдещите лихвени плащания). Обратно, прогнозната покупка на инструмент на собствения капитал, който ще бъде отчитан по справедлива стойност през печалбата или загубата, след като бъде придобит, е пример за позиция, която не може да бъде хеджирана позиция при хеджиране на паричен поток, тъй като всяка печалба или загуба от хеджиращия инструмент, която ще бъде отложена, няма да може да бъде прекласифицирана по подходящ начин към печалбата или загубата през период, през който да бъде постигнато прихващане. По същата причина прогнозната покупка на инструмент на собствения капитал, който след придобиването му ще бъде отчитан по справедлива стойност, а измененията в справедливата стойност ще бъдат представени в другия всеобхватен доход, също не може да бъде хеджирана позиция при хеджиране на паричен поток.

- Б6.5.3 Хеджирането на неотменим ангажимент (например хеджирането на промяна в цената на горивото, свързана с непризнато поето договорно задължение (ангажимент) на дружество за електроснабдителни услуги за закупуване на гориво по фиксирана цена) е хеджиране на експозиция към промяна в справедливата стойност. Съответно такова хеджиране е хеджиране на справедлива стойност. Въпреки това в съответствие с параграф 6.5.4 хеджирането на валутен риск по неотменим ангажимент би могло да се отчете алтернативно и като хеджиране на паричен поток.

Измерване на неефективността на хеджирането

- Б6.5.4 При измерване на неефективността на хеджирането предприятието взема предвид стойността на парите във времето. Следователно предприятието определя стойността на хеджираната позиция въз основа на настоящата стойност и поради това промяната в стойността на хеджираната позиция включва също така ефекта на стойността на парите във времето.

- Б6.5.5 За да изчисли промяната в стойността на хеджираната позиция с оглед измерване на неефективността на хеджирането, предприятието може да използва дериватив, чиито характеристики съответстват на основните характеристики на хеджираната позиция (наричан обикновено „хипотетичен дериватив“), например при хеджиране на прогнозна сделка параметрите ще бъдат определени чрез използване на равнището на хеджираната цена (или процент). Например, ако хеджирането е било за двустранен риск по текущото пазарно равнище, хипотетичният дериватив би представлявал хипотетичен форуърден договор, чиито параметри се определят до стойност, равна на нула към момента на определяне на хеджиращото взаимоотношение. Ако хеджирането е например за еднопосочен риск, хипотетичният дериватив би представлявал вътрешната стойност на хипотетична опция, която към момента на определяне на хеджиращото взаимоотношение е „на пари“, ако хеджираното ценово равнище е текущото пазарно равнище, или „извън пари“, ако хеджираното ценово равнище е по-високо (или по-ниско за хеджиране на дълга позиция) от текущото пазарно равнище. Един от възможните начини за изчисляване на промяната в стойността на хеджираната позиция е посредством използване на хипотетичен дериватив. Хипотетичният дериватив възпроизвежда хеджираната позиция и следователно би довел до същите резултати, както когато промяната в стойността бъде определена чрез различен подход. Следователно използването на „хипотетичен дериватив“ само по себе си не представлява метод, а математическа целесъобразна мярка, която може да бъде използвана единствено за изчисляване на стойността на хеджираната позиция. Следователно не може да се използва „хипотетичен дериватив“ за включване на характеристики в стойността на хеджираната позиция, които съществуват единствено в хеджиращия инструмент (но не и в хеджираната позиция). Пример за това е дълг, деноминиран в чуждестранна валута (независимо от това дали е с фиксиран, или променлив лихвен процент). Когато, за да се изчисли промяната в стойността на такъв дълг или настоящата стойност на съвкупните промени в неговите паричните потоци, се използва хипотетичен дериватив, по хипотетичния дериватив не може просто да бъде начислена такса за обмен на различните валути, въпреки че действителните деривативи, при които се обменят различни валути, може да включват подобна такса (например валутни лихвени суапове).

- Б6.5.6 Промяната в стойността на хеджираната позиция, определена чрез използването на хипотетичен дериватив, може също така да се използва, за да се оцени дали хеджиращото взаимоотношение отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането.

Възстановяване на баланса на хеджиращото взаимоотношение и промени на коефициента на хеджиране

- Б6.5.7 Възстановяването на баланса представлява коригиране на определените количества на хеджираната позиция или на хеджиращия инструмент от вече съществуващо хеджиращо взаимоотношение с цел поддържане на коефициент на хеджиране, отговарящ на изискванията за ефективност на хеджирането. Промените на определените количества на хеджираната позиция или на хеджиращия инструмент с друга цел не представляват възстановяване на баланса за целите на настоящия стандарт.

- Б6.5.8 Възстановяването на баланса се отчита като продължение на хеджиращо взаимоотношение в съответствие с параграфи Б6.5.9—Б6.5.21. При възстановяване на баланса неефективността на хеджиращото взаимоотношение се определя и признава незабавно преди неговото коригиране.

Б6.5.9 Коригирането на коефициента на хеджиране позволява на предприятието да отговори на настъпилите промени във взаимоотношението между хеджиращия инструмент и хеджираната позиция, които произтичат от техните базови активи или променливи на риска. Например хеджиращи взаимоотношения, при които хеджиращият инструмент и хеджираната позиция търпят различни, но свързани промени на базовите активи в резултат на промяна на взаимоотношението между тези два базови актива (например различни, но свързани референтни показатели, лихвени проценти или цени). Т.е. възстановяването на баланса позволява продължаването на хеджиращо взаимоотношение в ситуации, при които взаимоотношението между хеджиращия инструмент и хеджираната позиция се променя по начин, който може да бъде компенсиран чрез коригиране на коефициента на хеджиране.

Б6.5.10 Например, предприятие хеджира експозиция към чуждестранна валута А чрез използване на валутен дериватив, отнасящ се за чуждестранна валута Б, като по отношение на чуждестранни валути А и Б съществува режим на обвързан обменен курс (т.е. обменният курс между тях се поддържа в определен интервал или се определя от централна банка или друг орган). Ако обменният курс между валута А и валута Б е претърпял промяна (т.е. определен е нов интервал или курс), чрез възстановяването на баланса на хеджиращото взаимоотношение, за да се отрази новият обменен курс, ще се гарантира, че при новосъздадените обстоятелства хеджиращото взаимоотношение пак ще отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането по отношение на коефициента на хеджиране. И обратното, ако по валутния дериватив настъпи неизпълнение, промяната на коефициента на хеджиране не би могла да гарантира, че хеджиращото взаимоотношение ще продължи да отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането. Т.е. възстановяването на баланса не позволява продължаването на хеджиращо взаимоотношение в ситуации, при които взаимоотношението между хеджиращия инструмент и хеджираната позиция се променя по начин, който не може да бъде компенсиран чрез коригиране на коефициента на хеджиране.

Б6.5.11 Не всяка промяна в степента на прихващане между промените в справедливата стойност на хеджиращия инструмент и справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция представлява промяна във взаимоотношението между хеджиращия инструмент и хеджираната позиция. Предприятието анализира източниците на неефективност на хеджирането, които очаква да повлияят на хеджиращото взаимоотношение по време на неговия срок, и оценява дали промените в степента на прихващане са:

а) колебания около коефициента на хеджиране, който остава валиден (т.е. продължава да отразява по подходящ начин взаимоотношението между хеджиращия инструмент и хеджираната позиция); или

б) признак, че коефициентът на хеджиране вече не отразява по подходящ начин взаимоотношението между хеджиращия инструмент и хеджираната позиция.

Предприятието извършва тази оценка спрямо изискванията за ефективност на хеджирането по отношение на коефициента на хеджиране, например за да гарантира, че хеджиращото взаимоотношение не отразява дисбаланс между теглата на хеджираната позиция и хеджиращия инструмент, който би създал неефективност на хеджирането (призната или не), която може да доведе до счетоводни данни, които са несъвместими с отчитане на хеджирането. Следователно тази оценка изисква преценка.

Б6.5.12 Колебание около постоянен коефициент на хеджиране (и следователно свързаната с това неефективност на хеджирането) не може да бъде намалено чрез коригиране на коефициента на хеджиране в отговор на всяка конкретна промяна. Следователно при подобни обстоятелства промяната в степента на прихващане е предмет на измерване и признаване на неефективността на хеджиране, но не изисква възстановяване на баланса.

- Б6.5.13 Обратно, ако промените в степента на прихващане показват, че колебанието е около коефициент на хеджиране, който е различен от коефициента на хеджиране, използван понастоящем за това хеджиращо взаимоотношение, или че съществува тенденция на отклоняване от този коефициент на хеджиране, неефективността на хеджирането може да бъде намалена чрез коригиране на коефициента на хеджиране, докато запазването на коефициента на хеджиране би допринесло допълнително за увеличаване на неефективността на хеджирането. Следователно при подобни обстоятелства предприятието трябва да оцени дали хеджиращото взаимоотношение отразява дисбаланс между теглата на хеджираната позиция и хеджиращия инструмент, който би създал неефективност на хеджирането (призната или не), която може да доведе до счетоводни данни, които са несъвместими с целите на отчитане на хеджирането. Ако коефициентът на хеджиране бъде коригиран, това се отразява и върху измерването и признаването на неефективността на хеджиране, тъй като при възстановяване на баланса неефективността на хеджиращото взаимоотношение трябва да се определи и признае незабавно преди хеджиращото взаимоотношение да бъде коригирано в съответствие с параграф Б6.5.8.
- Б6.5.14 Възстановяването на баланса означава, че за целите на отчитане на хеджирането, след началото на хеджиращото взаимоотношение предприятието коригира количествата на хеджиращия инструмент или на хеджираната позиция в отговор на настъпили промени в обстоятелствата, които влияят на коефициента на хеджиране на това хеджиращо взаимоотношение. Обикновено тази корекция следва да отразява корекции в количествата на хеджиращия инструмент и на хеджираната позиция, които предприятието действително използва. Въпреки това то трябва да коригира коефициента на хеджиране, получен в резултат от количествата на хеджираната позиция или на хеджиращия инструмент, които то действително използва, ако:
- а) коефициентът на хеджиране, който произтича от промени в количествата на хеджиращия инструмент или на хеджираната позиция, които то действително използва, би представлявал дисбаланс, който би създал неефективност на хеджирането, която може да доведе до счетоводни данни, които са несъвместими с целите на отчитане на хеджирането; или
 - б) предприятието би задържало количества на хеджиращия инструмент или на хеджираната позиция, които то действително използва, като вследствие на тези нови обстоятелства коефициентът на хеджиране би представлявал дисбаланс, който би създал неефективност на хеджирането, която може да доведе до счетоводни данни, които са несъвместими с целите на отчитане на хеджирането (т.е. предприятието не трябва да създава дисбаланс, като не коригира коефициента на хеджиране).
- Б6.5.15 Възстановяването на баланса не се прилага, ако се е променила целта за управление на риска във връзка с хеджиращо взаимоотношение. Вместо това се преустановява отчитане на хеджирането за това хеджиращо взаимоотношение (предприятието може обаче да определи ново хеджиращо взаимоотношение, което включва хеджиращия инструмент или хеджираната позиция на предходното хеджиращо взаимоотношение, както е описано в параграф Б6.5.28).
- Б6.5.16 При възстановяване на баланса на хеджиращо взаимоотношение корекцията на коефициента на хеджиране може да се извърши по различни начини:
- а) теглото на хеджираната позиция може да бъде увеличено (което в същото време намалява теглото на хеджиращия инструмент) посредством:
 - i) увеличаване на обема на хеджираната позиция; или
 - ii) намаляване на обема на хеджиращия инструмент;
 - б) теглото на хеджиращия инструмент може да бъде увеличено (което в същото време намалява теглото на хеджираната позиция) посредством:
 - i) увеличаване на обема на хеджиращия инструмент; или
 - ii) намаляване на обема на хеджираната позиция;

Промените в обема се отнасят за количествата, които са част от хеджиращо взаимоотношение. Следователно намалението на обемите не означава непременно, че позициите или сделките вече не съществуват или че вече не се очаква да бъдат реализирани, а че не са част от хеджиращо взаимоотношение. Например в резултат намаляване на обема на хеджиращия инструмент предприятието може да задържи дериватив, като само част от него може да продължи да бъде хеджиращ инструмент в хеджиращо взаимоотношение. Това би могло да се случи, ако възстановяването на баланса може да се осъществи единствено чрез намаляване на обема на хеджиращия инструмент в хеджиращото взаимоотношение, като предприятието задържа обема, който вече не е необходим. В този случай частта на дериватива, която не е определена, се отчита по справедлива стойност през печалбата или загубата (освен ако не е определена като хеджиращ инструмент в друго хеджиращо взаимоотношение).

- Б6.5.17 Коририрането на коефициента на хеджиране чрез увеличаване на обема на хеджираната позиция не засяга начина, по който се измерват промените в справедливата стойност на хеджиращия инструмент. Измерването на промените в стойността на хеджираната позиция, свързани с определения преди това обем, също остава незасегнато. От датата на възстановяване на баланса обаче промените в стойността на хеджираната позиция включват също така промяна в стойността на допълнителния обем на хеджираната позиция. Тези промени се измерват от и чрез препратка към датата на възстановяване на баланса, а не към датата, на която е било определено хеджиращото взаимоотношение. Например, ако предприятие първоначално хеджира обем от 100 тона от дадена стока по форуърдна цена от 80 ПЕ (формуърдната цена в началото на хеджиращото взаимоотношение) и при възстановяване на баланса увеличава обема с 10 тона, когато формуърдната цена е 90 ПЕ, след възстановяването на баланса хеджираната позиция ще се състои от два пласта: 100 тона, хеджирани по цена 80 ПЕ, и 10 тона, хеджирани по цена 90 ПЕ.
- Б6.5.18 Коририрането на коефициента на хеджиране чрез намаляване на обема на хеджиращия инструмент не засяга начина, по който се измерват промените в стойността на хеджираната позиция. Измерването на промените в справедливата стойност на хеджиращия инструмент, свързани с обема, който продължава да бъде определен, също остава незасегнато. От датата на възстановяване на баланса обаче обемът, с който хеджиращият инструмент е бил намален, вече не е част от хеджиращото взаимоотношение. Например, ако предприятие първоначално хеджира ценовия риск на стока, използвайки като хеджиращ инструмент дериватив с обем 100 тона, и при възстановяване на баланса намалява този обем с 10 тона, обемът на хеджиращия инструмент ще остане в размер на номиналните 90 тона (вж. параграф Б6.5.16 за последиците за обема на дериватива (т.е. 10 тона), който вече не е част от хеджиращото взаимоотношение).
- Б6.5.19 Коририрането на коефициента на хеджиране чрез увеличаване на обема на хеджиращия инструмент не засяга начина, по който се измерват промените в стойността на хеджираната позиция. Измерването на промените в справедливата стойността на хеджиращия инструмент, свързани с определения преди това обем, също остава незасегнато. От датата на възстановяване на баланса обаче промените в справедливата стойност на хеджиращия инструмент включват също така промените в стойността на допълнителния обем на хеджиращия инструмент. Промените се измерват от и чрез препратка към датата на възстановяване на баланса, а не към датата, на която е било определено хеджиращото взаимоотношение. Например, ако предприятие първоначално хеджира ценовия риск на стока, използвайки като хеджиращ инструмент дериватив с обем 100 тона, и при възстановяване на баланса увеличава този обем с 10 тона, след възстановяване на баланса хеджиращият инструмент ще се състои от общ деривативен обем от 110 тона. Промяната в справедливата стойност на хеджиращия инструмент представлява общото изменение на справедливата стойност на деривативите, които съставляват общия обем от 110 тона. Тези деривати могат да (и вероятно ще) имат различни основни характеристики, като например техните форуърдни лихвени проценти, тъй като те са били сключени към различни моменти от време (включително възможността за определяне на дериватив в хеджиращи взаимоотношения след първоначалното им признаване).
- Б6.5.20 Коририрането на коефициента на хеджиране чрез намаляване на обема на хеджираната позиция не засяга начина, по който се измерват промените в справедливата стойност на хеджиращия инструмент. Измерването на промените в стойността на хеджираната позиция, свързани с обема, който продължава да бъде определен, също остава незасегнато. От датата на възстановяване на баланса обаче обемът, с който хеджираната позиция е била намалена, вече не е част от хеджиращото взаимоотношение. Например, ако предприятие първоначално хеджира обем от 100 тона от дадена стока по форуърдна цена от 80 ПЕ и при възстановяване на баланса намалява обема с 10 тона, след възстановяването на баланса хеджираната позиция ще бъде 90 тона, хеджирани по цена от 80 ПЕ. 10 тона от хеджираната позиция, които вече не са част от хеджиращото взаимоотношение, ще се отчитат в съответствие с изискванията за прекратяване на отчитане на хеджирането (вж. параграфи Б6.5.6—6.5.7 и Б6.5.22—Б6.5.28).

- Б6.5.21 Когато възстановява баланса на хеджиращо взаимоотношение, предприятието актуализира своя анализ на източниците на неефективност на хеджирането, които се очаква да повлияят на хеджиращото взаимоотношение по време на неговия (оставащ) срок (вж. параграф Б6.4.2). Документирането на хеджиращото взаимоотношение трябва да бъде съответно актуализирано.

Прекратяване на отчитане на хеджирането

- Б6.5.22 Прекратяване на отчитане на хеджирането се прилага без обратна сила от датата, на която съответните критерии вече не са изпълнени.

- Б6.5.23 Предприятието не трябва да се отказва от определянето и по този начин да прекратява хеджиращо взаимоотношение, което:

- а) все още отговаря на целта за управление на риска, въз основа на която то е изпълнило критериите за отчитане на хеджирането (т.е. предприятието продължава да преследва тази цел за управление на риска); и
- б) продължава да отговаря на всички други съответни критерии (след като се вземе предвид всяко едно възстановяване на баланса на хеджиращото взаимоотношение, ако е приложимо).

- Б6.5.24 За целите на настоящия стандарт стратегията на предприятието за управление на риска се разграничава от неговите цели за управление на риска. Стратегията за управление на риска се определя на най-високо равнище, на което предприятието определя начина, по който управлява своите рискове. В стратегиите за управление на риска обикновено се установяват рисковете, на които е изложено предприятието, и начинът, по който то реагира на тях. Стратегията за управление на риска обикновено се приема за по-дълъг период от време, като се позволява известна гъвкавост за реагиране на промени в обстоятелствата, настъпили по време на действието на стратегията (например различни равнища на лихвения процент или на цените на стоки, водещи до различна степен на хеджиране). Това обикновено е установено в документ от по-общ характер, който бива прилаган в цялото предприятие чрез политики, съдържащи по-конкретни насоки. И обратното, целта за управление на риска за хеджиращо взаимоотношение се прилага на равнище конкретно хеджиращо взаимоотношение. Тя се отнася до начина, по който конкретният хеджиращ инструмент, който е бил определен, бива използван за хеджиране на конкретната експозиция, която е била определена като хеджирана позиция. Следователно стратегията за управление на риска може да включва много различни хеджиращи взаимоотношения, чиито цели за управление на риска се отнасят до прилагането на тази съвкупна стратегия за управление на риска. Например:

- а) предприятие използва стратегия за управление на своята лихвена експозиция по дългово финансиране, която определя за съвкупното предприятие диапазони по отношение на комбинацията от финансиране при променлив и при фиксиран лихвен процент. Съгласно стратегията между 20 и 40 процента от дълга трябва да се поддържат при фиксирани лихвени проценти. Предприятието взема периодично решения относно начина на прилагане на тази стратегия (т.е. къде да се позиционира в рамките на диапазона от 20 до 40 процента за експозиции с фиксиран лихвен процент) в зависимост от нивото на лихвените проценти. При ниски лихвени проценти предприятието ще определя фиксиран лихвен процент за по-голям дял от дълга отколкото ако лихвените проценти бяха високи. Дългът на предприятието е в размер на 100 ПЕ, от които 30 ПЕ са заменени с експозиция с фиксиран лихвен процент. Предприятието се възползва от ниските лихвени проценти и издава допълнителен дълг в размер на 50 ПЕ за финансиране на голяма инвестиция посредством емитиране на облигации с фиксиран лихвен процент. С оглед на ниските лихвени проценти предприятието решава да установи дела на своята експозиция с фиксиран лихвен процент като 40 процента от общия дълг, като намали с 20 ПЕ обема на експозицията с променлив лихвен процент, която преди това е хеджирала, вследствие на което размерът на експозицията с фиксиран лихвен процент става 60 ПЕ. В тази ситуация стратегията за управление на риска остава сама по себе си непроменена. От друга страна обаче се е променил начинът, по който предприятието прилага тази стратегия, което означава, че целта за управлението на риска се е променила по отношение на 20 ПЕ от експозицията с променлив лихвен процент, която е била преди това хеджирана (т.е. на равнище хеджиращо взаимоотношение). Следователно в тази ситуация отчитането на хеджирането трябва да бъде прекратено по отношение на 20 ПЕ от хеджираната преди това експозиция с променлив лихвен процент. Това би могло да включва намаляване на позицията в суапа с 20 ПЕ от номиналната стойност, но в зависимост от обстоятелствата предприятието би могло да запази обема на този суап и например да го използва за хеджиране на друга експозиция или да го прехвърли в търговския портфейл. Обратно, ако предприятието вместо това замени част от новия си дълг с фиксиран лихвен процент с експозиция с променлив лихвен процент, отчитането на хеджирането ще трябва да бъде продължено за хеджираната преди това експозиция с променлив лихвен процент;

- б) някои експозиции произтичат от позиции, които често се променят, например лихвеният риск на открит портфейл от дългови инструменти. Добавянето на нови дългови инструменти и отписването на дългови инструменти променят постоянно тази експозиция (т.е. не става въпрос за изтичане на срока на позиция, която падежира). Това е динамичен процес, при който както експозицията, така и хеджиращите инструменти, използвани за нейното управление, често се променят. Следователно предприятие с подобна експозиция често коригира хеджиращите инструменти, използвани за управление на лихвения риск, поради промени на експозицията. Например, дългови инструменти с остатъчен срок до падеж от 24 месеца са определени като хеджирана позиция по отношение на лихвения риск за 24 месеца. Същата процедура се прилага и по отношение на други времеви интервали или срокове до падеж. След кратък период от време предприятието прекратява всички, някои или част от определените преди това хеджиращи взаимоотношения за срокове до падеж и определя нови хеджиращи взаимоотношения за срокове до падеж въз основа на техния размер и съществуващите към момента хеджиращи инструменти. Прекратяването на отчитането на хеджирането в тази ситуация се дължи на факта, че тези хеджиращите взаимоотношения са установени по такъв начин, че предприятието разглежда нов хеджиращ инструмент и нова хеджирана позиция, а не хеджиращия инструмент и хеджираната позиция, които са били определени преди това. Стратегията за управление на риска не се променя, но по отношение на тези, определени преди това хеджиращи взаимоотношения, които вече не съществуват като такива, не се прилага цел за управлението на риска. Прекратяването на отчитането на хеджирането в тази ситуация се прилага за степента, до която се е променила целта за управление на риска. Това зависи от положението, в което се намира предприятието, и може например да засяга всички или само някои хеджиращи взаимоотношения от срока до падежа или само част от хеджиращо взаимоотношение;
- в) предприятието използва стратегия за управление на риска, чрез която управлява валутния риск по прогнозни продажби и произтичащите от тях вземания. В рамките на тази стратегия предприятието управлява валутния риск като конкретно хеджиращо взаимоотношение единствено до момента на признаване на вземането. След това предприятието вече не управлява валутния риск въз основа на това конкретно хеджиращо взаимоотношение. Вместо това то управлява съвместно валутния риск по вземания, задължения и деривативи (които не са свързани с прогнозни сделки, които все още не са окончателно уредени), деноминирани в една и съща чуждестранна валута. За счетоводни цели това представлява „естествено“ хеджиране, тъй като печалбите и загубите от хеджирането на валутния риск по всички тези позиции биват незабавно признати в печалбата или загубата. Следователно за счетоводни цели, ако хеджиращото взаимоотношение се определя за периода до датата на плащането, то трябва да бъде прекратено, когато вземането бъде признато, тъй като целта за управление на риска по първоначалното хеджиращо взаимоотношение вече не е приложима. Валутният риск вече се управлява съгласно същата стратегия, но вече на различна основа. Обратно, ако предприятието е следвало различна цел за управление на риска и е управлявало валутния риск като непрекъснато хеджиращо взаимоотношение по отношение конкретно на размера на тези прогнозни продажби и произтичащите от тях вземания до датата на уреждане, отчитането на хеджирането ще продължи до тази дата.

Б6.5.25 Прекратяването на счетоводното отчитане на хеджирането може да засяга:

- а) хеджиращото взаимоотношение в неговата цялост; или
- б) само част от хеджиращото взаимоотношение (което означава, че счетоводното отчитане на хеджирането продължава да се прилага за остатъчното хеджиращо взаимоотношение).

Б6.5.26 Хеджиращо взаимоотношение се прекратява в неговата цялост, когато престава като цяло да отговаря на съответните критерии. Например:

- а) хеджиращото взаимоотношение вече не отговаря на целта за управление на риска, въз основа на която то е изпълнило критериите за счетоводно отчитане на хеджирането (т.е. предприятието вече не преследва тази цел за управление на риска);
- б) хеджиращият инструмент или инструменти са били продадени или прекратени (във връзка с целия обем, който е част от хеджиращото взаимоотношение); или
- в) вече не съществува икономическа връзка между хеджираната позиция и хеджиращия инструмент или ефектът от кредитния риск започва да доминира над промените в стойността, произтичащи от тази икономическа връзка.

Б6.5.27 Част от хеджиращо взаимоотношение се прекратява (счетоводното отчитане на хеджирането продължава да се прилага за остатъчното хеджиращо взаимоотношение), когато само част от хеджиращото взаимоотношение престава да отговаря на съответните критерии. Например:

- а) при възстановяване на баланса на хеджиращото взаимоотношение коефициентът на хеджиране може да бъде коригиран по такъв начин, че част от обема на хеджираната позиция вече да не участва в хеджиращото взаимоотношение (вж. параграф Б6.5.20); следователно счетоводното отчитане на хеджирането се прекратява единствено за обема на хеджираната позиция, която вече не е част от хеджиращото взаимоотношение; или
- б) когато част от обема на хеджираната позиция, която е (или е компонент от) прогнозна сделка, е малко вероятно да настъпи, счетоводното отчитане на хеджирането се прекратява единствено за обема на хеджираната позиция, чието настъпване вече не е много вероятно. Въпреки това, ако в миналото предприятието е определило хеджиране на прогнозни сделки и впоследствие е установило, че съответните прогнозни сделки вече не се очаква да възникнат, това поставя под съмнение способността на предприятието да предсказва точно прогнозните сделки, когато то предприема такива стъпки. Това оказва влияние върху оценката на това дали подобни прогнозни сделки са много вероятни (вж. параграф 6.3.3) и следователно дали отговарят на критериите за хеджирани позиции.

Б6.5.28 Предприятието може да определи ново хеджиращо взаимоотношение, което включва хеджиращия инструмент или хеджираната позиция на преходно хеджиращо взаимоотношение, по отношение на което счетоводното отчитане на хеджирането е било (частично или изцяло) прекратено. Това представлява повторно инициране, а не продължаване на хеджиращо взаимоотношение. Например:

- а) кредитното качество на хеджиращ инструмент се влошава толкова силно, че предприятието го заменя с нов хеджиращ инструмент. Това означава, че първоначалното хеджиращо взаимоотношение не изпълнява целта за управление на риска и поради това се прекратява в неговата цялост. Новият хеджиращ инструмент е определен като хеджиране на същата експозиция, която преди това е била хеджирана, и представлява ново хеджиращо взаимоотношение. Следователно промените в справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция се измерват от и чрез позоваване на датата на определяне на новото хеджиращо взаимоотношение, а не от датата, на която е определено първоначалното хеджиращо взаимоотношение;
- б) хеджиращо взаимоотношение се прекратява преди края на срока му. Хеджиращият инструмент в това хеджиращо взаимоотношение може да бъде определен като хеджиращ инструмент в друго хеджиращо взаимоотношение (например когато при възстановяване на баланса се коригира коефициентът на хеджиране чрез увеличаване на обема на хеджиращия инструмент или когато се определя напълно ново хеджиращо взаимоотношение).

Отчитане на времевата стойност на опциите

Б6.5.29 Може да се счита, че опция е свързана с определен времеви период, защото нейната времева стойност представлява такса за предоставената защита на притежателя на опцията за определен период от време. Аспекти, които следва обаче да бъдат отчетени, когато се определя дали опцията хеджира сделка или хеджирана позиция, свързана с времеви период, са характеристиките на съответната хеджирана позиция, включително кога и по какъв начин тя оказва влияние върху печалбата или загубата. Следователно предприятието оценява вида на хеджираната позиция (виж параграф 6.5.15, буква а) въз основа на естеството на хеджираната позиция (независимо от това дали хеджиращото взаимоотношение е хеджиране на паричен поток или хеджиране на справедлива стойност):

- а) времевата стойност на опция се отнася за хеджирана позиция, свързана със сделка, ако естеството на хеджираната позиция е сделка, за която времевата стойност има характеристиките на разходи по тази сделка. Пример за това е, когато времевата стойност на опцията се отнася за хеджирана позиция, която води до признаването на позиция, чиято първоначална оценка включва разходите по сделката (например предприятие хеджира покупка на стока, независимо дали става дума за прогнозна сделка, или неотменим ангажимент, срещу риск, свързан с цените на стоките, и включва разходите по сделката в първоначалната оценка на материалните запаси). Вследствие на включването на времевата стойност на опцията в първоначалната оценка на конкретната хеджирана позиция, времевата стойност оказва влияние върху печалбата или загубата по същото време както тази хеджирана позиция. Аналогично, предприятие, което хеджира продажбата на стока, независимо дали става дума за прогнозна сделка или неотменим ангажимент, би включило времевата стойност на опцията като част от разходите, свързани с продажбата (следователно времевата стойност ще бъде призната в печалбата или загубата в същия период, както приходите от хеджираната продажба);
- б) времевата стойност на опцията се отнася за хеджирана позиция, свързана с времеви период, ако естеството на хеджираната позиция е такова, че времевата стойност има характеристиките на разход за получаване на защита срещу риск за определен период от време (но хеджираната позиция не води до сделка, която включва концепцията за разходи по сделката в съответствие с буква а). Например, ако материални запаси от стоки бъдат хеджирани срещу намаляване на справедливата стойност в продължение на шест месеца, като се използва стокова опция със съответната продължителност, времевата стойност на опцията ще бъде отнесена към печалбата или загубата (т.е. амортизирана на систематична и рационална основа) през този шестмесечен период. Друг пример е хеджиране на нетна инвестиция в предприятие в чужбина, която се хеджира за 18 месеца чрез валутна опция, което би довело до разпределяне на времевата стойност на опцията през този осемнадесетмесечен период.

Б6.5.30 Характеристиките на хеджираната позиция, включително по какъв начин и кога хеджираната позиция оказва влияние върху печалбата или загубата, също оказват влияние върху периода, през който се амортизира времевата стойност на опцията, която хеджира хеджирана позиция, свързана с времеви период, която съответства на периода, през който вътрешната стойност на опцията може да окаже влияние върху печалбата или загубата в съответствие със счетоводното отчитане на хеджирането. Например, ако лихвена опция („таван“) се използва за осигуряване на защита срещу увеличаването на разходите за лихви по облигации с плаващ лихвен процент, времевата стойност на този таван се амортизира в печалбата или загубата през същия период, през който всяка вътрешна стойност на опцията би оказала влияние върху печалбата или загубата:

- а) ако с „тавана“ се хеджира увеличаване на лихвените проценти за първите три години от общо петгодишния срок на облигация с плаващ лихвен процент, времевата стойност на този „таван“ се амортизира през първите три години; или
- б) ако „таванът“ е опция с отложено начало, с която се хеджират увеличения на лихвените проценти за втората и третата година от общо петгодишния срок на облигация с плаващ лихвен процент, времевата стойност на този „таван“ се амортизира през втората и третата година.

Б6.5.31 Счетоводното отчитане на времевата стойност на опциите в съответствие с параграф 6.5.15 също се прилага по отношение на комбинацията от закупена и издадена опция (една опция за продажба и една опция за покупка), чиято времева стойност към датата на определяне като хеджиращ инструмент е била нула (наричан обикновено „диапазон с нулеви разходи“). В този случай предприятието признава всички промени на времевата стойност в другия всеобхватен доход, въпреки че съвкупната промяна във времевата стойност за целия срок на хеджиращото взаимоотношение е нула. Следователно, ако времевата стойност на опцията се отнася за:

- а) хеджирана позиция, свързана със сделка, размерът на времевата стойност в края на хеджиращото взаимоотношение, който коригира хеджираната позиция или който се прекласифицира в печалбата или загубата (вж. параграф 6.5.15, буква б), ще бъде нула;
- б) хеджирана позиция, свързана с времеви период, разходите за амортизация, свързани с времевата стойност, са равни на нула.

Б6.5.32 Счетоводното отчитане на времевата стойност на опциите в съответствие с параграф 6.5.15 се прилага само дотолкова, доколкото времевата стойност се отнася за хеджираната позиция (съгласувана времева стойност). Времевата стойност на опцията се отнася за хеджираната позиция, ако основните характеристики на опцията (като номинална стойност, срок и базов актив) са съгласувани с хеджираната позиция. Следователно, ако основните характеристики на опцията и на хеджираната позиция не са напълно съгласувани, предприятието определя съгласувана времева стойност, т.е. каква част от времевата стойност, включена в премията (действителна времева стойност), се отнася за хеджираната позиция (и поради това следва да бъде третирана в съответствие с параграф 6.5.15). Предприятието определя съгласуваната времева стойност въз основа на оценка на опцията, чиито основни характеристики биха съответствали напълно на хеджираната позиция.

Б6.5.33 Ако действителната времева стойност и съгласуваната времева стойност се различават, предприятието определя сумата, която се натрупва в отделен компонент на собствения капитал в съответствие с параграф 6.5.15, както следва:

а) ако в началото на хеджиращото взаимоотношение действителната времева стойност е по-голяма от съгласуваната времева стойност, предприятието:

i) определя сумата, която се натрупва в отделен компонент на собствения капитал, въз основа на съгласуваната времева стойност; и

ii) отчита разликите в промените на справедливата стойност между двете времеви стойности в печалбата или загубата;

б) ако в началото на хеджиращото взаимоотношение действителната времева стойност е по-малка от съгласуваната времева стойност, предприятието определя сумата, която се натрупва в отделен компонент на собствения капитал, като ползва по-ниската от съвкупната промяна в справедливата стойност на:

i) действителната времева стойност; и

ii) съгласуваната времева стойност.

Всяка останала част от промяната в справедливата стойност на действителната времева стойност се признава в печалбата или загубата.

Отчитане на форуърдния елемент на форуърдни договори и основен спред на чуждестранна валута на финансови инструменти

Б6.5.34 Може да се счита, че форуърден договор е свързан с определен времеви период, защото неговият форуърден елемент представлява такса за определен период от време (което е срокът, за който той е определен). Аспектите, които следва обаче да бъдат отчетени, когато се определя дали хеджиращият инструмент хеджира сделка или хеджирана позиция, свързана с времеви период, са характеристиките на съответната хеджирана позиция, включително кога и по какъв начин тя оказва влияние върху печалбата или загубата. Следователно предприятието оценява вида на хеджираната позиция (виж параграф 6.5.15, буква а) и параграф 6.5.16) въз основа на естеството на хеджираната позиция (независимо от това дали хеджиращото взаимоотношение е хеджиране на паричен поток, или хеджиране на справедлива стойност):

а) форуърдният елемент на форуърден договор се отнася за хеджирана позиция, свързана със сделка, ако естеството на хеджираната позиция е сделка, за която форуърдният елемент има характеристиките на разходи по тази сделка. Пример за това е, когато форуърдният елемент се отнася за хеджирана позиция, която води до признаването на позиция, чиято първоначална оценка включва разходите по сделката (например предприятие хеджира покупка на материални запаси, деноминирана в чуждестранна валута, независимо дали става дума за прогнозна сделка или неотменим ангажимент, срещу валутен риск и включва разходите по сделката в първоначалната оценка на материалните запаси). Вследствие на включването на форуърдния елемент в първоначалната оценка на конкретната хеджирана позиция, форуърдният елемент оказва влияние върху печалбата или загубата по същото време както тази хеджирана позиция. Аналогично, предприятие, което хеджира продажбата на стока, деноминирана в чуждестранна валута, срещу валутен риск, независимо дали става дума за прогнозна сделка или неотменим ангажимент, би включило форуърдния елемент като част от разходите, свързани с продажбата (следователно форуърдният елемент ще бъде признат в печалбата или загубата в същия период, както приходите от хеджираната продажба);

- б) форуърдният елемент на форуърден договор се отнася за хеджирана позиция, свързана с времеви период, ако естеството на хеджираната позиция е такова, че форуърдният елемент има характеристиките на разход за получаване на защита срещу риск за определен период от време (но хеджираната позиция не води до сделка, която включва концепцията за разходи по операцията в съответствие с буква а). Например, ако материални запаси от стоки бъдат хеджирани срещу промени на справедливата стойност в продължение на шест месеца, като се използва стоков форуърден договор със съответната продължителност, форуърдният елемент на форуърдния договор ще бъде отнесен към печалбата или загубата (т.е. амортизирана на систематична и рационална основа) през този шестмесечен период. Друг пример е хеджиране на нетна инвестиция в предприятие в чужбина, която се хеджира за 18 месеца чрез валутен форуърден договор, което би довело до разпределяне на форуърдния елемент на форуърдния договор през този осемнадесет-месечен период.
- Б6.5.35 Характеристиките на хеджираната позиция, включително по какъв начин и кога хеджираната позиция оказва влияние върху печалбата или загубата, също оказват влияние върху периода, през който се амортизира форуърдният елемент на форуърдния договор, който хеджира хеджирана позиция, свързана с времеви период, която е през периода, за който се отнася форуърдният елемент. Например, ако чрез форуърден договор се хеджира експозицията към риск от променливост в тримесечните лихвени проценти за тримесечен период, който започва след шест месеца, форуърдният елемент се амортизира през периода, обхващаш от седмия до деветия месец.
- Б6.5.36 Счетоводното отчитане на форуърдния елемент на форуърден договор в съответствие с параграф 6.5.16 също се прилага, ако към датата, на която форуърдният договор е определен като хеджиращ инструмент, форуърдният елемент е равен на нула. В този случай предприятието признава всички промени в справедливата стойност, дължащи се на форуърдния елемент, в другия всеобхватен доход, въпреки че съвкупната промяна в справедливата стойност, дължаща се на форуърдния елемент, за целия срок на хеджиращото взаимоотношение е нула. Следователно, ако форуърдният елемент на форуърден договор се отнася за:
- а) хеджирана позиция, свързана със сделка, размерът по отношение на форуърдния елемент в края на хеджиращото взаимоотношение, който коригира хеджираната позиция или който се прекласифицира в печалбата или загубата (вж. параграф 6.5.15, буква б и параграф 6.5.16), ще бъде нула;
 - б) хеджирана позиция, свързана с времеви период, амортизационната сума, свързана с форуърдния елемент, е нула.
- Б6.5.37 Счетоводното отчитане на форуърдния елемент на форуърден договор в съответствие с параграф 6.5.16 се прилага само дотолкова, доколкото форуърдният елемент се отнася за хеджираната позиция (съгласуван форуърден елемент). Форуърдният елемент на форуърден договор се отнася за хеджираната позиция, ако основните характеристики на форуърдния договор (като номинална стойност, срок и базов актив) са съгласувани с хеджираната позиция. Следователно, ако основните характеристики на форуърдния договор и на хеджираната позиция не са напълно съгласувани, предприятието определя съгласуван форуърден елемент, т.е. каква част от форуърдния елемент, включена във форуърдния договор (действителен форуърден елемент), се отнася за хеджираната позиция (и поради това следва да бъде третирана в съответствие с параграф 6.5.16). Предприятието определя съгласувания форуърден елемент въз основа на оценка на форуърден договор, чиито основни характеристики биха съответствали напълно на хеджираната позиция.
- Б6.5.38 Ако действителният форуърден елемент и съгласуваният форуърден елемент се различават, предприятието определя сумата, която се натрупва в отделен компонент на собствения капитал в съответствие с параграф 6.5.16, както следва:
- а) ако в началото на хеджиращото взаимоотношение абсолютната стойност на действителния форуърден елемент е по-голяма от тази на съгласувания форуърден елемент, предприятието:
 - і) определя сумата, която се натрупва в отделен компонент на собствения капитал, въз основа на съгласувания форуърден елемент; и

- ii) отчита разликите в промените на справедливата стойност между двата форуърдни елемента в печалбата или загубата;
- б) ако в началото на хеджиращото взаимоотношение абсолютната стойност на действителния форуърден елемент е по-малка от тази на съгласувания форуърден елемент, предприятието определя сумата, която се натрупва в отделен компонент на собствения капитал, като ползва по-ниската от съвкупната промяна в справедливата стойност на:
- i) абсолютната стойност на действителния форуърден елемент; и
 - ii) абсолютната стойност на съгласувания форуърден елемент.

Всяка останала част от промяната в справедливата стойност на действителния форуърден елемент се признава в печалбата или загубата.

- Б6.5.39 Когато предприятие отделя основния спред на чуждестранна валута от даден финансов инструмент и го изключва от определянето на този финансов инструмент като хеджиращ инструмент (вж. параграф 6.2.4, буква б), насоките за приложение в параграфи Б6.5.34—Б6.5.38 се прилагат за основния спред на чуждестранна валута по същия начин, както по отношение на форуърдния елемент на форуърден договор.

Хеджиране на група от позиции (раздел 6.6)

Хеджиране на нетна позиция

Условия за счетоводно отчитане на хеджирането и определяне на нетна позиция

- Б6.6.1 Нетна позиция отговаря на условията за счетоводно отчитане на хеджирането само ако предприятието хеджира на нетна основа за целите на управлението на риска. Дали предприятието извършва такова хеджиране представлява фактическо обстоятелство (не само твърдение или документация). Следователно предприятието не може да прилага отчитане на хеджиране на нетна основа единствено с оглед постигане на конкретни счетоводни резултати, ако това би било в противоречие с неговия подход за управление на риска. Хеджирането на нетна позиция трябва да бъде част от установената стратегия за управление на риска. Обичайно това би било одобрено от ключовия управленски персонал (съгласно определението в МСС 24).
- Б6.6.2 Например, предприятие А, чиято функционална валута е неговата местна валута, е поело неотменим ангажимент да плати 150000 ЧПЕ за рекламни разходи след девет месеца и неотменим ангажимент да продаде продукция за 150000 ЧПЕ след 15 месеца. Предприятие А сключва валутен дериватив, който се урежда след девет месеца и съгласно който то получава 100 ЧПЕ и плаща 70 ПЕ. Предприятие А няма други експозиции към ЧПЕ. Предприятие А не управлява валутния си риск на нетна основа. Следователно предприятие А не може да прилага счетоводно отчитане на хеджирането за хеджиращо взаимоотношение между валутен дериватив и нетна позиция от 100 ЧПЕ (състояща се от 150000 ЧПЕ по твърдия ангажимент за покупка — например на рекламни услуги — и 149900 ЧПЕ (от 150000 ЧПЕ) по твърдия ангажимент за продажба) за период от девет месеца.
- Б6.6.3 Ако предприятие А бе управлявало валутния риск на нетна основа и не бе сключило валутен дериватив (тъй като той увеличава неговата експозиция към валутен риск, вместо да я намалява), тогава предприятието би било в естествена хеджирана позиция в продължение на девет месеца. Обикновено тази хеджирана позиция няма да бъде отразена във финансовите отчети, тъй като сделките биват признати през различни бъдещи отчетни периоди. Нулевата нетна позиция би отговаряла на условията за счетоводно отчитане на хеджирането само ако са спазени условията по параграф 6.6.6.

Б6.6.4 Когато група от позиции, които представляват нетна позиция, е определена като хеджирана позиция, предприятието определя съвкупната група от позиции, която включва позициите, които могат да съставляват нетната позиция. На предприятието не се позволява да определя дадена неспецифична абстрактна сума от нетна позиция. Например, предприятие е поело група от твърди ангажименти за продажба след девет месеца за 100 ЧПЕ и група от твърди ангажименти за покупка след 18 месеца за 120 ЧПЕ. Предприятието не може да определи абстрактна сума на нетна позиция до 20 ЧПЕ. Вместо това то трябва да определи brutния размер на покупките и brutния размер на продажбите, които заедно водят до хеджираната нетна позиция. Предприятието определя brutните позиции, които водят до нетната позиция, по такъв начин, че предприятието да е в състояние да спазва изискванията за счетоводно отчитане на отговарящи на критериите хеджиращи взаимоотношения.

Прилагане на изискванията за ефективност на хеджирането по отношение на хеджирането на нетна позиция

Б6.6.5 Когато определя дали изискванията за ефективност на хеджирането по параграф 6.4.1, буква в) са изпълнени по отношение на хеджирането на нетна позиция, предприятието разглежда промените в стойността на позициите в нетната позиция, които имат подобен ефект както хеджиращия инструмент, заедно с промяната в справедливата стойност на хеджиращия инструмент. Например, предприятие е поело група от твърди ангажименти за продажба след девет месеца за 100 ЧПЕ и група от твърди ангажименти за покупка след 18 месеца за 120 ЧПЕ. То хеджира валутния риск по нетната позиция от 20 ЧПЕ чрез използване на форуърден договор за обмен на валута за 20 ЧПЕ. Когато определя дали изискванията за ефективност на хеджирането по параграф 6.4.1, буква в) са изпълнени, предприятието взема предвид връзката между:

а) промяната на справедливата стойност на форуърдния договор за обмен на валута заедно със свързаните с валутния риск промени в стойността на неотменимите ангажименти за продажба; и

б) свързаните с валутния риск промени в стойността на неотменимите ангажименти за покупка.

Б6.6.6 Аналогично, ако в примера по параграф Б6.6.5 предприятието бе имало нулева нетна позиция, то би взело предвид връзката между свързаните с валутния риск промени в стойността на неотменимите ангажименти за продажба и свързаните с валутния риск промени в стойността на неотменимите ангажименти за покупка, когато определя дали изискванията за ефективност на хеджирането по параграф 6.4.1, буква в) са изпълнени.

Хеджиране на паричен поток, което представлява нетна позиция

Б6.6.7 Когато предприятие хеджира група от позиции с прихващащи се рискови позиции (т.е. нетна позиция), условията за счетоводно отчитане на хеджирането зависят от вида на хеджирането. При хеджиране на справедлива стойност нетната позиция може да отговаря на критериите за хеджирана позиция. Ако обаче става въпрос за хеджиране на паричен поток, тогава нетната позиция може да отговаря на критериите за хеджирана позиция единствено ако това е хеджиране на валутен риск и при определянето на тази нетна позиция се посочва отчетен период, през който се очаква прогнозните сделки да окажат влияние върху печалбата или загубата, както и тяхното естество и размер.

Б6.6.8 Например, предприятие има нетна позиция с долен пласт от продажби на стойност 100 ЧПЕ и долен пласт от покупки на стойност 150 ЧПЕ. Както покупките, така и продажбите са деноминирани в една и съща чуждестранна валута. За да се уточни в достатъчна степен определянето на хеджираната нетна позиция, при първоначалното документиране на хеджиращото взаимоотношение предприятието определя, че продажбите може да бъдат на продукт А или продукт Б, а покупките може да бъдат на машини от тип А, машини от тип Б и суровини от тип А. Предприятието също така посочва обемите на сделките и тяхното естество. Предприятието документира, че долният пласт от продажби (100 ЧПЕ) е съставен от прогнозен обем на продажби на първите 70 ЧПЕ от продукт А и първите 30 ЧПЕ от продукт Б. Ако се очаква тези обеми на продажби да окажат влияние върху печалбата или загубата в различни отчетни периоди, предприятието би включило това в документацията, например първите 70 ЧПЕ от продажба на продукт А, които се очаква да окажат влияние върху печалбата или загубата през първия отчетен период, и първите 30 ЧПЕ от продажба на продукт Б, които се очаква да окажат влияние върху печалбата или загубата през втория отчетен период. Предприятието също така документира, че долният пласт на покупките (150 ЧПЕ) е съставен от покупки за първите 60 ЧПЕ на машини от тип А, първите 40 ЧПЕ на машини от тип Б и първите 50 ЧПЕ на суровини от тип А. Ако се очаква, че тези обеми на покупките ще окажат влияние върху печалбата или загубата в различни отчетни периоди, предприятието би включило в документацията данни за обема на покупките, разпределени по отчетни периоди, през които се очаква те да окажат влияние върху печалбата или загубата (подобно на начина, по който документира обемите на продажбите). Например, прогнозната сделка ще бъде посочена като:

- а) първите 60 ЧПЕ за покупки на машини от тип А, които се очаква да окажат влияние върху печалбата или загубата от третия отчетен период през следващите десет отчетни периода;
- б) първите 40 ЧПЕ за покупки на машини от тип Б, които се очаква да окажат влияние върху печалбата или загубата от четвъртия отчетен период през следващите двадесет отчетни периода; и
- в) първите 50 ЧПЕ за покупки на суровини от тип А, които се очаква да бъдат получени през третия период и продадени, т.е. да окажат влияние върху печалбата или загубата в този и следващия отчетен период.

Уточняването на естеството на обемите на прогнозната сделка ще включва аспекти като амортизационен план за отчетни обекти от категорията на имотите, машините и съоръженията от един и същ вид, ако естеството на тези отчетни обекти е такова, че амортизационният план може да се различава в зависимост от начина, по който предприятието използва тези обекти. Например, ако използва отчетни обекти от категорията на машините от тип А в два различни производствени процеса, в резултат на което се прилагат методът на линейна амортизация в рамките на 10 отчетни периода и съответно методът според количеството на произведената продукция, в своята документация на прогнозно закупеното количество на машини от тип А предприятието ще включи разпределение на този обем според прилагания амортизационен план.

Б6.6.9 При хеджиране на паричен поток на нетна позиция сумите, определени в съответствие с параграф 6.5.11, включват промените в стойността на позициите в нетната позиция, които имат подобен ефект както хеджиращия инструмент, заедно с промяната в справедливата стойност на хеджиращия инструмент. Промените в стойността на позициите в нетната позиция, които имат подобен ефект както хеджиращия инструмент, се признават само ако се отнасят до сделки, които са признати, например когато прогнозна продажба се признава като приход. Например, предприятие очаква да реализира група от много вероятни прогнозни продажби след девет месеца за 100 ЧПЕ и група от много вероятни прогнозни покупки след 18 месеца за 120 ЧПЕ. То хеджира валутния риск по нетната позиция от 20 ЧПЕ чрез използване на форуърден договор за обмен на валута за 20 ЧПЕ. Когато определя сумите, които са признати в резерва от хеджиране на паричен поток в съответствие с параграф 6.5.11, буква а) — параграф 6.5.11, буква б), предприятието сравнява:

- а) промяната на справедливата стойност на форуърдния договор за обмен на валута заедно със свързаните с валутния риск промени в стойността на много вероятните прогнозни продажби; и
- б) свързаните с валутния риск промени в стойността на много вероятните прогнозни покупки.

Предприятието признава обаче само сумите, свързани с форуърдните валутни договори, докато много вероятните прогнозни сделки за продажба се признават във финансовите отчети, т.е. когато печалбите или загубите от тези прогнозни сделки бъдат признати (т.е. промяната в стойността, която се дължи на промяна на обменния курс между определянето на хеджиращото взаимоотношение и признаването на приходите).

Б6.6.10 Аналогично, ако в примера предприятието имаше нулева нетна позиция, то би сравнило свързаните с валутния риск промени в стойността на много вероятните прогнозни продажби със свързаните с валутния риск промени в стойността на много вероятните прогнозни покупки. Тези суми обаче се признават единствено след като съответните прогнозни сделки бъдат признати във финансовите отчети.

Пластове от групи от позиции (отчетни обекти), определени като хеджирани позиции

Б6.6.11 Поради същите причини както посочените в параграф Б6.3.19 при определянето на пластов компонент на групи от съществуващи позиции е необходимо да се установи конкретно номиналната стойност на групата от позиции, от които е определен хеджиращият пластов компонент.

- Б6.6.12 Хеджиращо взаимоотношение може да включва пластове от няколко различни групи от позиции. Например, при хеджиране на нетна позиция на група от активи и група от пасиви хеджиращото взаимоотношение може да включва комбинация от пластов компонент на група от активи и пластов компонент на група от пасиви.

Представяне на печалбите или загубите от хеджиращия инструмент

- Б6.6.13 Ако позициите са хеджирани заедно като група при хеджиране на паричен поток, те могат да окажат влияние върху различни статии в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход. Представянето на печалбите или загубите от хеджиране в този отчет зависи от групата от позиции.
- Б6.6.14 Ако в групата от позиции липсват прихващащи се рискови позиции (например група от разходи в чуждестранна валута, оказващи влияние върху различни статии в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, които са хеджирани за валутен риск), то печалбите или загубите от прекласифицирания хеджиращ инструмент се разпределят по статиите, върху които хеджираните позиции оказват влияние. Това разпределение се извършва на систематична и рационална основа, като не трябва да води до брутно сумиране на нетната печалба или загуба, произтичаща от един хеджиращ инструмент.
- Б6.6.15 Ако в групата от позиции има прихващащи се рискови позиции (например група от деноминирани в чуждестранна валута продажби и разходи, хеджирани заедно за валутен риск), тогава предприятието представя печалбите или загубите от хеджиране в отделна статия в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход. Да разгледаме например хеджирането на валутния риск по нетна позиция от продажби в чуждестранна валута за 100 ЧПЕ и разходи в чуждестранна валута за 80 ЧПЕ, като се използва форуърден валутен договор за 20 ЧПЕ. Печалбата или загубата от форуърдния валутен договор, която е прекласифицирана от резерва от хеджиране на паричен поток в печалбата или загубата (когато нетната позиция оказва влияние върху печалбата или загубата), се представя в отделна статия от хеджираните продажби и разходи. Освен това, ако продажбите възникват през по-ранен период отколкото разходите, приходите от продажбите ще бъдат все пак измерени по обменния курс по спот сделки в съответствие с МСС 21. Свързаната печалба или загуба от хеджиране се представя в отделна статия, така че печалбата или загубата да отразява ефекта от хеджирането на нетната позиция, като се извършва съответната корекция на резерва от хеджиране на паричен поток. Когато хеджираните разходи оказват влияние върху печалбата или загубата в последващ период, хеджиращата печалба или загуба, призната преди в резерва от хеджиране на паричен поток по продажбите, се прекласифицира в печалбата или загубата и се представя като отделна статия от тези, които включват хеджирани разходи, които се измерват по обменния курс по спот сделки в съответствие с МСС 21.
- Б6.6.16 С някои видове хеджиране на справедлива стойност не се цели основно да бъде прихващана промяната в справедливата стойност на хеджираната позиция, а по-скоро да бъдат преобразувани паричните потоци по хеджираната позиция. Например, предприятие хеджира справедливата стойност на дългов инструмент с фиксиран лихвен процент срещу лихвен риск посредством лихвен суап. С това хеджиране предприятието цели да преобразува паричните потоци, свързани с фиксирания лихвен процент, в парични потоци, свързани с плаващ лихвен процент. Тази цел е отразена в счетоводното отчитане на хеджиращото взаимоотношение чрез включване на начислената нетна лихва по лихвения суап в печалбата или загубата. При хеджиране на нетна позиция (например нетна позиция по актив с фиксиран лихвен процент и пасив с фиксиран лихвен процент) тази начислена нетна лихва трябва да се представи в отделна статия в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход. Целта е да се избегне брутно сумиране на нетни печалби или загуби по един инструмент с оглед прихващането на брутните суми и признаването им в различни статии (по този начин например се избягва сумирането на нетни получени лихвени постъпления по един лихвен суап в брутни лихвени приходи и брутни лихвени разходи).

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ (ГЛАВА 7)

Преходни разпоредби (раздел 7.2)

Финансови активи, държани за търгуване

- Б7.2.1 Към датата на първоначалното прилагане на настоящия стандарт предприятието трябва да определи дали целта на стопанския модел на предприятието за управление на всеки един от неговите финансови активи отговаря на условието в параграф 4.1.2, буква а) или на условието в параграф 4.1.2А, буква а), или дали даден финансов актив е допустим за избор в параграф 5.7.5. За тази цел предприятието определя дали финансовите активи отговарят на определението за държани за търгуване, сякаш предприятието е закупило активите към датата на първоначалното прилагане.

Обезценка

- Б7.2.2 При преминаването към МСФО предприятието следва да се стреми да определи приблизително кредитния риск при първоначалното признаване, като взема предвид цялата разумна и доказуема информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия. Към дата на преминаването към МСФО от предприятието не се изисква да предприеме изчерпателно търсене на информация, когато определя дали е настъпило значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване. Ако предприятието не е в състояние да определи това без извършването на излишни разходи или усилия, се прилага параграф 7.2.20.
- Б7.2.3 Когато определя коректива за загуби по първоначално признати финансови инструменти (или заемни ангажименти или договори за финансова гаранция, по които предприятието е станало страна) преди датата на първоначално прилагане, както при преминаването, така и до отписването на тези позиции предприятието вземе предвид информацията, която се отнася до установяването или приблизителното определяне на кредитния риск при първоначално признаване. С оглед установяването или приблизителното определяне на кредитния риск предприятието може да използва вътрешна и външна информация, включително информация за портфейла, в съответствие с параграфи Б5.5.1—Б5.5.6.
- Б7.2.4 Предприятие, което разполага с малко информация за отминали периоди, може да използва информацията от вътрешни доклади, статистически данни (които може да са били генерирани при вземане на решение за пускането на нов продукт), информацията за подобни продукти или опита на сходни групи за сравними финансови инструменти, ако е приложимо.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ (ДОПЪЛНЕНИЕ А)

Деривативи

- БА.1 Типични примери за деривативи са фючърните и форуърдните, суаповите и опционните договори. Деривативът обикновено има условна стойност, която е количество валута, брой акции, брой топлинни единици или обем, или други единици, посочени в договора. Деривативният инструмент обаче не изисква от притежателя или издателя да инвестира или да получи условната стойност в началото на договора. В друг случай деривативът би могъл да изисква фиксирано плащане или плащане на сума, която може да се промени (но не пропорционално на промяната в базовия актив) в резултат от някакво бъдещо събитие, което не е свързано с условната стойност. Например, договор може да изисква фиксирано плащане на 1000 ПЕ, ако шестмесечният LIBOR се увеличи със 100 базисни пункта. Този договор е дериватив, въпреки че не е посочена конкретно условна стойност.
- БА.2 Определението за дериватив в настоящия стандарт включва договорите, които се уреждат брутно чрез доставката на базовия актив (например форуърден договор за покупка на дългов инструмент с фиксиран лихвен процент). Предприятието може да има договор за покупка или продажба на нефинансов отчетен обект, който може да бъде уреден нетно в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти (например договор за покупка или продажба на стоки по твърдо определена цена на бъдеща дата). Този договор е в обхвата на настоящия стандарт, освен ако е бил сключен и продължава да се държи с цел доставка на нефинансовия отчетен обект в съответствие с очакваните потребности на предприятието от покупка, продажба или използване. Настоящият стандарт се прилага обаче за тези договори за очакваните потребности на предприятието за покупка, продажба или използване, ако предприятието извърши определяне в съответствие с параграф 2.5 (вж. параграфи 2.4–2.7).
- БА.3 Една от определящите характеристики на дериватива е, че той е с първоначална нетна инвестиция, която е по-малка от тази, която би се изисквала за други видови договори, за които би се очаквало да отговорят по сходен начин на промените в пазарните фактори. Опционният договор отговаря на това определение, тъй като премията е по-малка от инвестицията, която би се изисквала за придобиването на базовия финансов инструмент, с който е свързана опцията. Валутен суап, който изисква първоначална размяна на различни валути с равни справедливи стойности, отговаря на определението, тъй като е с нулева първоначална нетна инвестиция.
- БА.4 Обичайната (стандартизирана) покупка или продажба води до ангажимент с твърдо определена цена между датата на сделката и датата на уреждането, който отговаря на определението за дериватив. Поради краткия срок на ангажимента обаче, той не се признава като деривативен финансов инструмент. Вместо това настоящият стандарт предвижда специално счетоводно отчитане на такива обичайни договори (вж. параграфи 3.1.2 и Б3.1.3—Б3.1.6).

БА.5 В определението за дериватив се упоменават нефинансови променливи, които не са специфични за страна по договора. Те включват индекс на загубите от земетресения в конкретен регион и индекс на температури в конкретен град. Нефинансови променливи, които са специфични за страна по договора, включват възникването или липсата на пожар, който поврежда или унищожава актив на страна по договора. Промяната в справедливата стойност на нефинансов актив е специфична за собственика, ако справедливата стойност отразява не само промени в пазарните цени на такива активи (финансова променлива), но също и в състоянието на конкретния притежаван нефинансов актив (нефинансова променлива). Например, ако гаранция за остатъчната стойност на лек автомобил излага гаранта на риска от промени във физическото състояние на автомобила, промяната в тази остатъчната стойност е специфична за собственика на лекия автомобил.

Финансови активи и пасиви, държани за търгуване

БА.6 Търгуването обикновено отразява активно и често купуване и продаване, а финансовите инструменти, държани за търгуване, като цяло се използват с цел генериране на печалба от краткосрочни колебания в цените или нормата на печалба на дилъра.

БА.7 Финансовите пасиви, държани за търгуване, включват:

- а) деривативни пасиви, които не се отчитат като хеджиращи инструменти;
- б) задължения за предоставяне на финансови активи, взети назаем от продавач на къси позиции (т.е. предприятие, което продава финансови активи, които е взело назаем и още не притежава);
- в) финансови пасиви, поети с намерение да бъдат изкупени обратно в близко бъдеще (например търгуван на фондова борса дългов инструмент, който емитентът може да изкупи обратно в близко бъдеще в зависимост от промените в справедливата му стойност); и
- г) финансови пасиви, които са част от портфейл от определени финансови инструменти, които се управляват заедно и за които има доказателства за скорошен модел на реализиране на краткосрочна печалба.

БА.8 Фактът, че даден пасив е използван за финансиране на търговски дейности, сам по себе си не прави пасива, държан за търгуване.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 10

Консолидирани финансови отчети

ЦЕЛ

- 1 Целта на настоящия МСФО е да установи принципи за представяне и изготвяне на консолидирани финансови отчети, когато дадено предприятие контролира едно или повече други предприятия.

Постигане на целта

- 2 За постигане на посочената в параграф 1 цел настоящият МСФО:
 - а) изисква предприятието (*предприятието майка*), което контролира едно или повече други предприятия (*дъщерни предприятия*), да представя консолидирани финансови отчети;
 - б) определя принципа на контрол и установява контрола като база за консолидиране;
 - в) определя как се прилага принципът на контрол с цел да се установи дали даден инвеститор контролира предприятието, в което е инвестирано, и следователно трябва да консолидира това предприятие
 - г) определя изискванията за отчитане по отношение на изготвянето на консолидираните финансови отчети. и
 - д) дава определение за инвестиционно предприятие и определя условията за изключение от изискването за консолидиране за някои дъщерни предприятия на инвестиционното предприятие.
- 3 Настоящият МСФО не касае изискванията за отчитане на бизнес комбинации и тяхното въздействие върху консолидирането, включително репутацията, произтичаща от бизнес комбинацията (вж. МСФО 3 *Бизнес комбинации*).

ОБХВАТ

- 4 Предприятието майка представя консолидирани финансови отчети. Настоящият МСФО се прилага спрямо всички предприятия, с изключение на следните случаи:
 - а) предприятието майка не е задължено да представя консолидирани финансови отчети, ако отговаря на всички условия, посочени по-долу:
 - i) то е напълно притежавано дъщерно предприятие или е частично притежавано дъщерно предприятие на друго предприятие и всички други негови собственици, включително онези, които в друг случай нямат право на глас, са били информирани за това и не възразяват предприятието майка да не представя консолидирани финансови отчети;
 - ii) неговите дългови инструменти или инструменти на собствения капитал не се търгуват на публичен пазар (местна или чуждестранна фондова борса или извънборсов пазар, включително местни и регионални пазари);
 - iii) то не е предоставило, нито е в процес на предоставяне на финансовите си отчети пред комисия по ценните книжа или друг регулаторен орган за целите на емитиране на какъвто и да било клас инструменти на публичен пазар; и
 - iv) неговото крайно или което и да било междинно предприятие изготвя финансови отчети, които са на разположение за публично ползване, които отговарят на изискванията на МСФО и в които дъщерните предприятия са консолидирани или са оценени по справедлива стойност в печалбата или загубата в съответствие с настоящия МСФО.
 - б) [заличен].
 - в) [заличен].
- 4А Настоящият МСФО не се прилага за плановете за доходи след напускане или други плановете за дългосрочни доходи на наетите лица, за които се прилага МСС 19 *Доходи на наетите лица*.

4Б Предприятие майка, което е инвестиционно предприятие, не представя консолидирани финансови отчети, ако от него се изисква, по силата на параграф 31 от настоящия МСФО, да оцени всички свои дъщерни предприятия по справедлива стойност през печалбата или загубата.

КОНТРОЛ

5 **Инвеститорът, независимо от характера на своето участие в предприятието (предприятието, в което е инвестирано), определя дали е предприятие майка, като преценява дали контролира предприятието, в което е инвестирано.**

6 **Инвеститорът контролира предприятието, в което е инвестирано, когато е изложен на или има права върху променливите доходи от своето участие в предприятието, в което е инвестирано, и има възможност да окаже въздействие върху тези доходи посредством своята власт (правомощия) върху предприятието, в което е инвестирано.**

7 **Следователно инвеститорът контролира предприятието, в което е инвестирано, единствено ако инвеститорът притежава всичко долупосочено:**

а) **власт върху предприятието, в което е инвестирано (вж. параграфи 10—14);**

б) **излагане на или права върху променливите доходи от неговото участие в предприятието, в което е инвестирано (вж. параграфи 15 и 16); и**

в) **възможност да използва своята власт върху предприятието, в което е инвестирано, за да окаже въздействие върху размера на доходите на инвеститора (вж. параграфи 17 и 18).**

8 Когато преценява дали контролира дадено предприятие, в което е инвестирано, инвеститорът отчита всички факти и обстоятелства. Ако има факти и обстоятелства, сочещи, че има промени в един или повече от трите елемента на контрола, посочени в параграф 7, инвеститорът прави повторна преценка дали контролира предприятието, в което е инвестирано (вж. параграфи Б80—Б85).

9 Двама или повече инвеститори контролират съвместно дадено предприятие, в което е инвестирано, когато трябва да ръководят заедно значимите дейности. В такива случаи, поради факта, че нито един инвеститор не може да ръководи дейностите без сътрудничеството на другите, никой от инвеститорите не контролира самостоятелно предприятието, в което е инвестирано. Всеки инвеститор отчита своето (дялово) участие в предприятието, в което е инвестирано, в съответствие с относимите МСФО, като МСФО 11 *Съвместни споразумения*, МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия* или МСФО 9 *Финансови инструменти*.

Правомощия

10 Инвеститорът има власт (правомощия) върху предприятието, в което е инвестирано, когато разполага със съществуващи права, които му дават възможност към дадения момент да ръководи *значимите дейности*, т.е. дейностите, които оказват съществено въздействие върху доходите на предприятието, в което е инвестирано.

11 Правомощията произтичат от права. Понякога преценяването на властта е лесно, например когато властта върху предприятието, в което е инвестирано, е получена направо и само благодарение на правата на глас, осигурени от инструменти на собствения капитал като акции, и може да бъде преценени чрез разглеждане на правата на глас от тези дялови участия. В други случаи преценката ще е по-сложна и ще изисква разглеждането на повече от един фактор, например когато правомощията са резултат от едно или повече договорни споразумения.

12 Инвеститорът, който към момента може да ръководи значимите дейности, има правомощия дори ако неговите права да ръководи все още не са упражнени. Доказателствата, че инвеститорът е ръководил значимите дейности, могат да спомогнат за определянето на това дали инвеститорът има власт, но тези доказателства сами по себе си не са решаващи за определяне дали инвеститорът има власт върху дадено предприятие, в което е инвестирано.

13 Ако двама или повече инвеститори притежават съществуващи права, които им дават възможност еднолично да ръководят различни значими дейности, инвеститорът, който към момента може да ръководи дейностите, които в най-голяма степен засягат доходите на предприятието, в което е инвестирано, има власт върху споменатото предприятие.

- 14 Инвеститорът може да има власт върху дадено предприятие, в което е инвестирано, дори ако други предприятия притежават съществуващи права, които към момента им дават възможност да участват в управлението на значимите дейности, например когато друго предприятие има *значително влияние*. Въпреки това инвеститорът, който притежава само защитни права, няма власт върху предприятието, в което е инвестирано (вж. параграфи Б26—Б28), и, следователно, не контролира споменатото предприятие.

Доходи (възвръщаемост)

- 15 Инвеститорът е изложен на или има права върху променливите доходи от своето участие в предприятието, в което е инвестирано, когато доходите на инвеститора от неговото участие може да се променят като последица от резултатите на предприятието, в което е инвестирано. Доходите на инвеститора може да бъдат само положителни, само отрицателни или положителни и отрицателни.
- 16 Въпреки че само един инвеститор може да контролира дадено предприятие, в което е инвестирано, в разпределението на доходите от споменатото предприятие може да участва повече от едно лице. Например притежателите на неконтролиращи участия могат да участват в печалбата или разпределенията на дадено предприятие, в което е инвестирано.

Връзка между правомощия и доходи

- 17 Инвеститорът контролира дадено предприятие, в което е инвестирано, ако инвеститорът не само има власт върху споменатото предприятие и излагане на или права върху променливите доходи от своето участие във въпросното предприятие, но също така има възможност да упражнява своята власт, за да оказва въздействие върху доходите на инвеститора от неговото участие в предприятието, в което е инвестирано.
- 18 Следователно инвеститорът, който има права за вземане на решения, определя дали е принципал или агент. Инвеститорът, който в съответствие с параграфи Б58—Б72 е агент, не контролира предприятието, в което е инвестирано, когато упражнява правата за вземане на решения, които са му делегирани.

ИЗИСКВАНИЯ ЗА СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ

19 Предприятието майка изготвя консолидирани финансови отчети, като прилага единни счетоводни политики за едни и същи сделки и други събития, станали при сходни обстоятелства.

- 20 Консолидирането на предприятието, в което е инвестирано, започва от датата, на която инвеститорът е придобил контрола върху споменатото предприятие, и се преустановява, когато инвеститорът загуби контрола върху предприятието, в което е инвестирано.
- 21 Параграфи Б86—Б93 съдържат насоки за изготвянето на консолидирани финансови отчети.

Неконтролиращи участия

- 22 Предприятието майка представя неконтролиращите участия в собствения капитал в консолидирания отчет за финансовото състояние, отделно от собствения капитал на собствениците на предприятието майка.
- 23 Промените в участието на предприятието майка в собствеността на дадено дъщерно предприятие, които не водят до загуба на контрол от страна на предприятието майка върху дъщерното предприятие, представляват сделки със собствения капитал (т.е. сделки със собствениците в качеството им на собственици).
- 24 Параграфи Б94—Б96 съдържат насоки за счетоводно отчитане на неконтролиращите участия в консолидираните финансови отчети.

Загуба на контрол

- 25 Ако дадено предприятие майка изгуби контрол върху дадено дъщерно предприятие, предприятието майка:
- отписва активите и пасивите на бившето дъщерно предприятие от консолидирания отчет за финансовото състояние;
 - признава всяка запазена инвестиция в бившето дъщерно предприятие по нейната справедлива стойност към момента на загуба на контрола и впоследствие я отчита, заедно с всички суми, които са дължими от или на бившето дъщерно предприятие, в съответствие с относимите МСФО. Споменатата справедлива стойност се разглежда като справедливата стойност при първоначалното признаване на даден финансов актив в съответствие с МСФО 9 или, когато е целесъобразно, стойността при първоначалното признаване на дадена инвестиция в асоциирано предприятие или съвместно предприятие;

в) признава печалбата или загубата, свързана със загубата на контрол, относима към бившето контролиращо участие.

26 Параграфи Б97—Б99 определят насоки за счетоводно отчитане на загубата на контрол.

ОПРЕДЕЛЯНЕ ДАЛИ ДАДЕНО ПРЕДПРИЯТИЕ Е ИНВЕСТИЦИОННО ПРЕДПРИЯТИЕ

27 Предприятието майка определя дали представлява инвестиционно предприятие. Инвестиционно предприятие е предприятие, което:

- а) **получава финансиране от един или повече инвеститори с цел предоставяне на този инвеститор или инвеститори услуги по управление на инвестиции;**
- б) **поема задължение пред съответния инвеститор или инвеститори, че неговата стопанска цел е инвестиране на средства единствено за постигане на доходи от увеличаването на стойността на капитала, от дохода от инвестиции, или и от двете; и**
- в) **измерва и оценява резултатността на почти всички свои инвестиции на базата на справедливата стойност.**

Параграфи Б85А – Б85М дават съответните насоки за прилагане.

28 При преценката дали отговаря на определението, посочено в параграф 27, предприятието взема под внимание дали притежава следните характерни черти на инвестиционно предприятие:

- а) има повече от една инвестиция (вж. параграфи Б85О – Б85П);
- б) има повече от един инвеститор (вж. параграфи Б85Р – Б85Т);
- в) има инвеститори, които не са свързани лица спрямо предприятието (вж. параграфи Б85У – Б85Ф); и
- г) има участие в собствеността под формата на собствен капитал или подобни участия (вж. параграфи Б85Х – Б85Ц).

Отсъствието на някоя от тези характерни черти не лишава непременно предприятието от възможността да бъде определено като инвестиционно предприятие. Инвестиционно предприятие, което не притежава всички тези характерни черти, оповестява допълнителните сведения, изисквани по параграф 9А от МСФО 12 *Оповестяване на участията в други предприятия*.

29 Ако фактите и обстоятелствата показват, че са налице промени на един или няколко от трите елемента, които съставляват определението за инвестиционно предприятие, както е посочено в параграф 27, или в типичните характеристики на инвестиционно предприятие, както е посочено в параграф 28, предприятието майка прави нова преценка дали представлява инвестиционно предприятие.

30 Предприятие майка, което или престава да бъде инвестиционно предприятие, или става инвестиционно предприятие, отчита промяната в своя статут без обратна сила – от датата, на която възниква промяната на статута (вж. параграфи Б100 – Б101).

ИНВЕСТИЦИОННИ ПРЕДПРИЯТИЯ: ИЗКЛЮЧЕНИЕ ОТ ИЗИСКВАНЕТО ЗА КОНСОЛИДАЦИЯ

31 С изключение на посоченото в параграф 32, инвестиционното предприятие не консолидира своите дъщерни предприятия и не прилага МСФО 3, когато придобива контрол над друго предприятие. Вместо това инвестиционното предприятие оценява инвестицията в дъщерно предприятие по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9⁽⁵⁵⁾.

⁽⁵⁵⁾ В параграф В7 от МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети* се посочва „Ако предприятието прилага настоящия МСФО, но все още не прилага МСФО 9, всяко позоваване в настоящия МСФО на МСФО 9 се счита за позоваване на МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*.“

- 32 Независимо от изискването в параграф 31, ако инвестиционно предприятие има дъщерно предприятие, което само по себе си не е инвестиционно предприятие и чиято главна цел и предмет на дейност е да предоставя услуги, свързани с инвестиционната му дейност (вж. параграфи Б85В—Б85Д), то консолидира това дъщерно предприятие в съответствие с параграфи 19—26 от настоящия МСФО и прилага изискванията на МСФО 3 към придобиването на подобни дъщерни предприятия.
- 33 Предприятието майка на инвестиционно предприятие консолидира всички предприятия, над които има контрол, включително тези, които са контролирани чрез дъщерно инвестиционно предприятие, освен ако самото предприятие майка е инвестиционно предприятие.

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

консолидирани финансови отчети	Финансовите отчети на дадена група , в които активите, пасивите, собственият капитал, приходите, разходите и паричните потоци на предприятието майка и на неговите дъщерни предприятия са представени като такива на едно стопанско предприятие.
контрол върху предприятие, в което е инвестирано	Инвеститорът контролира предприятието, в което е инвестирано, когато инвеститорът е изложен на или има права върху променливите доходи от своето участие в споменатото предприятие и може да оказва въздействие върху тези доходи посредством своята власт върху предприятието, в което е инвестирано.
предприятие с права за вземане на решения	Предприятие с права за вземане на решения, което е или принципал, или агент на други лица.
група	Предприятието майка и неговите дъщерни предприятия .
инвестиционно предприятие	Предприятие, което: а) получава финансиране от един или повече инвеститори с цел предоставяне на този инвеститор или инвеститори услуги по управление на инвестиции; б) поема задължение пред съответния инвеститор или инвеститори, че неговата стопанска цел е инвестиране на средства единствено за постигане на доходи от увеличаването на стойността на капитала, от дохода от инвестиции, или и от двете; и в) измерва и оценява резултатността на почти всички свои инвестиции на базата на справедливата стойност.
неконтролиращо участие	Собствен капитал в дъщерно предприятие , който не е относим, било то пряко или непряко, към предприятие майка .
предприятие майка	Предприятие, което контролира едно или повече предприятия.
правомощия	Съществуващи права, които предоставят възможност към момента да се ръководят значимите дейности .
защитни права	Права, чието предназначение е да защитават интереса на лицето, което ги притежава, без да му дават власт върху предприятието, за което се отнасят тези права.
значими дейности	За целите на настоящия МСФО значими дейности са дейности на предприятието, в което е инвестирано, които оказват съществено въздействие върху доходите (възвръщаемостта) на споменатото предприятие.
права за отстраняване	Права за лишаване на предприятието с права за вземане на решения от неговите правомощия да взема решения.
дъщерно предприятие	Предприятие, което се контролира от друго предприятие.

Следните термини са определени в МСФО 11, МСФО 12 *Оповестяване на участията в други предприятия*, МСС 28 (изменен през 2011 г.) или МСС 24 *Оповестяване на свързаните лица* и се използват в настоящия МСФО със значенията, предвидени в споменатите МСФО:

-
- асоциирано предприятие
 - участие в друго предприятие,
 - съвместно предприятие
 - ключов управленски персонал,
 - свързано лице
 - значително влияние.

Допълнение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО. В него се описва прилагането на параграфи 1—33 и то е със същата правна сила като останалите части от МСФО.

Б1 Примерите в настоящото допълнение описват хипотетични ситуации. Въпреки че някои аспекти на примерите може да се наблюдават в действителен контекст, при прилагането на МСФО 10 трябва да бъдат оценени всички факти и обстоятелства на даден действителен контекст.

ПРЕЦЕНЯВАНЕ НА КОНТРОЛА

Б2 С цел да определи дали контролира предприятието, в което е инвестирано, инвеститорът преценява дали притежава всичко долупосочено:

- а) власт върху предприятието, в което е инвестирано;
- б) излагане на или права върху променливите доходи от своето участие в предприятието, в което е инвестирано; и
- в) възможност да използва своята власт върху предприятието, в което е инвестирано, за да окаже въздействие върху размера на доходите на инвеститора.

Б3 Разглеждането на следните фактори може да спомогне, когато се прави това определяне:

- а) целта и модела на предприятието, в което е инвестирано (вж. параграфи Б5—Б8);
- б) какви са значимите дейности и как се вземат решения по отношение на тези дейности (вж. параграфи Б11—Б13);
- в) дали правата на инвеститора му дават възможност към момента да ръководи значимите дейности (вж. параграфи Б14—Б54);
- г) дали инвеститорът е изложен на или има права върху променливите доходи от своето участие в предприятието, в което е инвестирано (вж. параграфи Б55—Б57); и
- д) дали инвеститорът може да използва своята власт върху предприятието, в което е инвестирано, за да окаже въздействие върху размера на доходите на инвеститора (вж. параграфи Б58—Б72).

Б4 Когато преценява контрола върху дадено предприятие, в което е инвестирано, инвеститорът взема предвид характера на своите взаимоотношения с другите лица (вж. параграфи Б73—Б75).

Цел и модел на предприятието, в което е инвестирано

Б5 Когато преценява контрола в дадено предприятие, в което е инвестирано, инвеститорът взема предвид целта и модела на споменатото предприятие, за да определи значимите дейности, как се вземат решения по отношение на значимите дейности, кой към момента има възможност да ръководи тези дейности и кой получава доходите от тези дейности.

Б6 Когато се разглеждат целта и моделът на предприятието, в което е инвестирано, може да е ясно, че споменатото предприятие е контролирано посредством инструменти на собствения капитал, които предоставят на притежателя право на пропорционален брой гласове, като например обикновени акции в предприятието, в което е инвестирано. В такъв случай, ако няма никакви други условия, които да променят вземането на решения, преценяването на контрола се съсредоточава върху това кое лице, ако има такова, разполага с право на достатъчно гласове, за да определя оперативните и финансовите политики на предприятието, в което е инвестирано (вж. параграфи Б34—Б50). В най-лесния случай инвеститорът, който притежава право на мнозинството от гласовете, ако няма други фактори, контролира предприятието, в което е инвестирано.

- Б7 В по-сложни случаи, за да се определи дали инвеститорът контролира дадено предприятие, в което е инвестирано, може да е необходимо да се разгледат някои или всички други фактори, посочени в параграф Б3.
- Б8 Дадено предприятие, в което е инвестирано, може да има такъв модел, че правата на глас да не са определящият фактор при вземането на решение относно това кой контролира споменатото предприятие. Такъв е случаят например когато определени права на глас са свързани единствено с административни задачи, а значимите дейности се ръководят по силата на договорни споразумения. В такива случаи при разглеждане на целта и модела на предприятието, в което е инвестирано, инвеститорът взема предвид също така рисковете, на които споменатото предприятие е предвидено да бъде изложено, рисковете, които е предвидено то да предава на лицата, които участват в него, както и дали инвеститорът е изложен на част от тези рискове или на всички тях. Разглеждането на рисковете включва не само рисковете от постигане на по-ниски резултати от очакваните, но също така потенциала за по-високи.

Правомощия

- Б9 Инвеститорът трябва да притежава съществуващи права, които му дават възможност към момента да ръководи значимите дейности, за да има власт върху дадено предприятие, в което е инвестирано. С цел преценка на правомощията се вземат предвид само реалните права и правата, които не са защитни (вж. параграфи Б22—Б28).
- Б10 Определянето дали даден инвеститор има правомощия зависи от значимите дейности, начина, по който се вземат решения относно значимите дейности, както и от правата на инвеститора и другите лица по отношение на предприятието, в което е инвестирано.

Значими дейности и управление на значимите дейности

- Б11 При много предприятия, в които е инвестирано, определени оперативни и финансови дейности значително засягат техните доходи. Примерите за дейности, които, в зависимост от обстоятелствата, може да бъдат значими дейности, включват, но не само:
- а) продажба и закупуване на стоки и услуги;
 - б) управление на финансовите активи през техния жизнен цикъл (включително при неизпълнение);
 - в) избор, придобиване и продажба на активи;
 - г) научни изследвания и разработване на нови продукти или процеси; и
 - д) определяне на структурата на финансиране или получаването на финансиране.
- Б12 Примерите за решения относно значимите дейности включват, но не само:
- а) установяване на оперативни и капиталови решения на предприятието, в което е инвестирано, включително бюджети; и
 - б) назначаване на ключовия управленски персонал или определяне на доставчиците на услуги на предприятието, в което е инвестирано, заплащане на техните възнаграждения и прекратяване на техните услуги или трудови правоотношения.
- Б13 Има случаи, в които дадени дейности може да са значими дейности, както преди, така и след проявяването на определен набор от обстоятелства или възникването на дадено събитие. Когато двама или повече инвеститори към момента могат да ръководят значимите дейности и тези дейности се извършват по различно време, инвеститорите определят кой инвеститор може да ръководи дейностите, които оказват най-голямо въздействие върху доходите, в съответствие с отразяването на равностойни права на вземане на решение (вж. параграф 13). При промяна на относимите факти или обстоятелства с течение на времето инвеститорите преразглеждат тази преценка.

Пример 1

Двама инвеститора създават предприятие, в което е инвестирано, за разработване на медицинско изделие и предлагането му на пазара. Единият инвеститор отговаря за разработването на медицинското изделие и получаването на одобрение от регулаторните органи — тази отговорност включва възможността за еднолично вземане на всички решения, свързани с разработването на изделието и получаването на одобрение от регулаторните органи. След като регулаторният орган одобри изделието, другият инвеститор ще го произвежда и предлага на пазара — този инвеститор има възможност еднолично да взема всички решения, свързани с производството и предлагането на изделието на пазара. Ако всички дейности — разработване и получаване на одобрение от регулаторните органи, както и производство и предлагане на пазара на медицинското изделие, са значими дейности, всеки инвеститор трябва да определи дали може да ръководи дейностите, които оказват най-голямо въздействие върху доходите на предприятието, в което е инвестирано. Следователно всеки инвеститор трябва да прецени дали разработването и получаването на одобрение от регулаторните органи или производството и предлагането на пазара на медицинското изделие е дейността, която оказва най-голямо въздействие върху доходите на предприятието, в което е инвестирано, както и дали може да ръководи тази дейност. При определянето на това кой инвеститор има правомощия инвеститорият би трябвало да вземе предвид:

- а) целта и модела на предприятието, в което е инвестирано;
- б) факторите, които определят нормата на печалба, приходите и стойността на предприятието, в което е инвестирано, както и стойността на медицинското изделие;
- в) въздействието върху доходите на предприятието, в което е инвестирано, в резултат на правомощията за вземане на решения, с които разполага всеки от инвеститорите, по отношение на факторите, посочени в буква б); и
- г) излагането на инвеститора на променливостта на доходите.

В конкретния пример инвеститорите ще трябва да вземат предвид също така:

- д) несигурността, свързана с получаване на одобрение от регулаторния орган, и усилията, които са необходими за това (като се има предвид опита на инвеститора в успешно разработване на медицински изделия и получаване на одобрение от регулаторните органи); и
- е) кой инвеститор контролира медицинското изделие след успешното приключване на етапа на разработване.

Пример 2

Създадена е инвестиционна структура (предприятието, в което е инвестирано), която е финансирана с дългов инструмент, притежаван от инвеститор (дълговия инвеститор), и инструменти на собствения капитал, притежавани от редица други инвеститори. Целта на капиталовия транс е да покрие първите загуби и да получи цялата остатъчна възвръщаемост от предприятието, в което е инвестирано. Един от инвеститорите в собствения капитал, който притежава 30 процента от собствения капитал, е също така управител на активите. Предприятието, в което е инвестирано, използва своите постъпления, за да закупи портфейл с финансови активи, което излага споменатото предприятие на кредитен риск, свързан с евентуално неплащане на главницата и лихвите по активите. Сделката се предлага на дълговия инвеститор като инвестиция с минимално излагане на кредитен риск, свързан с евентуално неизпълнение на активите в портфейла, поради характера на тези активи и тъй като целта на капиталовия транс е да покрие първите загуби на предприятието, в което е инвестирано. Доходите на предприятието, в което е инвестирано, в голяма степен зависят от управлението на портфейла с активи на споменатото предприятие, което включва решения относно избора, придобиването и продажбата на активи в рамките на насоките относно портфейла, както и управлението в случай на неизпълнение на някои от активите в портфейла. Всички тези дейности се ръководят от управителя на активите, докато неизпълненията достигнат до определена част от стойността на портфейла (т.е. когато стойността на портфейла достигне такова равнище, сочещо, че капиталовият транс на предприятието, в което е инвестирано, е бил изразходван). От този момент активите се управляват от доверител трета страна в съответствие с указанията на дълговия инвеститор. Управлението на портфейла с активи на предприятието, в което е инвестирано, е значимата дейност на споменатото предприятие. Управителят на активите може да ръководи значимите дейности, докато активите в неизпълнение достигнат определена част от стойността на портфейла; дълговият инвеститор може да ръководи значимите дейности, когато стойността на активите в неизпълнение надвиши определена част от стойността на портфейла. Както управителят на активите, така и дълговият инвеститор трябва да определят, всеки за себе си, дали могат да ръководят дейностите, които оказват най-голямо въздействие върху доходите на предприятието, в което е инвестирано, включително като се имат предвид целта и моделът на предприятието, в което е инвестирано, както и излагането на всяко лице на променливостта на доходите.

Права, осигуряващи на инвеститора власт върху предприятието, в което е инвестирано

- Б14 Правомощията произтичат от права. С оглед получаване на власт върху предприятието, в което е инвестирано, инвеститорът трябва да има съществуващи права, които му дават възможност към момента да ръководи значимите дейности. Правата, които могат да осигурят правомощия за инвеститора, може да се различават между различните предприятия, в които е инвестирано.
- Б15 Примерите за права, които, било то самостоятелно или в съчетание, могат да осигурят правомощия за инвеститора, включват, но не само:
- а) права под формата на права на глас (или потенциални права на глас) в предприятието, в което е инвестирано (вж. параграфи Б34—Б50);
 - б) права да се назначават прехвърлят или отстраняват членове на ключовия управленски персонал на предприятието, в което е инвестирано, които могат да ръководят значимите дейности;
 - в) права да се назначава или отстранява друго предприятие, което ръководи значимите дейности;
 - г) права да се ръководи предприятието, в което е инвестирано, за да сключва сделки или да се налага вето върху каквито и да било промени по сделки в полза на инвеститора; и
 - д) други права (като права за вземане на решения, предвидени в договор за управление), които дават на притежателя си възможност да ръководи значимите дейности.
- Б16 Като цяло, когато дадено предприятие, в което е инвестирано, осъществява редица оперативни и финансови дейности, които значително въздействат върху доходите на споменатото предприятие, и когато по отношение на тези дейности непрекъснато се изисква вземането на важни решения, правата на глас или аналогични права дават на инвеститора правомощия, било то самостоятелно или в съчетание с други споразумения.
- Б17 Когато правата на глас не могат да окажат съществено въздействие върху доходите на предприятието, в което е инвестирано, както когато правата на глас се отнасят единствено до административни задачи, а ръководството на значимите дейности се определя от договорни споразумения, инвеститорът трябва да направи оценка на тези договорни споразумения, за да може да определи дали разполага с достатъчни права, които да му осигурят власт върху предприятието, в което е инвестирано. С цел да определи дали има достатъчни права, които да му осигурят правомощия, инвеститорът взема предвид целта и модела на предприятието, в което е инвестирано (вж. параграфи Б5—Б8), както и изискванията, посочени в параграфи Б51—Б54, заедно с параграфи Б18—Б20.
- Б18 В определени обстоятелства може да е трудно да се установи дали правата на даден инвеститор са достатъчни, за да му осигурят власт върху предприятието, в което е инвестирано. В такива случаи, за да може да се направи оценка на правомощията, инвеститорът разглежда доказателства дали разполага с възможност на практика да ръководи еднолично значимите дейности. Необходимо е да се вземат предвид, но не само, следните фактори, които, при разглеждане заедно с неговите права и показателите в параграфи Б19 и Б20, могат да предоставят доказателства, че правата на инвеститора са достатъчни, за да му осигурят власт върху предприятието, в което е инвестирано:
- а) без да има договорни права за това, инвеститорът може да назначава или одобрява ключовия управленски персонал на предприятието, в което е инвестирано, който има възможност да ръководи значимите дейности;
 - б) без да има договорни права за това, инвеститорът може да ръководи предприятието, в което е инвестирано, по отношение на сключването на важни сделки в полза на инвеститора или налагане на вето върху каквито и да било промени в такива сделки;
 - в) инвеститорът има решаващ глас или в процеса на номиниране за избор на членове на управителния орган на предприятието, в което е инвестирано, или в получаването на пълномощни от други притежателни на права на глас;
 - г) членовете на ключовия управленски персонал на предприятието, в което е инвестирано, са свързани лица с инвеститора (например главният изпълнителен директор на предприятието, в което е инвестирано, и главният изпълнителен директор на инвеститора са едно и също лице);
 - д) мнозинството от членовете на управителния орган на предприятието, в което е инвестирано, са свързани лица с инвеститора.

- Б19 Понякога има признаци, че инвеститорът има специални взаимоотношения с предприятието, в което е инвестирано, което предполага, че инвеститорът има нещо повече от пасивно участие в споменатото предприятие. Наличието на даден отделен показател или на определена комбинация от показатели не означава задължително, че критерият относно правомощията е изпълнен. Въпреки това съществуването на нещо повече от пасивно участие в предприятието, в което е инвестирано, може да означава, че инвеститорът има други свързани права, които са достатъчни, за да му осигурят власт или да дадат доказателства за съществуваща власт върху дадено предприятие, в което е инвестирано. Следното например предполага, че инвеститорът има нещо повече от пасивно участие в предприятието, в което е инвестирано, и, в съчетание с други права, може да означава наличието на правомощия:
- а) членовете на ключовия управленски персонал на предприятието, в което е инвестирано, които могат да ръководят значимите дейности, са настоящи или бивши наети лица на инвеститора;
 - б) дейността на предприятието, в което е инвестирано, зависи от инвеститора, като например в следните случаи:
 - i) предприятието, в което е инвестирано, зависи от инвеститора за финансиране на значителна част от неговата дейност;
 - ii) инвеститорът гарантира значителна част от задълженията на предприятието, в което е инвестирано;
 - iii) предприятието, в което е инвестирано, зависи от инвеститора за съществено важни услуги, технологии, доставки или суровини;
 - iv) инвеститорът контролира активи като лицензи или търговски марки, които са съществено важни за дейността на предприятието, в което е инвестирано;
 - v) предприятието, в което е инвестирано, зависи от инвеститора за осигуряване на ключов управленски персонал, като например когато персоналят на инвеститора има специализирани познания за дейността на предприятието, в което е инвестирано;
 - в) значителна част от дейностите на предприятието, в което е инвестирано, или включват инвеститора, или се извършват от негово име;
 - г) излагането на инвеститора на или неговите права върху доходите от неговото участие в предприятието, в което е инвестирано, е непропорционално по-голямо от неговите права на глас или аналогични права. Например може да има ситуация, в която инвеститорът да има право или да е изложен на повече от половината доходи от предприятието, в което е инвестирано, но да притежава право на по-малко от половината гласове в споменатото предприятие.
- Б20 Кolkото е по-голямо излагането на инвеститора на или неговите права върху променливите доходи от неговото участие в предприятието, в което е инвестирано, толкова по-голям стимул има инвеститорът да получи достатъчни права, които да му осигурят правомощия. Следователно наличието на по-голямо излагане на променливостта на доходите е показател, че инвеститорът може да има правомощия. Въпреки това степента на излагане на инвеститора сама по себе си не определя дали инвеститорът има власт върху предприятието, в което е инвестирано.
- Б21 Когато факторите, посочени в параграф Б18, и показателите, изложени в параграфи Б19 и Б20, се разглеждат заедно с правата на инвеститора, по-голяма тежест имат доказателствата за правомощия, описани в параграф Б18.

Реални права

- Б22 Когато инвеститорът преценява дали има правомощия, той взема предвид само реалните права, свързани с дадено предприятие, в което е инвестирано (притежавани от инвеститора и други). Едно право е реално, когато притежателят има възможност на практика да упражнява това право.
- Б23 Определянето дали дадени права са реални изисква преценка, като се вземат предвид всички факти и обстоятелства. Факторите, които трябва да бъдат взети предвид при такова определяне, включват, но не само:
- а) дали има някакви пречки (икономически или други), които пречат на притежателя (или притежателите) да упражнява правата. Примерите за такива пречки включват, но не само:
 - i) финансови глоби и стимули, които биха попречили на (или възпрели) притежателя да упражни своите права;

- ii) цена за упражняване или преобразуване, създаваща финансова пречка, която би попречила на (или възпряла) притежателя да упражни своите права;
 - iii) условия, които правят упражняването на правата малко вероятно, например условия, които тясно ограничават периода за тяхното упражняване;
 - iv) липсата на изричен, приемлив механизъм в учредителните документи на дадено предприятие, в което е инвестирано, или в приложимите законови или подзаконови актове, който да позволи на притежателя да упражни своите права;
 - v) невъзможността на притежателя на правата да получи необходимата информация за упражняване на своите права;
 - vi) оперативни пречки или стимули, които биха попречили на (или възпрели) притежателя да упражни своите права (например липса на други управители, които да желаят или да могат да предоставят специализирани услуги или да предоставят услугите и да поемат другите участия, притежавани от управителя титуляр);
 - vii) законови или подзаконови изисквания, които пречат на притежателя да упражни своите права (например когато на чуждестранен инвеститор е забранено да упражнява правата си);
- б) когато упражняването на правата изисква съгласието на повече от едно лице или когато правата се притежават от повече от едно лице, дали съществува механизъм, който дава на тези лица практическа възможност да упражняват своите права колективно, ако желаят да направят това. Липсата на такъв механизъм е показател, че правата може да не са реални. Колкото повече лица трябва да дадат съгласието си, за да бъдат упражнени правата, толкова по-малка е вероятността тези права да са реални. Въпреки това съветът на директорите, чиито членове са независими от предприятието, което взема решенията, може да служи като механизъм, посредством който множество инвеститори могат колективно да упражняват своите права. Следователно правата на отстраняване, които могат да бъдат упражнени от независим съвет на директорите, е по-вероятно да са реални, отколкото ако същите права се упражняват самостоятелно от голям брой инвеститори;
- в) дали едно лице или лица, което/които притежава/т правата, би/биха имало/и полза от упражняването на тези права. Например притежателят на потенциални права на глас в дадено предприятие, в което е инвестирано (вж. параграфи Б47—Б50), взема предвид цената на упражняване или преобразуване на инструмента. Има по-голяма вероятност условията на потенциалните права на глас да са реални, когато е целесъобразно инструментът да бъде реализиран или инвеститорът би имал полза поради други причини (например чрез осъществяването на синергии между инвеститора и предприятието, в което е инвестирано) от упражняването или преобразуването на инструмента.
- Б24 Друго условие правата да са реални е, че е нужно те да бъдат упражнявани, когато трябва да се вземат решения относно ръководството на значимите дейности. Обикновено правата са реални, ако могат да бъдат упражнени към дадения момент. Въпреки това понякога правата могат да бъдат реални, дори ако не могат да бъдат упражнени към дадения момент.

Примери за прилагане

Пример 3

Предприятието, в което е инвестирано, провежда годишни събрания на акционерите, на които се вземат решения относно ръководството на значимите дейности. Следващото редовно събрание на акционерите е след осем месеца. Въпреки това акционери, които самостоятелно или заедно притежават право на най-малко 5 процента от гласовете, могат да свикват извънредно събрание с цел промяна на съществуващите политики по отношение на значимите дейности, но изискването за уведомяване на останалите акционери означава, че това събрание може да се проведе най-малко след 30 дни. Политиките по отношение на значимите дейности могат да бъдат променени само на извънредно или редовно събрание на акционерите. Това включва одобряването на продажбата на значителни активи, както и извършването или продажбата на значителни инвестиции.

Горепосоченият действителен контекст се прилага за примери 3А—3Г, описани по-долу. Всеки пример се разглежда самостоятелно.

Пример 3А

Инвеститорът притежава право на мнозинството от гласовете в предприятието, в което е инвестирано. Правата на глас на инвеститора са реални, защото той може да взема решения относно ръководството на значимите дейности, когато такива решения трябва да бъдат взети. Фактът, че трябва да минат 30 дни преди инвеститорът да може да упражни своите права на глас, не отнема възможността на инвеститора към дадения момент да ръководи значимите дейности, считано от момента, в който инвеститорът придобива дяловото участие.

Пример 3Б

Инвеститорът е страна по форуърден договор за придобиване на мнозинствен (мажоритарен) дял от акциите в предприятието, в което е инвестирано. Датата на уреждането на форуърдния договор е след 25 дни. Съществуващите акционери не могат да променят съществуващите политики по отношение на значимите дейности, защото извънредно събрание може да бъде свикано едва след 30 дни, когато форуърдният договор вече ще бъде уреден. Следователно инвеститорът има права, които по същество са равностойни на тези на мнозинствения акционер в пример 3А по-горе (т.е. инвеститорът, който притежава форуърден договор, може да взема решения относно ръководството на значимите дейности, когато такива решения трябва да бъдат взети). Форуърдният договор на инвеститора е реално право, което дава на инвеститора възможност към дадения момент да ръководи значимите дейности дори преди уреждането на форуърдния договор.

Пример 3В

Инвеститорът притежава реална възможност да придобие мнозинствения дял от акциите в предприятието, в което е инвестирано, която може да бъде упражнена след 25 дни и това е изключително изгодно. Заключението би било същото като в пример 3Б.

Пример 3Г

Инвеститорът е страна по форуърден договор за придобиване на мнозинствен дял от акциите в предприятието, в което е инвестирано, без да притежава други свързани права върху споменатото предприятие. Датата на уреждане на форуърдния договор е след шест месеца. За разлика от горепосочените примери, към дадения момент инвеститорът не може да ръководи значимите дейности. Към дадения момент съществуващите акционери могат да ръководят значимите дейности, защото те могат да променят съществуващите политики по отношение на значимите дейности преди уреждането на форуърдния договор.

- Б25 Възможно е реални права, които могат да бъдат упражнени от други лица, да попречат на инвеститора да контролира предприятието, в което е инвестирано и за което тези права се отнасят. Такива реални права не изискват притежателите да могат да инициират решения. Щом правата не са изцяло защитни (вж. параграфи Б26—Б28), реалните права, притежавани от други лица, могат да попречат на инвеститора да контролира предприятието, в което е инвестирано, дори ако правата дават на притежателите си възможност само към дадения момент да одобряват или отхвърлят решения, свързани със значимите дейности.

Защитни права

- Б26 Когато прави преценка дали правата дават на инвеститора власт върху предприятието, в което е инвестирано, инвеститорът преценява дали тези права и правата, притежавани от други, са защитни права. Защитните права са свързани с основни промени в дейностите на предприятието, в което е инвестирано, или се прилагат при извънредни обстоятелства. Не всички права обаче, които се прилагат в извънредни обстоятелства или зависят от дадени събития, са защитни (вж. параграфи Б13 и Б 53).
- Б27 Поради факта, че предназначението на защитните права е защита на интересите на техния притежател, без да дават на това лице правомощия в предприятието, в което е инвестирано, за което тези права се отнасят, инвеститорът, който притежава само защитни права, не може да има власт или да попречи на друго лице да има власт върху предприятието, в което е инвестирано (вж. параграф 14).
- Б28 Примерите за защитни права включват, но не само:
- а) правото на кредитора да попречи на кредитополучателя да предприема дейности, които значително биха променили кредитния риск на кредитополучателя в ущърб на кредитора;

- б) правото на лице, притежавашо неконтролиращо участие в дадено предприятие, в което е инвестирано, да одобрява капиталови разходи, по-големи от изискваните в обичайния ход на стопанската дейност, или да одобрява емитирането на инструменти на собствения капитал или на дългови инструменти;
- в) правото на кредитора да конфискува активите на кредитополучателя, ако кредитополучателят не изпълни определени условия за погасяване на заема.

Франчайзинги

- Б29 Франчайзингово споразумение, по което предприятието, в което е инвестирано, е приобретател, често дава на франчайзодателя права, предвидени да защитят марката, която е предмет на франчайзинга. Франчайзинговите споразумения обикновено дават на франчайзодателите определени права за вземане на решения по отношение на дейността на приобретателя.
- Б30 Като цяло правата на франчайзодателите не ограничават възможността на други лица, различни от франчайзодателя, да вземат решения, които оказват значително въздействие върху доходите на приобретателя. Също така правата на франчайзодателя по франчайзинговите споразумения не винаги му дават възможност към дадения момент да ръководи дейностите, които значително въздействат върху възвръщаемостта на приобретателя.
- Б31 Трябва да се прави разлика между това да има възможност към дадения момент да взема решения, които значително въздействат върху доходите на приобретателя и да има възможност да взема решения, които защитават марката, предмет на франчайзинга. Франчайзодателят няма власт върху приобретателя, ако други лица притежават съществуващи права, които им дават възможност към дадения момент да ръководят значимите дейности на приобретателя.
- Б32 Когато сключва франчайзинговото споразумение, приобретателят взема еднолично решение да осъществява своята дейност в съответствие с условията на франчайзинговото споразумение, но за своя сметка.
- Б33 Контролът върху такива основни решения, като правната форма на приобретателя и неговата структура на финансиране, може да се определя от лица, различни от франчайзодателя, и може в значителна степен да засяга доходите на приобретателя. Колкото е по-ниско равнището на финансово подпомагане, предоставено от франчайзодателя, и колкото е по-малко излагането на франчайзодателя на променливостта на доходите от приобретателя, толкова по-голяма вероятност има франчайзодателят да има само защитни права.

Права на глас

- Б34 Чрез права на глас или аналогични права инвеститорът често има възможност към момента да ръководи значимите дейности. Инвеститорът взема предвид изискванията в настоящия раздел (параграфи Б35—Б50), ако значимите дейности на предприятието, в което е инвестирано, се ръководят чрез права на глас.

Власт с право на мнозинство от гласовете

- Б35 Инвеститорът, който притежава право на повече от половината гласове в предприятието, в което е инвестирано, има власт в следните ситуации, освен ако се прилага параграф Б36 или параграф Б37:
- а) значимите дейности се ръководят с гласа на притежателя на правото на мнозинството от гласовете; или
- б) мнозинството от членовете на управителния орган, който ръководи значимите дейности, се назначават с гласа на притежателя на правото на мнозинството от гласовете.

Право на мнозинството от гласовете, но без власт

- Б36 Инвеститорът, който има право на повече от половината гласове в предприятието, в което е инвестирано, има власт върху споменатото предприятие, когато правата на глас на инвеститора са реални съгласно параграфи Б22—Б25 и дават на инвеститора възможност към момента да ръководи значимите дейности, което често се изразява в определяне на оперативните и финансови политики. Ако друго предприятие притежава съществуващи права, които предоставят на това предприятие правото да ръководи значимите дейности и това предприятие не е агент на инвеститора, инвеститорът няма власт върху предприятието, в което е инвестирано.

- Б37 Инвеститорът няма власт върху предприятието, в което е инвестирано, въпреки че инвеститорът притежава правото на мнозинството от гласовете в споменатото предприятие, когато тези права на глас не са реални. Например инвеститор, който притежава право на повече от половината от гласовете в дадено предприятие, в което е инвестирано, не може да има власт, ако значимите дейности се ръководят от правителство, съд, администратор, синдик, ликвидатор или регулатор.

Власт без право на мнозинството от гласовете

- Б38 Инвеститорът може да има власт, дори ако не притежава правото на мнозинството от гласовете в предприятието, в което е инвестирано. Инвеститорът може да има власт, дори ако притежава право на по-малко от мнозинството от гласовете в предприятието, в което е инвестирано, например чрез:

- а) договорно споразумение между инвеститора и други притежатели на права на глас (вж. параграф Б39);
- б) права, произтичащи от други договорни споразумения (вж. параграф Б40);
- в) правата на глас на инвеститора (вж. параграфи Б41—Б45);
- г) потенциални права на глас (вж. параграфи Б47—Б50); или
- д) комбинация от букви а) — г).

Договорно споразумение с други притежатели на права на глас

- Б39 Договорното споразумение между инвеститора и други притежатели на права на глас може да даде право на инвеститора да упражнява достатъчни права на глас, за да има инвеститорът власт, дори ако инвеститорът няма достатъчни права на глас, които да му осигуряват власт без договорно споразумение. Въпреки това договорното споразумение може да гарантира, че инвеститорът може да нарежда на достатъчно други притежатели на права на глас как да гласуват, за да може той да взема решения във връзка със значимите дейности.

Права, произтичащи от други договорни споразумения

- Б40 Други права за вземане на решения, в съчетание с права на глас, могат да осигурят на инвеститора възможност към момента да ръководи значимите дейности. Например правата, посочени в договорно споразумение, в съчетание с права на глас могат да са достатъчни, за да предоставят на инвеститора възможност към момента да ръководи производствените процеси на дадено предприятие, в което е инвестирано, или да ръководи други негови оперативни или финансови дейности, които оказват значително въздействие върху доходите на споменатото предприятие. Въпреки това, ако няма никакви други права, икономическата зависимост на дадено предприятие, в което е инвестирано, от инвеститора (като връзки на доставчик с неговия основен клиент) не дава на инвеститора власт върху него.

Права на глас на инвеститора

- Б41 Инвеститорът, който не притежава право на мнозинството от гласовете, разполага с достатъчни права, които да му осигурят власт, когато инвеститорът има възможност на практика еднолично да ръководи значимите дейности.
- Б42 Когато преценява дали правата на глас на инвеститора са достатъчни, за да му осигурят власт, инвеститорът взема предвид всички факти и обстоятелства, включително:
- а) размера на дяловото участие на инвеститора в правата на глас спрямо размера и разпокъсаността на дяловите участия на останалите притежатели в правата на глас, като се отбелязва, че:
 - i) право на колкото повече гласове притежава инвеститорът, толкова е по-голяма вероятността инвеститорът да има съществуващи права, които му дават възможност към момента да ръководи значимите дейности;
 - ii) право на колкото повече гласове притежава инвеститорът в сравнение с останалите притежатели на права на глас, толкова е по-голяма вероятността инвеститорът да има съществуващи права, които му дават възможност към момента да ръководи значимите дейности;
 - iii) колкото повече лица трябва да действат заедно, за да си осигурят повече гласове от инвеститора, толкова е по-голяма вероятността инвеститорът да има съществуващи права, които му дават възможност към момента да ръководи значимите дейности;

- б) потенциални права на глас, притежавани от инвеститора, други притежатели на права на глас или други лица (вж. параграфи Б47—Б50);
- в) права, произтичащи от други договорни споразумения (вж. параграф Б40); и
- г) всички други факти и обстоятелства, които показват, че инвеститорът има или няма възможност към момента да ръководи значимите дейности в момента, в който трябва да бъдат взети решения, включително схеми на гласуване от предишни събрания на акционерите.

Б43 Когато ръководството на съответните дейности се определя с гласуване с мнозинство и инвеститорът притежава право на значително по-голям брой гласове от всеки друг притежател на права на глас или организирана група от притежатели на права на глас и другите дялови участия са силно разпокъсани, само след отчитане на всички фактори, посочени в параграф Б42, букви а) — в) може да стане ясно, че инвеститорът има власт върху предприятието, в което е инвестирано.

Примери за прилагане

Пример 4

Инвеститорът придобива право на 48 процента от гласовете в дадено предприятие, в което е инвестирано. Правото на останалите гласове се притежава от хиляди акционери, никой от които не притежава самостоятелно право на повече от 1 процент от гласовете. Никой от акционерите не е сключвал каквито и да било споразумения да се консултира с някой от другите или да взема колективни решения. При преценката на дела от правата на глас, който да придобие, на база на относителния размер на другите дялови участия, инвеститорът определя, че 48-процентно дялово участие би било достатъчно, за да му осигури контрол. В този случай, на база на абсолютния размер на неговото дялово участие и относителния размер на другите дялови участия, инвеститорът стига до заключението, че той разполага с дялово участие, което осигурява достатъчен брой права на глас, за да се изпълни критерия за правомощия, без да е необходимо да се разглеждат каквито и да било други доказателства за правомощия.

Пример 5

Инвеститор А притежава право на 40 процента от гласовете в предприятието, в което е инвестирано, а всеки от останалите дванадесет инвеститора притежава право на по 5 процента от гласовете в споменатото предприятие. Споразумение между акционерите дава на инвеститор А право да назначава, отстранява и определя възнаграждението на ръководния персонал, който отговаря за ръководството на значимите дейности. Споразумението може да бъде изменено с гласуване на мнозинство от две трети от акционерите. В този случай инвеститор А стига до заключението, че само абсолютният размер на неговото дялово участие и относителните размери на другите дялови участия не са решаващи, за да се определи дали инвеститорът има достатъчни права, които да му осигурят правомощия. Въпреки това инвеститор А определя, че неговото договорно право да назначава, отстранява и определя възнаграждението на ръководния персонал е достатъчно, за да се стигне до заключението, че той има власт върху предприятието, в което е инвестирано. Фактът, че инвеститор А може да не е упражнил това право или вероятността инвеститор А да упражни своето право на избор, назначаване или отстраняване на ръководния персонал, не се взема предвид при преценка дали инвеститор А има правомощия.

Б44 В други ситуации може да е ясно само след разглеждане на факторите, посочени в параграф 42, букви а) — в), че инвеститорът няма правомощия.

Пример за прилагане

Пример 6

Инвеститор А притежава право на 45 процента от гласовете в дадено предприятие, в което е инвестирано. Други двама инвеститори притежават право на по 26 процента от гласовете в предприятието, в което е инвестирано. Правата на останалите гласове се притежават от трима други акционери, всеки от които притежава по 1 процент. Няма други споразумения, засягащи вземането на решения. В този случай размерът на дяловото участие в правата на глас на инвеститор А и неговият размер по отношение на другите дялови участия са достатъчни, за да се стигне до заключението, че инвеститор А няма правомощия. Необходимо е само други двама инвеститори да си сътрудничат, за да попречат на инвеститор А да ръководи значимите дейности на предприятието, в което е инвестирано.

- Б45 Въпреки това само факторите, посочени в параграф Б42, букви а) — в), може да не са решаващи. Ако даден инвеститор, който е взел тези фактори предвид, не е сигурен дали има правомощия, той разглежда допълнителни факти и обстоятелства, като това дали характерът на останалите акционери е пасивен, видно от схемите на гласуване от предишни събрания на акционерите. Това включва преценка на факторите, посочени в параграф Б18, и на показателите в параграфи Б19 и Б20. Право на колкото по-малко гласове притежава инвеститора, толкова по-голямо значение биха имали допълнителните факти и обстоятелства при преценката дали правата на инвеститора са достатъчни, за да му осигурят правомощия. Когато фактите и обстоятелствата в параграфи Б18—Б20 се разглеждат заедно с правата на инвеститора, по-голяма тежест имат доказателствата за правомощия в параграф Б18, отколкото показателите за правомощия в параграфи Б19 и Б20.

Примери за прилагане

Пример 7

Инвеститора притежава право на 45 процента от гласовете в предприятието, в което е инвестирано. Единадесет други акционери притежават права на по 5 процента от гласовете в предприятието, в което е инвестирано. Никой от акционерите не е сключвал договорни споразумения да се консултира с някой от другите или да взема колективни решения. В този случай само абсолютният размер на дяловото участие на инвеститора и относителният дял на другите дялови участия не са решаващи при определяне дали инвеститора има достатъчни права, които му осигуряват власт върху предприятието, в което е инвестирано. Разглеждат се допълнителни факти и обстоятелства, които могат да предоставят доказателства, че инвеститора има или няма правомощия.

Пример 8

Инвеститора притежава право на 35 процента от гласовете в предприятието, в което е инвестирано. Трима други инвеститори притежават право на по 5 процента от гласовете в предприятието, в което е инвестирано. Правата на останалите гласове се притежават от множество други акционери, никой от които не притежава право на повече от 1 процент от гласовете. Нито един от акционерите не е сключил споразумение да се консултира с някой от другите или да взема колективни решения. Решенията по отношение на значимите дейности на предприятието, в което е инвестирано, изискват одобрението на мнозинството от гласовете, подадени на съответните събрания на акционерите — 75 процента от правата на глас в предприятието, в което е инвестирано, са подадени на съответните скорошни събрания на акционерите. В този случай активното участие на други акционери на последните събрания на акционерите означава, че инвеститора не би имал възможност на практика еднолично да ръководи значимите дейности, независимо от това дали инвеститора е ръководил значимите дейности, защото достатъчен брой други акционери са гласували по същия начин като него.

- Б46 Ако след разглеждане на факторите, посочени в параграф Б42, букви а) — г), не е ясно дали инвеститора има правомощия, то инвеститора не контролира предприятието, в което е инвестирано.

Потенциални права на глас

- Б47 При оценяване на контрола инвеститора взема предвид потенциалните си права на глас, както и потенциалните права на глас, които притежават другите лица, за да определи дали има правомощия. Потенциалните права на глас са права за получаване на права на глас в предприятието, в което е инвестирано, като например възникващите от конвертируеми инструменти или опции, включително форуърдни споразумения. Тези потенциални права на глас се вземат предвид само ако правата са реални (вж. параграфи Б22—Б25).
- Б48 Когато разглежда потенциалните права на глас, инвеститора взема предвид целта и модела на инструмента, както и целта и модела на всяко друго участие на инвеститора в предприятието, в което е инвестирано. Това включва оценка на различните условия на инструмента, както и очевидните очаквания на инвеститора, неговите мотиви и причини да се съгласи с тези условия.
- Б49 Ако инвеститора има също така права на глас или други права за вземане на решения във връзка с дейностите на предприятието, в което е инвестирано, той преценява дали тези права, в комбинация с потенциалните права на глас, му дават правомощия.

- Б50 Реалните потенциални права на глас, било то самостоятелно или в комбинация с други права, могат да осигурят на инвеститора възможност към момента да ръководи значимите дейности. Например има вероятност случат да е такъв, когато инвеститорът притежава право на 40 процента от гласовете в предприятието, в което е инвестирано, и в съответствие с параграф Б23 има реални права, произтичащи от опции да придобие право на още 20 процента от гласовете.

Примери за прилагане

Пример 9

Инвеститор А притежава право на 70 процента от гласовете в дадено предприятие, в което е инвестирано. Инвеститор Б притежава право на 30 процента от гласовете в предприятието, в което е инвестирано, както и опция да придобие право на половината от гласовете на инвеститор А. Опцията може да бъде упражнена в рамките на следващите две години на определена цена, която въобще не е изгодна (и се очаква да остане такава през споменатия двугодишен период). Инвеститор А е упражнявал своите права на глас и активно ръководи значимите дейности на предприятието, в което е инвестирано. В такъв случай инвеститор А има вероятност да изпълни критерия за правомощия, защото изглежда, че той има възможност към момента да ръководи значимите дейности. Въпреки че инвеститор Б има опции, които може да упражни към момента, за да закупи право на допълнителни гласове (които, ако бъдат упражнени, ще му осигурят право на мнозинство от гласовете в предприятието, в което е инвестирано), свързаните с тези опции условия са такива, че опциите не се считат за реални.

Пример 10

Инвеститор А и двама други инвеститори притежават право на по една трета от гласовете в предприятието, в което е инвестирано. Стопанската дейност на предприятието, в което е инвестирано, е тясно свързана с инвеститор А. Освен инструменти на собствения капитал инвеститор А притежава също така дългови инструменти, които могат да бъдат преобразувани в обикновени акции в предприятието, в което е инвестирано, във всеки един момент на определена цена, която не е изгодна (но не е много неизгодна). Ако дългът бъде преобразуван, инвеститор А би притежавал право на 60 процента от гласовете в предприятието, в което е инвестирано. Инвеститор А би имал полза от реализирането на синергии, ако дълговите инструменти бъдат преобразувани в обикновени акции. Инвеститор А има власт върху предприятието, в което е инвестирано, защото притежава права на глас в споменатото предприятие, заедно с реални потенциални права на глас, които му дават възможност към момента да ръководи значимите дейности.

Правомощия, когато правата на глас или аналогични права не оказват значително въздействие върху доходите на предприятието, в което е инвестирано

- Б51 При преценка на целта и модела на предприятието, в което е инвестирано (вж. параграфи Б5—Б8), инвеститорът взема предвид участието и взетите решения при създаването на споменатото предприятие като част от неговия модел и преценява дали условията на сделката и характеристиките на участието му дават достатъчни права, за да има правомощия. Само по себе си участието в определянето на модела на предприятието, в което е инвестирано, не е достатъчно, за да осигури контрол на инвеститора. Въпреки това участието в определянето на модела може да означава, че инвеститорът е имал възможност да получи достатъчни права, за да му осигурят власт върху предприятието, в което е инвестирано.
- Б52 Освен това инвеститорът взема предвид договорните споразумения, като права за изкупуване, права за продажба и права за ликвидирание, установени при създаването на предприятието, в което е инвестирано. Когато тези договорни споразумения включват дейности, които са тясно свързани с предприятието, в което е инвестирано, тогава тези дейности по същество са неразделна част от общите дейности на споменатото предприятие, въпреки че може да възникнат извън правните граници на предприятието, в което е инвестирано. Следователно изричните или подразбиращи се права за вземане на решения, предвидени в договорните споразумения, които са тясно свързани с предприятието, в което е инвестирано, трябва да се считат за значими дейности при определяне на власт върху споменатото предприятие.
- Б53 При някои предприятия, в които е инвестирано, значимите дейности възникват едва при появата на определени обстоятелства или настъпването на определени събития. Предприятието, в което е инвестирано, може да е създадено по такъв начин, че ръководството на неговите дейности и неговите доходи да са предварително определени, освен ако и докато се появяват определените обстоятелства или настъпят определените събития. В такъв случай само решенията във връзка с дейностите на предприятието, в което е инвестирано, когато тези обстоятелства или събития настъпят, могат да окажат значително въздействие върху неговите доходи и, следователно, да бъдат значими дейности. Обстоятелствата или събитията не е задължително да са настъпили, за да има правомощия инвеститорът, който може да взема тези решения. Фактът, че правото за вземане на решения зависи от появата на обстоятелства или от настъпването на събитие, сам по себе си не прави тези права защитни.

Пример 11

Единствената стопанска дейност на предприятието, в което е инвестирано съгласно неговите учредителни документи е да закупува вземания и да ги обслужва ежедневно от името на своите инвеститори. Ежедневното обслужване включва събирането и предаването на плащания по главницата и лихвата при настъпване на техния падеж. В случай на неизпълнение по дадено вземане предприятието, в което е инвестирано, автоматично продава вземането на инвеститор съгласно договореното в отделно споразумение за продажба между инвеститора и предприятието, в което е инвестирано. Единствената значима дейност е управлението на вземанията при неизпълнение, защото това е единствената дейност, която може да окаже значително въздействие върху доходите на предприятието, в което е инвестирано. Управлението на вземанията преди неизпълнението не е значима дейност, защото то не изисква вземането на важни решения, които биха могли да окажат значително въздействие върху доходите на предприятието, в което е инвестирано — дейностите преди неизпълнението са предварително определени и се състоят единствено в събиране на парични потоци при настъпване на техния падеж и предаването им на инвеститорите. Следователно при преценка на общите дейности на предприятието, в което е инвестирано, които оказват значително въздействие върху доходите на споменатото предприятие, се взема предвид само правото на инвеститора да управлява активите при неизпълнение. В настоящия пример моделът на предприятието, в което е инвестирано, гарантира, че инвеститорът има права за вземане на решения във връзка с дейностите, които оказват значително въздействие върху доходите в единствения момент, когато се изисква такова право за вземане на решения. Условието на споразумението за продажба са неразделна част от общата сделка и създаването на предприятието, в което е инвестирано. Следователно условията на споразумението за продажба, заедно с учредителните документи на предприятието, в което е инвестирано, водят до заключението, че инвеститорът има власт върху споменатото предприятие, независимо от това, че инвеститорът става собственик на вземанията само при неизпълнение и управлява вземанията в неизпълнение извън правните граници на предприятието, в което е инвестирано.

Пример 12

Единствените активи на дадено предприятие, в което е инвестирано, са вземания. Когато се разглеждат целта и модела на предприятието, в което е инвестирано, се определя, че единствената значима дейност е управление на вземанията при неизпълнение. Лицето, което може да управлява вземанията в неизпълнение, има власт върху предприятието, в което е инвестирано, независимо от това дали някои от кредиторите са изпаднали в неизпълнение.

- Б54 Инвеститорът може да поеме изрично или подразбиращо се задължение да гарантира, че предприятието, в което е инвестирано, ще продължи да функционира според модела. Това задължение може да увеличи излагането на инвеститора на променливостта на доходите и следователно да повиши мотивацията на инвеститора да получи достатъчни права, за да му осигурят правомощия. Следователно задължението да гарантира, че предприятието, в което е инвестирано, ще продължи да функционира според модела, може да е показател, че инвеститорът има правомощия, но сам по себе си не предоставя на инвеститора правомощия, нито пречи друго лице да има правомощия.

Излагане на или права върху променливите доходи от предприятието, в което е инвестирано

- Б55 При преценката дали инвеститорът има контрол върху дадено предприятие, в което е инвестирано, инвеститорът определя дали е изложен на или има права върху променливите доходи от своето участие в споменатото предприятие.
- Б56 Променливите доходи са доходи (възвръщаемост), които не са твърдо определени и може да се колебаят според резултатите на предприятието, в което е инвестирано. Променливите доходи може да бъдат само положителни, само отрицателни или както положителни, така и отрицателни (вж. параграф 15). Инвеститорът преценява дали доходите от предприятието, в което е инвестирано, са променливи и колко променливи са тези доходи въз основа на същината на споразумението и без оглед на правната форма на доходите. Например инвеститорът може да притежава облигация с фиксирани лихвени плащания. За целите на настоящия МСФО фиксираните лихвени плащания представляват променливи доходи, защото са свързани с риск от неизпълнение и излагат инвеститора на кредитния риск на емитента на облигацията. Степента на променливост (т.е. доколко променливи са доходите) зависи от кредитния риск на облигацията. Аналогично фиксираните възнаграждения за постигнати резултати при управлението на активите на предприятието, в което е инвестирано, представляват променливи доходи, защото те излагат инвеститора на свързания с резултатите риск на споменатото предприятие. Степента на променливост зависи от способността на предприятието, в което е инвестирано, да реализира достатъчни доходи за заплащане на възнаграждението.
- Б57 Примерите за доходи включват:
- а) дивиденди, други разпределения на икономически ползи от дадено предприятие, в което е инвестирано (например лихва от дългови ценни книжа, издадени от предприятието, в което е инвестирано), и промени в стойността на инвестицията на инвеститора в споменатото предприятие;

- б) възнаграждение за обслужване на активите или пасивите на дадено предприятие, в което е инвестирано, възнаграждение и излагане на загуба от отпускане на кредит или ликвидна подкрепа, остатъчни дялови участия в активите и пасивите при ликвидацията на предприятието, в което е инвестирано, данъчни облекчения и достъп до бъдеща ликвидност, който инвеститорът има благодарение на своето участие в предприятието, в което е инвестирано;
- в) доходи, които не са на разположение за други притежатели на участия. Например инвеститорът би могъл да използва своите активи в комбинация с активите на предприятието, в което е инвестирано, например да съчетае оперативни функции, за да реализира икономии от мащаба, намаляване на разходите, набавяне на редки продукти, получаване на достъп до собствени знания или ограничаване на определени дейности или активи, за да се повиши стойността на другите активи на инвеститора.

Връзка между правомощия и доходи

Делегирани правомощия

- Б58 Когато инвеститорът, който притежава права за вземане на решения (предприятие с права за вземане на решения), преценява дали контролира дадено предприятие, в което е инвестирано, той определя дали е принципал или агент. Инвеститорът определя също така дали друго предприятие с права за вземане на решения извършва дейност като агент на инвеститора. Агентът е лице, което основно е наето да изпълнява дейност от името и в полза на друго лице или лица (принципал(и)) и, следователно, не контролира предприятието, в което е инвестирано, когато упражнява своите права за вземане на решения (вж. параграфи 17 и 18). По тази причина понякога агентът може да притежава и упражнява правомощията на принципала, но от името на принципала. Предприятието с права за вземане на решения не е агент само защото други лица могат да извлекат полза от решенията, които то взема.
- Б59 Инвеститорът може да делегира своите права за вземане на решения на агент по отношение на някои конкретни въпроси или на всички значими дейности. Когато прави преценка дали контролира предприятието, в което е инвестирано, инвеститорът счита правата за вземане на решения, делегирани на неговия агент, като права, които инвеститорът притежава пряко. В ситуации, в които има повече от един принципал, всеки от принципалите преценява дали има власт върху предприятието, в което е инвестирано, като вземе предвид изискванията в параграфи Б5—Б54. В параграфи Б60—Б72 са дадени насоки за определяне дали предприятието с права за вземане на решения е агент (представител) или принципал (представяван).
- Б60 Когато определя дали е агент, предприятието с права за вземане на решения разглежда общото взаимоотношение между него, управляваното предприятие, в което е инвестирано, и други лица, които са обвързани със споменатото предприятие, по-специално всички посочени по-долу фактори:
- а) обхвата на неговите права за вземане на решения по отношение на предприятието, в което е инвестирано (параграфи Б62 и Б63);
- б) правата, притежавани от други лица (параграфи Б64—Б67);
- в) възнаграждението, на което има право в съответствие със споразумението(нията) за възнаграждение (параграфи Б68—Б70);
- г) излагането на предприятието с права за вземане на решения на променливостта на доходите от други участия, които притежава в даденото предприятие, в което е инвестирано (параграфи Б71 и Б72).

Всеки от факторите има различна тежест въз основа на конкретните факти и обстоятелства.

- Б61 Определянето дали предприятието с права за вземане на решения е агент изисква преценка на всички фактори, посочени в параграф Б60, освен ако само едно лице притежава реални права да отстрани предприятието с права за вземане на решения (права за отстраняване) и може да го отстрани, без да изтъква причина за това (вж. параграф Б65).

Обхват на правата за вземане на решения

- Б62 Обхватът на правата за вземане на решения на предприятието с такива права се преценява с оглед на:
- а) дейностите, които са разрешени в съответствие със споразумението(нията) за вземане на решения и предвидени от закона; както и
- б) свободата, с която разполага предприятието с права за вземане на решения, когато взема решения по отношение на тези дейности.

- Б63 Предприятието с права за вземане на решения разглежда целта и модела на предприятието, в което е инвестирано, рисковете, на които е предвидено да бъде изложено последното, рисковете, които е предвидено да предава на обвързаните лица, и размера на участието на предприятието с права за вземане на решения в определянето на модела на предприятието, в което е инвестирано. Например ако предприятието с права за вземане на решения е значително обвързано в процеса на определяне на модела на предприятието, в което е инвестирано (включително при определяне на обхвата на правата за вземане на решения), това участие може да е признак, че предприятието с права за вземане на решения е имало възможност и стимул да получи права, които да му осигурят възможност да ръководи значимите дейности.

Права, притежавани от други лица

- Б64 Реалните права, притежавани от други лица, могат да засегнат способността на предприятието с права за вземане на решения да ръководи значимите дейности на дадено предприятие, в което е инвестирано. Реалните права за отстраняване или други подобни права може да сочат, че предприятието с права за вземане на решения е агент.
- Б65 Фактът, че едно единствено лице притежава реални права за отстраняване на предприятието с права за вземане на решения без да изтъква причина, сам по себе си е достатъчен, за да се стигне до заключението, че предприятието с права за вземане на решения е агент. Ако повече от едно лице притежава такива права (и нито едно отделно лице не може да отстрани предприятието с права за вземане на решения без съгласието на другите лица), тези права, сами по себе си, не са решаващи за определяне, че предприятието с права за вземане на решения извършва дейност основно от името и в полза на други. Освен това колкото е по-голям броят на лицата, които трябва да действат заедно, за да упражнят правата за отстраняване на предприятието с права за вземане на решения, и колкото е по-голяма величината на другите икономически интереси на предприятието с права за вземане на решения и променливостта, свързана с тях (т.е. възнаграждение и други дялови участия), толкова по-малка тежест има този фактор.
- Б66 При преценката дали предприятието с права за вземане на решения е агент, реалните права, притежавани от други лица, които ограничават свободата на предприятието с права за вземане на решения, се вземат предвид по аналогичен начин, както и правата за отстраняване. Например предприятието с права за вземане на решения, което трябва да получи одобрение от малко на брой други лица за своите действия, обикновено е агент. (Вж. параграфи Б22—Б25 за допълнителни насоки относно правата и дали са реални.)
- Б67 Разглеждането на правата, притежавани от други лица, включва преценка на всички права, които може да упражнява съвета на директорите на предприятието, в което е инвестирано (или друг управителен орган), и тяхното въздействие върху правото за вземане на решения (вж. параграф Б23, буква б)).

Възнаграждение

- Б68 Колкото е по-голяма величината на възнаграждението на предприятието с права за вземане на решения и променливостта, свързана с възнаграждението, по отношение на доходите, които се очакват от дейностите на предприятието, в което е инвестирано, толкова по-голяма вероятност има предприятието с права за вземане на решения да е принципал.
- Б69 При определяне на това дали е принципал или агент предприятието с права за вземане на решения взема предвид също така наличието на следните условия:
- а) възнаграждението на предприятието с права за вземане на решения е съразмерно на предоставяните услуги;
 - б) споразумението за възнаграждението включва само условия или суми, които обичайно присъстват в споразумения за аналогични услуги и ниво на умения, договаряни на база сделка при справедливи пазарни условия.
- Б70 Предприятието с права за вземане на решения не може да бъде агент, освен ако са налице условията, посочени в параграф Б69, букви а) и б). Въпреки това изпълнението на тези условия само по себе си не е достатъчно, за да се стигне до заключението, че предприятието с права за вземане на решения е агент.

Излагане на променливостта на доходите от други участия

- Б71 Предприятието с права за вземане на решения, което притежава други участия в дадено предприятие, в което е инвестирано (например инвестиции в предприятието, в което е инвестирано, или предостави гаранции по отношение на резултатите на предприятието, в което е инвестирано), взема предвид своето излагане на променливостта на доходите от тези участия при преценката дали е агент. Притежаването на други участия в дадено предприятие, в което е инвестирано, е признак за това, че предприятието с права за вземане на решения може да е принципал.

Б72 При преценката на неговото излагане на променливостта на доходите от други участия в предприятието, в което е инвестирано, предприятието с права за вземане на решения взема предвид следното:

- а) колкото е по-голяма величината на неговите икономически интереси и променливостта, свързана с тях, като разглежда възнаграждението и другите си дялови участия заедно, толкова е по-голяма вероятността предприятието с права за вземане на решения да е принципал;
- б) дали неговото излагане на променливостта на доходите е различно от това на другите инвеститори и, ако е така, дали това би могло да окаже въздействие върху неговите действия. Например такъв би могъл да е случаят, когато предприятието с права за вземане на решения притежава подчинени дялови участия в дадено предприятие, в което е инвестирано, или осигурява други форми на кредитно подобрене за споменатото предприятие.

Предприятието с права за вземане на решения преценява своето излагане спрямо общата променливост на доходите на предприятието, в което е инвестирано. Тази преценка се прави основно на база очакваните доходи от дейностите на споменатото предприятие, като не се пренебрегва максималното излагане на предприятието с права за вземане на решения на променливостта на доходите от предприятието, в което е инвестирано, посредством другите участия, които предприятието с права за вземане на решения притежава.

Примери за прилагане

Пример 13

Предприятието с права за вземане на решения (управител на фонд) създава, предлага на пазара и управлява публично търгуван, регулиран фонд в съответствие с тясно определени параметри, установени в мандата за инвестиране съгласно изискванията на неговите местни законови и подзаконови актове. Фондът е бил предложен на инвеститори като инвестиция в разнообразен портфейл от ценни книжа на собствения капитал на публично търгувани предприятия. В рамките на определените параметри управителят на фонда има свобода на избор на активите, в които да инвестира. Управителят на фонда е направил 10-процентна пропорционална инвестиция във фонда и получава пазарно възнаграждение за услугите си в размер на 1 процент от нетната стойност на активите на фонда. Възнагражденията са съразмерни с предоставяните услуги. Управителят на фонда няма никакво задължение да финансира загуби отвъд своята 10-процентна инвестиция. Фондът не е задължен да създаде независим съвет на директорите и не е направил това. Инвеститорите не притежават никакви реални права, които биха могли да засегнат правата за вземане на решения на управителя на фонда, но могат да изкупят своите участия в определени граници, определени от фонда.

Въпреки че функционира в рамките на параметрите, определени в мандата за инвестиране, и в съответствие с нормативните изисквания, управителят на фонда има права за вземане на решения, които му дават възможност към момента да ръководи значимите дейности на фонда — инвеститорите не притежават реални права, които биха могли да засегнат правата на управителя на фонда за вземане на решения. Управителят на фонда получава пазарно възнаграждение за услугите си, което е съразмерно на предоставяните услуги, и е направил също така пропорционална инвестиция във фонда. Възнаграждението и инвестицията на управителя на фонда го излагат на променливата възвръщаемост от дейностите на фонда, без това излагане да е с такова значение, че да означава, че управителят на фонда е принципал.

В този пример разглеждането на излагането на управителя на фонда на променливата възвръщаемост от фонда, заедно с неговите права за вземане на решения в рамките на строги параметри, означава, че управителят на фонда е агент. Следователно управителят на фонда стига до заключението, че не контролира фонда.

Пример 14

Предприятието с права за вземане на решения създава, предлага на пазара и управлява фонд, който дава възможност за инвестиции на много инвеститори. Предприятието с права за вземане на решения (управител на фонда) трябва да взема решения с оглед на най-добрия интерес на всички инвеститори и в съответствие с ръководните споразумения на фонда. Въпреки това управителят на фонда има голяма свобода за вземане на решения. Управителят на фонда получава пазарно възнаграждение за услугите си, равно на 1 процент от управляваните активи и 20 процента от всички печалби на фонда, ако бъде достигнато определено равнище на печалбите. Възнагражденията са съразмерни с предоставяните услуги.

Въпреки че трябва да взема решения с оглед на най-добрия интерес на всички инвеститори, управителят на фонда има широки права за вземане на решения във връзка с ръководството на значимите дейности на фонда. Управителят на фонда получава фиксирано възнаграждение и възнаграждение според резултатите, които са съразмерни на предоставяните услуги. Освен това вследствие на възнаграждението интересите на управителя на фонда съвпадат с тези на останалите инвеститори, а именно да се повишава стойността на фонда, без да се създава излагане на променлива възвръщаемост от дейностите на фонда, което е толкова важно, че възнаграждението, ако се разгледа само по себе си, означава, че управителят на фонда е принципал.

Горният действителен контекст и анализ се прилага за посочените по-долу примери 14А—14В. Всеки пример се разглежда самостоятелно.

Пример 14А

Управителят на фонда притежава също така 2-процентова инвестиция във фонда, поради което неговите интереси съвпадат с тези на останалите инвеститори. Управителят на фонда няма никакво задължение да финансира загуби, надхвърлящи неговата 2-процентова инвестиция. Инвеститорите могат да отстранят управителя на фонда с обикновено мнозинство на гласовете, но само поради нарушение на договора.

2-процентовата инвестиция на управителя на фонда увеличава неговото излагане на променлива възвръщаемост от дейностите на фонда, без да създава излагане, което да е от такова значение, че да означава, че управителят на фонда е принципал. Правата на другите инвеститори да отстранят управителя на фонда се считат за защитни права, тъй като те могат да бъдат упражнени само при нарушение на договора. В този пример, въпреки че управителят на фонда разполага с широки права за вземане на решения и е изложен на променливостта на доходите от своето участие и възнаграждение, излагането на управителя на фонда означава, че той е агент. Следователно управителят на фонда стига до заключението, че не контролира фонда.

Пример 14Б

Управителят на фонда има по-значителна пропорционална инвестиция във фонда, но няма никакво задължение да финансира загуби, надвишаващи тази инвестиция. Инвеститорите могат да отстранят управителя на фонда с обикновено мнозинство на гласовете, но само поради нарушение на договора.

В този пример правата на другите инвеститори да отстранят управителя на фонда се считат за защитни права, защото могат да бъдат упражнени само при нарушение на договора. Въпреки че управителят на фонда получава фиксирано възнаграждение и възнаграждение според резултатите, които са съразмерни на предоставяните услуги, съчетанието на инвестицията на управителя на фонда с неговото възнаграждение би могло да създаде излагане на променливост на доходите от дейностите на фонда, което е с такова значение, че означава, че управителят на фонда е принципал. Колкото е по-голяма величината на икономическите интереси на управителя на фонда и променливостта, свързана с тях (като се има предвид неговото възнаграждение и други дялови участия заедно), в толкова по-голяма степен управителят на фонда ще отчита тези икономически интереси в анализа и толкова по-голяма вероятност има управителят на фонда да е принципал.

Например, след като е разгледал своето възнаграждение и другите фактори, управителят на фонда може да реши, че 20-процентната инвестиция е достатъчна, за да се стигне до заключението, че той контролира фонда. Въпреки това при различни обстоятелства (т.е. ако възнаграждението или други фактори са различни), контрол може да има, ако равнището на инвестицията е различно.

Пример 14В

Управителят на фонда притежава 20-процентна пропорционална инвестиция във фонда, но няма никакво задължение да финансира загуби, надвишаващи неговата 20-процентна инвестиция. Фондът има съвет на директорите, като всички негови членове са независими от управителя на фонда и се назначават от другите инвеститори. Съветът назначава управителя на фонда на годишна база. Ако съветът реши да не поднови договора на управителя на фонда, други управители от отрасъла биха могли да предоставят услугите, които са предоставяни от управителя на фонда.

Въпреки че управителят на фонда получава фиксирано възнаграждение и възнаграждение според резултатите, които са съизмерни на предоставяните услуги, съчетанието от 20-процентната инвестиция на управителя на фонда и неговото възнаграждение създава излагане на променливост на доходите от дейностите на фонда, което е с такова значение, че означава, че управителят на фонда е принципал. Въпреки това инвеститорите имат реални права да отстранят управителя на фонда — съветът на директорите осигурява механизъм, гарантиращ, че инвеститорите могат да отстранят управителя на фонда, ако решат да направят това.

В този пример управителят на фонда обръща по-голямо внимание на реалните права за отстраняване в анализа. По тази причина, въпреки че управителят на фонда има широки права за вземане на решения и е изложен на променливост на доходите на фонда поради своето възнаграждение и инвестиция, реалните права, които притежават другите инвеститори, означават, че управителят на фонда е агент. Следователно управителят на фонда стига до заключението, че не контролира фонда.

Пример 15

Създадено е предприятие, в което е инвестирано, с цел закупуване на портфейл от ценни книжа, обезпечени с активи, с фиксиран лихвен процент, финансирано от дългови инструменти с финансиран лихвен процент и инструменти на собствения капитал. Предназначението на инструментите на собствения капитал е да осигурят защита на дълговите инвеститори от първата загуба и да получат евентуалните остатъчни доходи на предприятието, в което е инвестирано. Сделката е била предложена на потенциалните дългови инвеститори като инвестиция в портфейл от ценни книжа, обезпечени с активи, с излагане на кредитен риск, свързан с евентуално неизпълнение на емитентите на ценните книжа, обезпечени с активи, от портфейла, и лихвен риск, свързан с управлението на портфейла. При образуването инструментите на собствения капитал представляват 10 процента от стойността на закупените активи. Предприятието с права за вземане на решения (управителят на активите) управлява активния портфейл от активи, като взема инвестиционни решения в рамките на параметри, определени в проспекта на предприятието, в което е инвестирано. За тези услуги управителят на активите получава пазарно фиксирано възнаграждение (т.е. 1 процент от управляваните активи) и възнаграждение според резултатите (т.е. 10 процента от печалбата), ако печалбата на предприятието, в което е инвестирано, превиши определено равнище. Възнагражденията са съизмерни с предоставяните услуги. Управителят на активите притежава 35 процента от собствения капитал на предприятието, в което е инвестирано.

Останалите 65 процента от собствения капитал и всички дългови инструменти се притежават от голям брой силно разпокъсани и несвързани трети лица инвеститори. Управителят на активите може да бъде отстранен без изтъкване на причина с решение на другите инвеститори, взето с обикновено мнозинство.

Управителят на активите получава фиксирано възнаграждение и възнаграждение според резултатите, които са съизмерни на предоставяните услуги. Вследствие на възнаграждението интересите на управителя на фонда съвпадат с тези на другите инвеститори, а именно да се увеличи стойността на фонда. Управителят на активите е изложен на променливост на доходите от дейностите на фонда, защото притежава 35 процента от собствения капитал, а също така и поради своето възнаграждение.

Въпреки че се съобразява с параметрите, посочени в проспекта на предприятието, в което е инвестирано, управителят на активите има възможност към момента да взема решения относно инвестициите, които оказват значително въздействие върху доходите на предприятието, в което е инвестирано — правата за отстраняване, които притежават другите инвеститори, имат малка тежест в анализа, защото тези права се притежават от голям брой силно разпокъсани инвеститори. В настоящия пример управителят на активите обръща по-голямо внимание на своето излагане на променливост на доходите на фонда вследствие на своето участие в собствения капитал, който е подчинен спрямо дълговите инструменти. Дяловото участие в размер на 35 процента от собствения капитал създава подчинено излагане на загуби и права на доходи от предприятието, в което е инвестирано, които са с такова голямо значение, че това означава, че управителят на активите е принципал. Следователно управителят на активите, стига до заключението, че контролира предприятието, в което е инвестирано.

Пример 16

Предприятието с права за вземане на решения (спонсор) спонсорира предприятие със специално предназначение с множество продавачи, което емитира краткосрочни дългови инструменти на несвързани трети страни инвеститори. Сделката е била предложена на потенциалните инвеститори като инвестиция в портфейл от средносрочни активи с висок лихвен процент и минимално излагане на кредитен риск, свързан с евентуално неизпълнение от емитентите на активите в портфейла. Различни прехвърлители продават висококачествени средносрочни портфейли от активи на предприятието със специално предназначение. Всеки прехвърлител обслужва портфейла от активи, който продава на предприятието със специално предназначение, и управлява вземанията при неизпълнение срещу пазарно възнаграждение за обслужване. Всеки прехвърлител предоставя също така защита при първа загуба срещу кредитни загуби от неговия портфейл от активи чрез свръх обезпеченост на активите, които са прехвърлени на предприятието със специално предназначение. Спонсорът установява условията на предприятието със специално предназначение и управлява неговите операции срещу пазарно възнаграждение. Възнаграждението е съизмерно на предоставяните услуги. Спонсорът одобрява продавачите, на които е разрешено да продават на предприятието със специално предназначение, одобрява активите, които се закупуват от предприятието и взема решения относно финансирането на предприятието. Спонсорът трябва да действа с оглед на най-добрия интерес на всички инвеститори.

Спонсорът има право на цялата остатъчна възвръщаемост от предприятието със специално предназначение и също така осигурява за предприятието кредитно подобрене и механизми (линии) за ликвидност. Кредитното подобрене, осигурено от спонсора, покрива загуби в размер до 5 процента от всички активи на предприятието със специално предназначение, след като загубите са покрити от прехвърлителите. Механизмите за ликвидност не се отпускат за покриване на активи в неизпълнение. Инвеститорите не притежават реални права, които биха могли да окажат въздействие върху органа за вземане на решения на спонсора.

Въпреки че спонсорът получава пазарно възнаграждение за услугите си, което е съразмерно на предоставяните услуги, спонсорът е изложен на променливост на доходите от дейностите на предприятието със специално предназначение вследствие на своите права върху евентуалните остатъчни доходи от предприятието и осигуряването на кредитни подобрения и механизми за ликвидност (т.е. предприятието със специално предназначение се излага на ликвидностен риск, като използва краткосрочни дългови инструменти, за да финансира средносрочни активи). Въпреки че всеки прехвърлител има права за вземане на решения, които оказват въздействие върху стойността на активите на предприятието със специално предназначение, спонсорът има големи права за вземане на решения, които му дават възможност към момента да ръководи дейностите, които оказват *най-голямо* въздействие върху доходите на предприятието (т.е. спонсорът е установил условията на предприятието и има право да взема решения относно активите (одобряване на закупуваните активи и прехвърлителите на тези активи) и финансирането на предприятието (за което редовно трябва да се намират нови инвестиции)). Правото върху остатъчните доходи на предприятието със специално предназначение и осигуряването на кредитни подобрения и механизми за ликвидност излагат спонсора на променливост на доходите от дейностите на предприятието, която се различава от тази на другите инвеститори. Следователно това излагане означава, че спонсорът е принципал и по тази причина спонсорът стига до заключението, че контролира предприятието със специално предназначение. Задължението на спонсора да действа с оглед на най-добрия интерес на всички инвеститори не му пречи да е принципал.

Взаимоотношения с други лица

- Б73 Когато прави преценка на контрола, инвеститорът взема предвид характера на неговите взаимоотношения с други лица и дали тези други лица извършват дейност от името на инвеститора (т.е. те са „фактически агенти“). Определянето на това дали други лица извършват дейност като фактически агенти изисква преценка, при която да се вземе предвид не само характера на взаимоотношението, но също така как тези лица взаимодействат помежду си и с инвеститора.
- Б74 Не е задължително тези взаимоотношения да включват договорно споразумение. Едно лице е фактически агент, когато инвеститорът или онези, които контролират дейността на инвеститора, имат възможност да нареждат на това лице да извършва дейност от името на инвеститора. При тези обстоятелства инвеститорът, когато преценява контрола си върху дадено предприятие, в което е инвестирано, заедно със своите права взема предвид и правата за вземане на решения на своя фактически агент и непрякото си излагане на или права върху променливи доходи чрез фактическия агент.
- Б75 Следват примери за такива други лица, които, поради естеството на своите взаимоотношения, биха могли да бъдат фактически агенти на инвеститора:
- а) свързаните лица на инвеститора;
 - б) лице, което е получило своето участие в предприятието, в което е инвестирано, като вноска или заем от инвеститора;
 - в) лице, което се е съгласило да не продава, прехвърля или обременява с тежести своите дялови участия в предприятието, в което е инвестирано, без предварителното одобрение на инвеститора (освен в случаи, в които инвеститорът и другото лице имат право на предварително одобрение и правата са базирани на взаимно съгласувани условия от желаещи независими лица);
 - г) лице, което не може да финансира своята дейност без подчинена финансова помощ от инвеститора;
 - д) предприятие, в което е инвестирано и в което мнозинството от членовете на управителния орган или ключовият управленски персонал съвпадат с тези на инвеститора;
 - е) лице, което има тесни делови взаимоотношения с инвеститора, като взаимоотношение между професионален доставчик на услуги и един от основните му клиенти.

Контрол върху определени активи

- Б76 Инвеститорът преценява дали счита част от дадено предприятие, в което е инвестирано, за обособена част от предприятието и, ако случаят е такъв, дали контролира обособената част от предприятието.
- Б77 Инвеститорът счита част от дадено предприятие, в което е инвестирано, за обособена част от предприятието единствено ако е изпълнено следното условие:

Определени активи на предприятието, в което е инвестирано (и свързани кредитни подобрения, ако има такива), са единственият източник на плащания за определени пасиви на споменатото предприятие или други определени дялови участия в него. Освен лицата с определения пасив, други нямат права или задължения, свързани с определените активи или с остатъчните парични потоци от тези активи. По същество никаква част от доходите от определените активи не може да се използва от останалата част от предприятието, в което е инвестирано, и никаква част от пасивите на обособената част от предприятието не може да се заплащат от активите на останалата част от предприятието. Следователно на практика всички активи, пасиви и собствен капитал на тази обособена част от предприятието са отделени от общото предприятие, в което е инвестирано. Такава една обособена част от предприятието често се нарича „силос“ („silo“).

- Б78 Когато е изпълнено условието по параграф Б77, инвеститорът определя активите, които оказват значително въздействие върху доходите от обособената част от предприятието, и как се ръководят тези дейности, за да прецени дали има власт върху тази част от предприятието, в което е инвестирано. Когато прави преценка на контрола върху обособената част от предприятието, инвеститорът разглежда също така дали е изложен на или има права върху променливите доходи от своето участие в тази обособена част от предприятието, както възможността да използва своята власт върху тази част от предприятието, в което е инвестирано, за да окаже въздействие върху размера на доходите на инвеститора.
- Б79 Ако инвеститорът контролира обособената част от предприятието, той консолидира тази част от предприятието, в което е инвестирано. В такъв случай другите лица изключват тази част от предприятието, в което е инвестирано, когато правят преценка на контрола върху споменатото предприятие и го консолидират.

Непрекъснато преценяване

- Б80 Ако факти и обстоятелства сочат, че има промени в един или повече от трите елемента на контрола, посочени в параграф 7, инвеститорът прави повторна преценка на контрола си върху предприятието, в което е инвестирано.
- Б81 Ако има промяна в начина, по който може да се упражнява властта върху предприятието, в което е инвестирано, тази промяна трябва да бъде отразена в начина, по който инвеститорът преценява своята власт върху споменатото предприятие. Например промени в правата за вземане на решения могат да означават, че значимите дейности повече не се ръководят чрез права на глас, а вместо това други споразумения, като например договори, дават на друго лице или лица възможност към даления момент да ръководят значимите дейности.
- Б82 Дадено събитие може да предизвика за инвеститора получаване или загуба на власт върху дадено предприятие, в което е инвестирано, без инвеститорът да участва в това събитие. Например инвеститорът може да получи власт върху дадено предприятие, в което е инвестирано, поради изтичане на права за вземане на решения, притежавани от друго лице или лица, които права в миналото са пречили на инвеститора да контролира споменатото предприятие.
- Б83 Инвеститорът разглежда така също промените, които оказват въздействие върху неговото излагане на или права върху променливите доходи от неговото участие в предприятието, в което е инвестирано. Например инвеститорът, който има власт върху дадено предприятие, в което е инвестирано, може да изгуби контрола върху споменатото предприятие, ако повече няма право да получава доходи или да бъде изложен на задължения, защото не би изпълнил изискването на параграф 7, буква б) (например ако бъде прекратен договърът за получаване на възнаграждение според резултатите).
- Б84 Инвеститорът разглежда дали се е променила неговата преценка, че извършва дейност като агент или принципал. Промени в общите взаимоотношения между инвеститора и други лица могат да означават, че инвеститорът повече не извършва дейност като агент, въпреки че преди това е бил агент, и обратно. Например при настъпване на промени в правата на инвеститора или на други лица, инвеститорът преразглежда статута си като принципал или агент.
- Б85 Първоначалната преценка на инвеститора относно контрола или неговия статут като принципал или като агент няма да се промени само поради промяна в пазарните условия (например промяна доходите на предприятието, в което е инвестирано, причинена от пазарни условия), освен ако промяната в пазарните условия промени един или повече от трите елемента на контрола, посочени в параграф 7, или промени общото взаимоотношение между принципал и агент.

ОПРЕДЕЛЯНЕ ДАЛИ ДАДЕНО ПРЕДПРИЯТИЕ Е ИНВЕСТИЦИОННО ПРЕДПРИЯТИЕ

Б85А Предприятието взема предвид всички факти и обстоятелства, когато преценява дали представлява инвестиционно предприятие, включително своята цел и своя модел. Предприятие, което се характеризира с трите елемента на определението за инвестиционно предприятие, посочени в параграф 27, представлява инвестиционно предприятие. Параграфи Б85Б – Б85М описват по-подробно елементите на определението.

Стопанска цел

Б85Б Определението за инвестиционно предприятие изисква то да има за стопанска цел само увеличаване на стойността на капитала, доход от инвестиции (като дивиденди, лихви или приходи от наеми) или и двете. Обикновено стопанската цел на инвестиционното предприятие се удостоверява с документи, които показват какви са инвестиционните цели на предприятието, като например меморандума за предлагане, разпространяваните от предприятието печатни материали или други дружествени документи. Допълнителните доказателства могат да включват начина, по който предприятието представя себе си пред други страни (като например потенциалните инвеститори или потенциални предприятия, в които да бъде инвестирано); например, предприятието може да представи дейността си като осигуряваща средносрочни инвестиции за увеличаване на стойността на капитала. Същевременно обаче предприятие, което се представя за инвеститор, чиято цел е разработване, производство или пускане на продукти на пазара съвместно с предприятието, в които е инвестирало, е със стопанска цел, която е несъвместима със стопанската цел на инвестиционно предприятие, тъй като предприятието ще заработи доходи от разработването, производството или пускането на продукти на пазара, както и от своите инвестиции. (вж. параграф Б85И).

Б85В Инвестиционното предприятие може да предоставя съответните инвестиционни услуги (например консултантски услуги в областта на инвестициите, управление на инвестиции, инвестиционни помощни дейности и административни услуги) пряко или чрез дъщерно предприятие на трети страни, както и на свои инвеститори, дори ако тези дейности са от съществено значение за него, стига да продължава да отговаря на определението за инвестиционно предприятие.

Б85Г Инвестиционното предприятие може също така да участва в следните дейности, свързани с инвестиции, било то пряко или чрез дъщерно предприятие, ако тези дейности се извършват с цел максимизиране на възвръщаемостта от инвестицията (увеличаване на стойността на капитала или дохода от инвестициите) в предприятията, в които е инвестирало, и не представляват отделна съществена стопанска дейност или отделен сериозен източник на доходи за инвестиционното предприятие:

а) предоставяне на управленски услуги и стратегически съвети на предприятието, в което е инвестирано; и

б) предоставяне на финансова подкрепа на предприятието, в което е инвестирано, като например заеми, капиталови ангажименти или гаранции.

Б85Д Ако инвестиционно предприятие има дъщерно предприятие, което само по себе си не е инвестиционно предприятие и чиято главна цел или предмет на дейност е да предоставя, на него или на други страни, услуги, свързани с инвестиционната му дейност (като например посочените в параграфи Б85В—Б85Г), то консолидира това дъщерно предприятие в съответствие с параграф 32. Ако дъщерното предприятие, което предоставя инвестиционни услуги или дейности, само по себе си представлява инвестиционно предприятие, неговото предприятие майка го оценява по справедлива стойност в печалбата или загубата в съответствие с параграф 31.

Стратегии за освобождаване от инвестиция

Б85Е Инвестиционните планове на предприятието също предоставят доказателства за стопанската цел. Една от характеристиките, които отличават инвестиционното предприятие от други предприятия, е, че то не възнамерява да държи своите инвестиции за неограничен период от време; то ги държи за ограничен период от време. Тъй като инвестициите в собствен капитал и инвестициите в нефинансови активи могат да бъдат държани за неограничен период от време, то инвестиционното предприятие разполага със стратегия за освобождаване от тези инвестиции, определяща как предприятието планира да постигне увеличение на капитала от повечето от своите инвестиции в собствен капитал и инвестиции в нефинансови активи. Инвестиционното предприятие също така трябва да разполага със стратегия за освобождаване от всякакви дългови инструменти, които потенциално могат да бъдат държани за неограничен период от време, например безсрочни дългови инвестиции. Предприятието не е длъжно да разполага с документ за конкретни стратегии за освобождаване от всяка отделна инвестиция, но е необходимо да определи различни потенциални стратегии за различни видове инвестиции или портфейлни инвестиции, включително конкретни срокове за освобождаване от тях. Механизми за освобождаване, които се прилагат само при събития, свързани с неизпълнение на задължения, като например нарушаване на договор или неизпълнение на ангажимент, не се смятат за стратегии за освобождаване за целите на тази оценка.

Б85Ж Стратегиите за освобождаване от инвестиция са различни в зависимост от вида на инвестицията. Що се отнася до инвестициите в непублични капиталови ценни книжа, примерите за стратегии за освобождаване включват първично публично предлагане, частно предлагане, търговска продажба на стопанската дейност, разпределение (между инвеститори) на притежаваните участия в собствеността в предприятия, в които е инвестирано, и продажби на активи (включително продажбата на активи на предприятието, в което е инвестирано, последвано от неговата ликвидация). Що се отнася до инвестициите в дялово участие, които са публично търгуеми, примерите за стратегии за освобождаване включват продажбата на инвестиции чрез частно предлагане или чрез публичния пазар. Що се отнася до инвестиции в недвижими имоти, примерите за стратегии за освобождаване включват продажбата на недвижими имоти чрез специализирани агенти за недвижими имоти или на свободния пазар.

Б85З Инвестиционното предприятие може да притежава инвестиция в друго инвестиционно предприятие, което е създадено във връзка с предприятието поради правни, регулаторни, данъчни или подобни икономически причини. В този случай инвестиционното предприятие инвеститор не е задължително да разполага със стратегия за освобождаване за тази инвестиция, при условие че инвестиционното предприятие, в което е инвестирано, притежава подходящи стратегии за освобождаване за своите инвестиции.

Печалба от инвестиции

Б85И Предприятието не инвестира единствено за увеличаване на стойността на капитала, за инвестиционни приходи или и за двете, ако предприятието или друг член на групата, в която участва предприятието (т.е. групата, която се контролира от предприятието майка на инвестиционното предприятие), получава или има за цел да получи други ползи от инвестициите на предприятието, които не са на разположение на други страни, които не са свързани с предприятието, в което е инвестирано. Тези ползи включват:

- а) придобиване, използване, обмен или експлоатация на процеси, активи или технологии на предприятието, в което е инвестирано. Това се отнася и за предприятието или друг член на групата, които притежават непропорционални или изключителни права за придобиване на активи, технологии, продукти или услуги от всяко предприятие, в което е инвестирано; например чрез притежаване на опция за закупуване на актив от предприятие, в което е инвестирано, ако развитието на актива се счита за успешно;
- б) съвместни споразумения (както са определени в МСФО 11) или други споразумения между предприятието или друг член на групата и предприятието, в което е инвестирано, за разработване, производство, пазарна реализация или предоставяне на продукти или услуги;
- в) финансови гаранции или активи, предоставени от предприятието, в което е инвестирано, да служат като обезпечение за кредитни споразумения на предприятието или на друг член на групата (инвестиционното предприятие обаче си запазва правото да използва инвестициите в предприятието, в което е инвестирано, като обезпечение за някой от своите заеми);
- г) опция, държана от свързано с предприятието лице, за закупуване от това предприятие или друг член на групата на участие в собствеността на предприятието, в което предприятието е инвестирано;
- д) с изключение на посоченото в параграф 85Й, сделките между предприятието или друг член на групата и предприятието, в което е инвестирано, които:
 - i) са със условия, от които не могат да се ползват предприятия, които не са свързани лица с предприятието, с друг член на групата или с предприятието, в което е инвестирано;
 - ii) не са отчитани по справедлива стойност; или
 - iii) представляват значителна част от стопанската дейност на предприятието, в което е инвестирано, или на предприятието, включително стопански дейности на други предприятия в рамките на група.

Б85Й Инвестиционното предприятие може да разполага със стратегия за инвестиции в повече от едно предприятие от същия отрасъл, пазар или географски район, за да се възползва от синергията, която увеличава стойността на капитала и дохода от инвестиции в други предприятия. Независимо от параграф Б85И, буква д) дадено предприятие не губи правото да бъде определяно като инвестиционно предприятие само защото предприятията, в които е инвестирано, търгуват помежду си.

Оценяване по справедлива стойност

Б85К Съществен елемент от определението за инвестиционно предприятие е, че то определя и оценява резултатите на почти всички инвестиции на базата на справедливата стойност, тъй като с използването на справедливата стойност се осигурява по-подходяща информация, отколкото например с консолидирането на неговите дъщерни предприятия или с използването на метода на собствения капитал за неговите дялове в асоциирани предприятия или съвместни предприятия. За да докаже, че отговаря на този елемент от определението, инвестиционното предприятие:

- а) предоставя на инвеститорите информация за справедливата стойност и оценява повечето свои инвестиции по справедлива стойност в своите финансови отчети, когато оценяването по справедлива стойност се изисква или разрешава в съответствие с МСФО; и
- б) отчита информация по справедлива стойност чрез вътрешни източници на ключовия управленски персонал на предприятието (съгласно определението в МСС 24), който използва справедливата стойност като основен критерий за оценка на резултатите от почти всички свои инвестиции и за вземане на инвестиционни решения.

Б85Л За да спази изискванията на параграф Б85К, буква а), инвестиционното предприятие:

- а) избира да отчита всякакви инвестиционни имоти, като използва модела на справедливата стойност по МСС 40 *Инвестиционни имоти*;
- б) избира освобождаването от прилагане на метода на собствения капитал по МСС 28 за своите инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия; и
- в) оценява финансовите си активи по справедлива стойност чрез използване на изискванията на МСФО 9.

Б85М Инвестиционното предприятие може да притежава някои неинвестиционни активи, като например собствеността върху главното управление и свързаното с него оборудване, а също може да има финансови пасиви. Елементът от определението на инвестиционно предприятие в параграф 27, буква в), свързан с оценката по справедлива стойност, се прилага спрямо инвестициите на инвестиционното предприятие. Съответно не е необходимо инвестиционното предприятие да оценява своите неинвестиционни активи или своите пасиви по справедлива стойност.

Характерни черти на инвестиционното предприятие

Б85Н При определяне на това дали дадено предприятие отговаря на определението за инвестиционно предприятие, то преценява дали притежава характерните черти на такова предприятие (вж. параграф 28). Отсъствието на една или повече от тези характерни черти не лишава непременно предприятието от възможността да бъде определено като инвестиционно предприятие, но показва, че е необходима допълнителна преценка, за да се определи дали предприятието е инвестиционно предприятие.

Повече от една инвестиция

Б85О Инвестиционното предприятие обикновено държи няколко инвестиции, за да диверсифицира рисковете и да максимизира доходите си. Предприятието може да държи портфейл от инвестиции, пряко или косвено, например чрез притежаване на една инвестиция в друго инвестиционно предприятие, което от своя страна притежава няколко инвестиции.

Б85П В някои моменти предприятието може да притежава една инвестиция. Независимо от това обаче, притежаването на една инвестиция не означава непременно, че предприятието не може да отговаря на определението за инвестиционно предприятие. Например инвестиционното предприятие може да държи само една инвестиция, когато предприятието:

- а) е в началото на своята дейност и все още не е намерило подходящи инвестиции — поради това все още не е изпълнило своя инвестиционен план за придобиване на няколко инвестиции;
- б) все още не е направило други инвестиции, за да замени тези, от които се е освободило;
- в) е създадено, за да обедини средствата на инвеститорите в една инвестиция, когато тази инвестиция е невъзможно да бъде направена от отделните инвеститори (например, когато изискваната минимална инвестиция е твърде висока за отделния инвеститор); или
- г) е в процес на ликвидация.

Повече от един инвеститор

- Б85Р Обикновено инвестиционното предприятие има няколко инвеститора, които обединяват своите средства, за да получат достъп до услуги по управление на инвестициите и до инвестиционни възможности, с какъвто достъп те може да не разполагат поотделно. Наличието на няколко инвеститори прави по-малка вероятността предприятието или други членове на групата, в която участва предприятието, да извличат ползи, различни от увеличаване стойността на капитала или приходи от инвестиции (вж. параграф Б85И).
- Б85С Инвестиционното предприятие може също така да се състои от един инвеститор или да е създадено за един инвеститор, който представлява или подкрепя интересите на по-голяма група от инвеститори (например пенсионен фонд, държавен инвестиционен фонд или семеен тръст).
- Б85Т Възможно е също така в някои случаи предприятието временно да е с един инвеститор. Например, инвестиционното предприятие може да има само един инвеститор, когато:
- а) се намира в период на първично предлагане, който не е изтекъл, а предприятието активно търси подходящи инвеститори;
 - б) все още не е намерило подходящи инвеститори, за да замени участията в собствеността, които са били обратно изкупени; или
 - в) е в процес на ликвидация.

Несвързани инвеститори

- Б85У Обикновено инвестиционното предприятие има няколко инвеститора, които не са свързани лица (както са определени в МСС 24) с предприятието или други членове на групата, в която участва предприятието. Наличието на несвързани инвеститори прави по-малка вероятността предприятието или други членове на групата, в която участва то, да извличат ползи, различни от увеличаване стойността на капитала или приходи от инвестиции (вж. параграф Б85И).
- Б85Ф Предприятието обаче може да бъде определено като инвестиционно предприятие, дори и неговите инвеститори да са свързани с предприятието. Например, инвестиционно предприятие може да учреди отделен „паралелен“ фонд за група свои наети лица (като например ключов управленски персонал) или друг(и) инвеститор(и), които са свързани страни, чиито инвестиции са еднакви с инвестициите на основния инвестиционен фонд на предприятието. Този „паралелен“ фонд може да се определи като инвестиционно предприятие, въпреки че всички негови инвеститори представляват свързани страни.

Участия в собствеността

- Б85Х Обикновено инвестиционното предприятие е отделно юридическо лице, без това да е задължително. Участията в собствеността в инвестиционното предприятие обикновено са под формата на собствен капитал или подобни участия (напр. участия/дялове на съдружниците), на които съответстват пропорционални дялове от нетните активи на инвестиционното предприятие. Наличието обаче на различни класове инвеститори, някои от които имат права само за конкретна инвестиция или за групи от инвестиции, или които имат различни пропорционални дялове от нетните активи, не изключва възможността предприятието да бъде инвестиционно предприятие.
- Б85Ц Освен това, предприятие, което има значителни участия в собствеността под формата на дълг, който в съответствие с други приложими МСФО, не отговаря на определението за собствен капитал, може все пак да се определи като инвестиционно предприятие, при условие че притежателите на дълга са изложени на променливост на доходите вследствие на промени в справедливата стойност на нетните активи на предприятието.

ИЗИСКВАНИЯ ЗА ОТЧИТАНЕ

Консолидационни процедури

- Б86 В консолидираните финансови отчети:
- а) се обединяват съответните активи, пасиви, собствен капитал, приходи, разходи и парични потоци на предприятието майка с тези на неговите дъщерни предприятия;
 - б) се прихваща (отстранява) балансовата стойност на инвестицията на предприятието майка във всяко от дъщерните предприятия, както и дялът на предприятието майка в собствения капитал на всяко от дъщерните предприятия (в МСФО 3 е обяснено отчитането на всяка свързана репутация);

в) изцяло се отстраняват вътрешногруповите активи и пасиви, собствен капитал, приходи, разходи и парични потоци, свързани със сделки между предприятия от групата (изцяло се отстраняват печалбите или загубите в резултат от вътрешногрупови сделки, които са признати в активите, като например материални запаси и дълготрайни активи). Вътрешногруповите загуби може да бъдат признак за обезценка, която трябва да бъде призната в консолидираните финансови отчети. МСС 12 *Данъци върху дохода* се прилага за временните разлики, които възникват вследствие на елиминирането на печалбите и загубите от вътрешногрупови сделки.

Единни счетоводни политики

- Б87 Ако даден член на групата използва счетоводни политики, които се различават от възприетите в консолидираните финансови отчети за сходни сделки и събития, станали при сходни обстоятелства, при изготвянето на консолидираните финансови отчети се правят подходящи корекции във финансовите отчети на въпросния член на групата, за да се гарантира съответствието им със счетоводните политики на групата.

Оценяване

- Б88 Предприятието включва приходите и разходите на дадено дъщерно предприятие в консолидираните си финансови отчети от датата, на която е придобило контрол, до датата, на която предприятието повече не контролира дъщерното предприятие. Приходите и разходите на дъщерното предприятие се базират на стойностите на активите и пасивите, които са признати в консолидираните финансови отчети към датата на придобиване. Например даден разход за амортизация, признат в консолидирания отчет за всеобхватния доход след датата на придобиване, се базира на справедливите стойности на свързаните амортизируеми активи, признати в консолидираните финансови отчети към датата на придобиване.

Потенциални права на глас

- Б89 Когато съществуват потенциални права на глас или други деривативни инструменти, съдържащи потенциални права на глас, при изготвяне на консолидираните финансови отчети делът в печалбата или загубата и промените в собствения капитал, който се разпределя към предприятието майка и неконтролиращите участия, се определя само въз основа на съществуващите участия в собствеността и не отразява евентуалното упражняване или преобразуване на потенциални права на глас и други деривативни инструменти, освен когато се прилага параграф Б90.
- Б90 При определени обстоятелства дадено предприятие по същество има съществуващо участие в собствеността в резултат на сделка, която към момента му осигурява достъп до доходите, свързани с дадено участие в собствеността. В такъв случай при изготвяне на консолидираните финансови отчети делът, който се разпределя на предприятието майка и неконтролиращите участия, се определя, като се взема предвид евентуалното упражняване на тези потенциални права на глас и други деривативни инструменти, които към момента осигуряват достъп на предприятието до доходите.
- Б91 МСФО 9 не се прилага за участията в дъщерни предприятия, които са консолидирани. Когато инструменти, които съдържат потенциални права на глас, по същество към момента осигуряват достъп до доходите, свързани с участието в собствеността на дадено дъщерно предприятие, за инструментите не се прилагат изискванията на МСФО 9. Във всички останали случаи инструментите, които съдържат потенциални права на глас в дадено дъщерно предприятие, се отчитат в съответствие с МСФО 9.

Отчетна дата

- Б92 Отчетните дати на финансовите отчети на предприятието майка и на неговите дъщерни предприятия, които се използват при изготвянето на консолидираните финансови отчети, трябва да са едни и същи. Когато краят на отчетния период на предприятието майка е различен от този на дъщерното предприятие, за нуждите на консолидирането дъщерното предприятие изготвя допълнителна финансова информация към датата на финансовите отчети на предприятието майка, за да може последното да консолидира финансовата информация на дъщерното предприятие, освен ако това практически е невъзможно.
- Б93 Ако това е практически неприложимо, предприятието майка консолидира финансовата информация на дъщерното предприятие, като използва последните финансови отчети на дъщерното предприятие, с внесени корекции с оглед отразяване на въздействието на значимите сделки или събития, възникнали между датата на тези финансови отчети и датата на консолидираните финансови отчети. Във всички случаи разликата между датата на финансовите отчети на дъщерното предприятие и тази на консолидираните финансови отчети не трябва да е повече от три месеца, като продължителността на отчетните периоди и всяка разлика между датите на финансовите отчети трябва да бъдат едни и същи в различните периоди.

Неконтролиращи участия

- Б94 Предприятието отнася печалбата или загубата и всеки компонент на другия всеобхватен доход към собствениците на предприятието майка и към неконтролиращите участия. Предприятието отнася също така общия всеобхватен доход към собствениците на предприятието майка и към неконтролиращите участия дори ако това води до отрицателно салдо на неконтролиращите участия.
- Б95 Ако дадено дъщерно предприятие има в обращение привилегирани акции с натрупване на дивидентите, които са класифицирани като собствен капитал и се държат от неконтролиращи участия, предприятието изчислява своя дял от печалбата или загубата, след внасяне на корекции за дивидентите върху тези акции, независимо дали тези дивиденти са били обявени, или не.

Промени в дела, държан от притежателите на неконтролиращи участия

- Б96 Когато делът от собствения капитал, държан от притежателите на неконтролиращи участия, се промени, предприятието внася корекции в балансовите стойности на контролиращите и неконтролиращите участия, за да бъдат отразени тези промени в относителните дялови участия в дъщерното предприятие. Предприятието признава пряко в собствения капитал всяка разлика между сумата, с която се коригират неконтролиращите участия, и справедливата стойност на платеното или получено възнаграждение и я отнася към собствениците на предприятието майка.

Загуба на контрол

- Б97 Предприятието майка може да изгуби контрол върху дадено дъщерно предприятие в две или повече споразумения (сделки). Въпреки това понякога обстоятелствата показват, че множеството споразумения се отчитат като една-единствена сделка. При определянето дали споразуменията да бъдат отчетени като една единствена сделка предприятието майка взема предвид всички условия на споразуменията и техните икономически въздействия. Едно или повече от следните положения означават, че предприятието майка отчита множество споразумения като една единствена сделка:
- а) те са сключени по едно и също време или с общ замисъл;
 - б) те сформират една единствена сделка, предназначена да постигне цялостен търговски ефект;
 - в) възникването на едно споразумение зависи от възникването на поне още едно друго споразумение;
 - г) едно споразумение, разглеждано само по себе си, не е икономически обосновано, но е икономически обосновано, разглеждано заедно с другите споразумения. Пример за това е, когато дадена продажба на акции е извършена под пазарната цена и е компенсирана с последваща продажба на цена над пазарната.
- Б98 Ако предприятието майка изгуби контрол върху дадено дъщерно предприятие, то:
- а) отписва:
 - i) активите (включително всякаква репутация) и пасивите на дъщерното предприятие по тяхната балансова сума към датата, на която контролът е изгубен; и
 - ii) балансовата стойност на всички неконтролиращи участия в бившето дъщерно предприятие към датата, на която контролът е изгубен (включително всякакви компоненти на другия всеобхватен доход, относим към тях);
 - б) признава:
 - i) справедливата стойност на полученото плащане, ако има такова, от сделката, събитието или обстоятелствата, които са довели до загубата на контрол;
 - ii) ако сделката, събитието или обстоятелствата, които са довели до загубата на контрол, включва разпределение на акции на дъщерното предприятие между собствениците в качеството им на собственици — това разпределение; и

- iii) всяка инвестиция, задържана в бившето дъщерно предприятие, по справедлива стойност към датата, на която контролът е изгубен;
 - в) прекласифицира към печалбата или загубата или прехвърля директно в неразпределената печалба, ако това се изисква в съответствие с други МСФО, сумите, признати в друг всеобхватен доход във връзка с дъщерното предприятие на базата, описана в параграф Б99;
 - г) признава всяка разлика, появила се в резултат като печалба или загуба в печалбата или загубата, относима към предприятието майка.
- Б99 Ако предприятието майка изгуби контрол върху дъщерно предприятие, предприятието майка отчита всички суми, признати преди това в другия всеобхватен доход по отношение на това дъщерно предприятие, на същата база, както би било необходимо, ако предприятието майка директно се е било освободило от съответните активи или пасиви. Следователно, ако печалба или загуба, признати преди това в друг всеобхватен доход, бъдат прекласифицирани към печалба или загуба от освобождаването от свързаните активи или пасиви, предприятието майка прекласифицира печалбата или загубата от собствен капитал към печалба или загуба (като корекция от прекласификация), когато изгуби контрол върху дъщерното предприятие. Ако преоценъчният излишък, признат преди това в другия всеобхватен доход, бъде прехвърлен пряко към неразпределената печалба от освобождаването от актива, предприятието майка прехвърля преоценъчния излишък пряко към неразпределената печалба, когато изгуби контрол върху дъщерното предприятие.

ОТЧИТАНЕ НА ПРОМЯНА НА СТАТУТА НА ИНВЕСТИЦИОННОТО ПРЕДПРИЯТИЕ

- Б100 Когато предприятието престава да бъде инвестиционно предприятие, то прилага МСФО 3 към всяко дъщерно предприятие, което преди това е било оценен по справедлива стойност чрез печалба или загуба в съответствие с параграф 31. Датата на придобиване се приема за дата на промяна на статута. Справедливата стойност на дъщерното предприятие към приетата дата на придобиване представлява прехвърленото прието възнаграждение при оценяването на репутацията или печалбата от изгодна покупка, което възниква от придобиването. Всички дъщерни предприятия се консолидират в съответствие с параграфи 19 — 24 от настоящия МСФО от датата на промяната в статута.
- Б101 Когато предприятието става инвестиционно предприятие, то престава да консолидира своите дъщерни предприятия от датата на промяната на статута с изключение на дъщерните предприятия, които продължават да бъдат консолидирани в съответствие с параграф 32. Инвестиционното предприятие прилага изискванията на параграфи 25 и 26 към онези дъщерни предприятия, които престава да консолидира, все едно инвестиционното предприятие е изгубило контрол върху тези дъщерни предприятия на тази дата.

Допълнение В

Дата на влизане в сила и преходни разпоредби

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО и е със същата правна сила като останалите части от МСФО.

ДАТА НА ВЛИЗАНИЕ В СИЛА

- В1** Предприятието прилага настоящия МСФО за периодите, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага настоящия МСФО по-рано, то оповестява този факт и същевременно прилага МСФО 11, МСФО 12, МСС 27 *Самостоятелни финансови отчети* и МСС 28 (изменен през 2011 г.).
- В1А** С документа, озаглавен *Консолидирани финансови отчети, съвместни споразумения и оповестяване на участията в други предприятия: насоки за прелинаване към прилагането* (изменения на МСФО 10, МСФО 11 и МСФО 12), издаден през юни 2012 г., бяха изменени параграфи В2—В6 и бяха добавени параграфи В2А—В2Б, В4А—В4В, В5А и В6А—В6Б. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСФО 10 за по-ранен период, измененията се прилагат за този по-ранен период.
- В1Б** С документа, озаглавен *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27), издаден през октомври 2012 г., бяха изменени параграфи 2, 4, В2А, В6А и допълнение А и бяха добавени параграфи 27 — 33, Б85А — Б85Ц, Б100 — Б101 и В3А — В3Е. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2014 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако дадено предприятие прилага тези изменения по-рано, то оповестява този факт и прилага едновременно всички изменения, включени в документа *Инвестиционни предприятия*.
- В1Г** С документа, озаглавен *Инвестиционни предприятия: прилагане на изключението от изискването за консолидация* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 28), издадено през декември 2014 г., бяха изменени параграфи 4, 32, Б85В, Б85Д и В2А и добавени параграфи 4А и 4Б. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2016 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- В2** Предприятието прилага настоящия МСФО с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, с изключение на случаите, предвидени в параграфи В2А—В6.
- В2А** Без да се засягат изискванията по параграф 28 от МСС 8, когато настоящият МСФО се прилага за първи път, и — ако по-късно, когато документите, озаглавени *Инвестиционни предприятия* и *Инвестиционни предприятия: прилагане на изключението от изискването за консолидация* и изменящи настоящия МСФО, се прилагат за първи път — предприятието представя само количествената информация, която се изисква по параграф 28, буква е) от МСС 8, за годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане на настоящия МСФО („непосредствено предхождащ период“). Предприятието може също, но не е задължено, да представи тази информация за текущия период или за по-ранни сравнителни периоди.
- В2Б** За целите на настоящия МСФО датата на първоначалното прилагане е началото на годишния отчетен период, за който настоящият МСФО се прилага за първи път.
- В3** Към датата на първоначалното прилагане предприятието не е задължено да прави корекции в преходното отчитане на своето участие в:
- предприятия, които са консолидирани към тази дата в съответствие с МСС 27 *Консолидирани и самостоятелни финансови отчети* и Разяснение 12 на ПКР *Консолидация — предприятия със специално предназначение*, и продължават да се консолидират в съответствие с настоящия МСФО; или
 - предприятия, които не са консолидирани към тази дата в съответствие с МСС 27 и Разяснение 12 на ПКР, и продължават да не се консолидират в съответствие с настоящия МСФО.

В3А Към датата на първоначалното прилагане предприятието оценява дали представлява инвестиционно предприятие въз основа на фактите и обстоятелствата, които са налице към тази дата. Ако към датата на първоначалното прилагане предприятието заключи, че представлява инвестиционно предприятие, то прилага изискванията на параграфи В3Б – В3Е вместо параграфи В5 – В5А.

В3Б С изключение на всяко дъщерно предприятие, което е консолидирано в съответствие с параграф 32 (към което се прилагат параграфи В3 и В6 или параграфи В4—В4В, в зависимост от случая), инвестиционното предприятие оценява инвестицията си във всяко дъщерно предприятие по справедлива стойност в печалбата или загубата, сякаш изискванията на настоящия МСФО винаги са били в сила. Инвестиционното предприятие коригира с обратна сила както годишния период, който предхожда непосредствено датата на първоначално прилагане, така и собствения капитал в началото на непосредствено предходния период за всяка разлика между:

а) предишната балансова стойност на дъщерното предприятие; и

б) справедливата стойност на инвестицията на инвестиционното предприятие в дъщерното предприятие.

Съвкупният размер на всички корекции на справедливата стойност, които преди са били признати в другия всеобхватен доход, се прехвърлят към неразпределената печалба в началото на годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане.

В3В Преди датата на приемането на МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност* инвестиционното предприятие използва справедливите стойности, които преди това са отчитани пред инвеститорите или пред ръководството, ако тези стойности представляват стойността, за която инвестицията е можело да бъде разменена между информирани и желаещи страни в сделка при справедливи пазарни условия към датата на оценката.

В3Г Ако оценяването на инвестиция в дъщерно предприятие в съответствие с параграфи В3Б – В3В е неприложимо (както е определено в МСС 8), инвестиционното предприятие прилага изискванията на настоящия МСФО в началото на най-ранния период, за който прилагането на параграфи В3Б – В3В е възможно, който може да бъде текущият период. Инвеститорът коригира с задна дата годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане, освен ако началото на най-ранния период, за който прилагането на настоящия параграф е практически възможно, е текущият период. В този случай корекцията на собствения капитал се признава в началото на текущия период.

В3Д Ако инвестиционното предприятие се е освободило от инвестицията в дъщерно предприятие или е изгубило контрол над нея преди датата на първоначалното прилагане на настоящия МСФО, от инвестиционното предприятие не се изисква да направи корекции в предходното отчитане за това дъщерно предприятие.

В3Е Ако предприятието прилага измененията, озаглавени *Инвестиционни предприятия*, за период, по-късен от прилагането за първи път на МСФО 10, позоваванията „дата на първоначално прилагане“ в параграфи В3А – В3Д се четат като „началото на годишния отчетен период, за който измененията в документа *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27), издаден през октомври 2012 г., се прилагат за първи път.“

В4 Ако към датата на първоначалното прилагане инвеститорът реши да консолидира дадено предприятие, в което е инвестирано, което не е консолидирано в съответствие с МСФО 27 и Разяснение 12 на ПКР, инвеститорът:

а) ако предприятието, в което е инвестирано, е стопанска дейност (съгласно определението в МСФО 3 *Бизнес комбинации*) – оценява активите, пасивите и неконтролиращите участия в споменатото предприятие, което преди това не е било консолидирано, сякаш предприятието, в което е инвестирано, е било консолидирано (и следователно е приложило отчитане на придобиване в съответствие с МСФО 3), считано от датата, на която инвеститорът е придобил контрол върху споменатото предприятие въз основа на изискванията на настоящия МСФО. Инвеститорът коригира с обратна сила данните за годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане. Когато датата на придобиване на контрол е преди началото на непосредствено предходния период, инвеститорът признава като корекция на собствения капитал към началото на непосредствено предходния период всяка разлика между:

i) стойността на признатите активи, пасиви и неконтролиращи участия; и

ii) предишната балансова стойност на участието на инвеститора в предприятието, в което е инвестирано.

б) ако предприятието, в което е инвестирано, не е стопанска дейност (съгласно определението в МСФО 3) – оценява активите, пасивите и неконтролиращите участия в споменатото предприятие, което преди това не е било консолидирано, сякаш предприятието, в което е инвестирано, е било консолидирано (като прилага метода на придобиването, описан в МСФО 3, без да признава никаква репутация за предприятието, в което е инвестирано), считано от датата, на която инвеститорът е придобил контрол върху споменатото предприятие въз основа на изискванията на настоящия МСФО. Инвеститорът коригира с обратна сила данните за годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане. Когато датата на придобиване на контрол е преди началото на непосредствено предхождащия период, инвеститорът признава като корекция на собствения капитал към началото на непосредствено предхождащия период всяка разлика между:

- i) стойността на признатите активи, пасиви и неконтролиращи участия; и
- ii) предишната балансова стойност на участието на инвеститора в предприятието, в което е инвестирано.

В4А Ако оценяването в съответствие с параграф В4, букви а) или б) на активите, пасивите и неконтролиращите участия на предприятието, в което е инвестирано, не е практически приложимо (съгласно определението в МСС 8), инвеститорът:

- а) ако предприятието, в което е инвестирано, е стопанска дейност – прилага изискванията на МСФО 3, считано от датата, която се счита за дата на придобиване. Датата, която се счита за дата на придобиване, е началото на най-ранния период, за който прилагането на параграф В4, буква а) е практически приложимо, което може да е текущият период;
- б) ако предприятието, в което е инвестирано, не е стопанска дейност – прилага метода на придобиване, описан в МСФО 3, без да признава никаква репутация от предприятието, в което е инвестирано, считано от датата, която се счита за дата на придобиване. Датата, която се счита за дата на придобиване, е началото на най-ранния период, за който прилагането на параграф В4, буква б) е практически приложимо, което може да е текущият период.

Инвеститорът коригира с обратна сила данните за годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане, освен ако началото на най-ранния период, за който прилагането на настоящия параграф е практически приложимо, е текущият период. Когато датата, която се счита за дата на придобиване, е преди началото на непосредствено предхождащия период, инвеститорът признава като корекция на собствения капитал към началото на непосредствено предхождащия период всяка разлика между:

- в) стойността на признатите активи, пасиви и неконтролиращи участия; и
- г) предишната балансова стойност на участието на инвеститора в предприятието, в което е инвестирано.

Ако най-ранният период, за който прилагането на настоящия параграф е практически приложимо, е текущият период, корекцията на собствения капитал се признава към началото на текущия период.

В4Б Когато инвеститорът прилага параграфи В4—В4А и датата на придобиване на контрол в съответствие с настоящия МСФО е след датата на влизане в сила на МСФО 3, изменен през 2008 г., (МСФО 3 (2008 г.), позоваването на МСФО 3 в параграфи В4 и В4А се счита за позоваване на МСФО 3 (2008 г.) Ако контролът е придобит преди датата на влизане в сила на МСФО 3 (2008 г.), инвеститорът прилага МСФО 3 (2008 г.) или МСФО 3 (издаден през 2004 г.).

В4В Когато инвеститорът прилага параграфи В4—В4А и датата на придобиване на контрол в съответствие с настоящия МСФО е след датата на влизане в сила на МСС 27, изменен през 2008 г. (МСС 27 (2008 г.), инвеститорът прилага изискванията на настоящия МСФО за всички периоди, за които предприятието, в което е инвестирано, е консолидирано с обратна сила в съответствие с параграфи В4—В4А. Ако контролът е придобит преди датата на влизане в сила на МСС 27 (2008 г.), инвеститорът прилага:

- а) изискванията на настоящия МСФО за всички периоди, за които предприятието, в което е инвестирано, е консолидирано с обратна сила в съответствие с параграфи В4—В4А; или
- б) изискванията на версията на МСС 27, издадена през 2003 г. (МСС 27 (2003 г.), за периодите преди датата на влизане в сила на МСС 27 (2008 г.) и изискванията на настоящия МСФО за периодите след тази дата.

В5 Ако към датата на първоначалното прилагане инвеститорът реши да не консолидира повече дадено предприятие, в което е инвестирано, което е било консолидирано в съответствие с МСС 27 и ПКР 12, инвеститорът оценява своето участие в споменатото предприятие по стойността, на която то би било оценено, ако изискванията на настоящия МСФО са били в сила, когато инвеститорът се е обвързал (но не е придобил контрол в съответствие с настоящия МСФО) с предприятието, в което е инвестирано, или е изгубил контрол върху него. Инвеститорът коригира с обратна сила данните за годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане. Когато датата, на която инвеститорът се е обвързал (но не е придобил контрол в съответствие с настоящия МСФО) с предприятието, в което е инвестирано, или е изгубил контрол върху него, е преди началото на непосредствено предхождащия период, инвеститорът признава като корекция на собствения капитал към началото на непосредствено предхождащия период всяка разлика между:

- а) предишната балансова стойност на активите, пасивите и неконтролиращите участия; и
- б) признатата стойност на участието на инвеститора в предприятието, в което е инвестирано.

В5А Ако оценяването в съответствие с параграф В5 на дяловото участие в предприятието, в което е инвестирано, не е практически приложимо (съгласно определението в МСС 8), инвеститорът прилага изискванията на настоящия МСФО към началото на най-ранния период, за който прилагането на параграф В5 е практически приложимо, което може да е текущият период. Инвеститорът коригира с обратна сила данните за годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане, освен ако началото на най-ранния период, за който прилагането на настоящия параграф е практически приложимо, е текущият период. Когато датата, на която инвеститорът се е обвързал (но не е придобил контрол в съответствие с настоящия МСФО) с предприятието, в което е инвестирано, или е изгубил контрол върху него, е преди началото на непосредствено предхождащия период, инвеститорът признава като корекция на собствения капитал към началото на непосредствено предхождащия период всяка разлика между:

- а) предишната балансова стойност на активите, пасивите и неконтролиращите участия; и
- б) признатата стойност на участието на инвеститора в предприятието, в което е инвестирано.

Ако най-ранният период, за който прилагането на настоящия параграф е практически възможно, е текущият период, корекцията на собствения капитал се признава към началото на текущия период.

В6 Параграфи 23, 25, Б94 и Б96—Б99 представляват изменения на МСС 27, извършени през 2008 г., които са пренесени в МСФО 10. С изключение на случаите, когато дадено предприятие прилага параграф В3 или е задължено да прилага параграфи В4—В5А, предприятието прилага изискванията на споменатите параграфи, както следва:

- а) предприятието не преизчислява никакво разпределение на печалби или загуби за отчетни периоди, преди да е приложило изменението в параграф Б94 за първи път;
- б) изискванията по параграфи 23 и Б96 за отчитане на промените в участията в собствеността на дадено дъщерно предприятие след получаване на контрол не се прилагат за промените, които са възникнали, преди предприятието да е приложило тези изменения за първи път.
- в) предприятието не преизчислява балансовата стойност на дадена инвестиция в бивше дъщерно предприятие, ако е изгубило контрола, преди да е приложило измененията на параграфи 25 и Б97—Б99 за първи път. Освен това предприятието не преизчислява никаква печалба или загуба във връзка със загубата на контрол върху дадено дъщерно предприятие, която е възникнала преди да е приложило за първи път измененията в параграфи 25 и Б97—Б99.

Позовавания на „непосредствено предхождащия период“

В6А Без да се засягат позоваванията в параграфи В3Б—В5А на годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане („непосредствено предхождащия период“), предприятието може също, но не е задължено, да представи коригирана сравнителна информация за представени по-ранни периоди. Ако предприятието представи коригирана сравнителна информация за представени по-ранни периоди, всички позовавания на „непосредствено предхождащия период“ в параграфи В3Б—В5А се четат като „най-ранния представен сравнителен период с коригирани данни“.

В6Б Ако дадено предприятие представи некоригирана сравнителна информация за по-ранни периоди, то ясно обозначава информацията, която не е коригирана, декларира, че тя е изготвена въз основа на други критерии, и обяснява тези критерии.

Позовавания на МСФО 9

В7 Ако предприятието прилага настоящия МСФО, но все още не прилага МСФО 9, всяко позоваване в настоящия МСФО на МСФО 9 се счита за позоваване на МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*.

ОТМЯНА НА ДРУГИ МСФО

В8 Настоящият МСФО заменя изискванията по МСС 27 (изменен през 2008 г.), които се отнасят до консолидираните финансови отчети.

В9 Настоящият МСФО заменя също така Разяснение 12 на ПКР *Консолидация — предприятия със специално предназначение*.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 11

Съвместни споразумения

ЦЕЛ

- 1 Целта на настоящия МСФО е да се определят принципите за финансово отчитане на предприятията, които притежават участие в съвместно контролирани споразумения (т.е. *съвместни споразумения*).

Постигане на целта

- 2 За постигане на посочената в параграф 1 цел настоящият МСФО съдържа определение за *съвместен контрол* и изисква предприятието, което е *страна по съвместно споразумение*, да определи вида на съвместното споразумение, в което участва, като оцени своите права и задължения, и да отчете тези права и задължения според вида на съвместното споразумение.

ОБХВАТ

- 3 **Настоящият МСФО се прилага от всички предприятия, които са страни по съвместно споразумение.**

СЪВМЕСТНИ СПОРАЗУМЕНЕНИЯ

- 4 **Съвместно споразумение е споразумение, върху което две или повече страни притежават съвместен контрол.**

- 5 **Съвместното споразумение има следните характеристики:**

- а) **страните са обвързани от договорно споразумение (вж. параграфи Б2—Б4);**
- б) **договорното споразумение предоставя на две или повече от тези страни съвместен контрол върху споразумението (вж. параграфи 7—13).**

- 6 Съвместното споразумение е или *съвместна дейност*, или *съвместно предприятие*.

Съвместен контрол

- 7 **Съвместен контрол представлява уредено с договор поделение на контрола върху дадено споразумение и съществува само когато решенията по отношение на значимите дейности изискват единодушното съгласие на страните, поделящи си контрола.**

- 8 Предприятието, което е страна по такова споразумение, преценява дали договорното споразумение предоставя на всички страни или на група от страни колективен контрол върху предприятието. Всички страни или група от страни контролират споразумението колективно, когато те трябва да действат заедно във връзка с ръководство на дейностите, които значително засягат доходите от споразумението (т.е. значимите дейности).

- 9 След като бъде определено, че всички страни или група от страните колективно контролират предприятието, съвместен контрол съществува, само когато решенията по отношение на значимите дейности изискват единодушното съгласие на страните, които колективно контролират предприятието.

- 10 В съвместното споразумение нито една страна не контролира споразумението самостоятелно. Страна, която упражнява съвместен контрол върху споразумението, може да попречи на всяка от другите страни или група от страни да контролира предприятието.

- 11 Споразумението може да е съвместно споразумение дори ако не всички страни по него имат съвместен контрол върху него. В настоящия МСФО се разграничават страните, които имат съвместен контрол върху съвместно споразумение (*контролиращи участници в съвместна дейност* или *контролиращи участници в съвместно предприятие*), и страни, които участват в съвместно споразумение, но нямат съвместен контрол.

- 12 Необходима е внимателна преценка от страна на предприятието, когато определя дали всички страни или група от страни имат съвместен контрол върху съвместното споразумение. Предприятието прави тази преценка, като разглежда всички факти и обстоятелства (вж. параграфи Б5—Б11).
- 13 При промяна на фактите и обстоятелствата предприятието прави повторна преценка на това дали то все още притежава съвместен контрол върху споразумението.

Видове съвместни споразумения

- 14 **Предприятието определя вида на съвместното споразумение, в което участва. Класифицирането на съвместното споразумение като съвместна дейност или съвместно предприятие зависи от правата и задълженията на страните по споразумението.**
- 15 **Съвместната дейност представлява съвместно споразумение, по което страните, които притежават съвместен контрол върху споразумението, имат права върху активите и задължения по отношение на пасивите по споразумението. Тези страни се наричат контролиращи участници в съвместна дейност.**
- 16 **Съвместно предприятие е съвместно споразумение, по което страните, които притежават съвместен контрол върху споразумението, имат права върху нетните активи по споразумението. Тези страни се наричат контролиращи участници в съвместно предприятие.**
- 17 Предприятието прави внимателна преценка, когато определя дали съвместното споразумение е съвместна дейност или съвместно предприятие. Предприятието определя вида на съвместното споразумение, в което участва, като взема предвид всички права и задължения, които произтичат от споменатото споразумение. Предприятието преценява своите права и задължения, като взема предвид структурата и правната форма на съвместното споразумение, условията, уговорени от страните в договорното споразумение, и, когато е уместно, други факти и обстоятелства (вж. параграфи Б12—Б33).
- 18 В някои случаи страните са обвързани с рамково споразумение, в което са определени общите договорни условия за предприемането на една или повече дейности. Рамковото споразумение може да предвижда страните да създадат различни съвместни споразумения за извършването на конкретни дейности, които са част от споразумението. Въпреки че тези съвместни споразумения са свързани с едно и също рамково споразумение, те могат да са от различен вид, ако правата и задълженията на страните се различават при предприемането на различните дейности, предвидени в рамковото споразумение. Следователно съвместните дейности и съвместните предприятия могат да съществуват заедно, когато страните предприемат различни дейности, които са част от едно и също рамково споразумение.
- 19 При промяна на фактите и обстоятелствата предприятието прави повторна преценка дали се е променил видът на съвместното споразумение, в което участва.

ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ НА СТРАНИТЕ ПО СЪВМЕСТНО СПОРАЗУМЕНИЕ

Съвместни дейности

- 20 **Във връзка със своето участие в съвместна дейност контролиращият участник в съвместна дейност признава:**
 - а) **своите активи, включително своя дял във всички активи, които се държат съвместно;**
 - б) **своите пасиви, включително своя дял във всички пасиви, които се поемат съвместно;**
 - в) **своите приходи от продажбата на дела си в получената от съвместната дейност продукция;**
 - г) **своя дял от приходите от продажбата на продукцията на съвместната дейност; и**
 - д) **своите разходи, включително дела си от всички съвместно направени разходи.**
- 21 Контролиращият участник в съвместна дейност отчита активите, пасивите, приходите и разходите, свързани с неговото участие в съвместната дейност, в съответствие с МСФО, приложими за конкретните активи, пасиви, приходи и разходи.

- 21А Когато дадено предприятие придобива участие в съвместна дейност, в която съвместната дейност представлява стопанска дейност съгласно определението в МСФО 3 *Бизнес комбинации*, то прилага, до размера на дела си в съответствие с параграф 20, всички принципи за осчетоводяване на бизнес комбинациите съгласно МСФО 3 и други МСФО, които не са в противоречие с насоките в настоящия МСФО, и оповестява информацията, която се изисква в тези МСФО по отношение на бизнес комбинациите. Това се прилага за придобиването както на първоначалното участие, така и на допълнителни участия в съвместна дейност, в която съвместната дейност представлява стопанска дейност. Счетоводното отчитане на придобиването на участия в такава съвместна дейност е определено в параграфи Б33А–Б33Г.
- 22 Отчитането на сделки като продажба, внасяне или покупка на активи между предприятието и съвместната дейност, в която е контролиращ участник, е определено в параграфи Б34–Б37.
- 23 Страната, която участва в съвместна дейност, но не притежава съвместен контрол върху нея, също отчита своето участие в споразумението в съответствие с параграфи 20–22, ако тази страна има права върху активите и задължения по отношение на пасивите на съвместната дейност. Ако дадена страна, която участва в съвместна дейност, но не притежава съвместен контрол върху нея, няма права върху активите и задължения по отношение на пасивите на тази съвместна дейност, тя отчита своето участие в съвместната дейност в съответствие с МСФО, приложими за такова участие.

Съвместни предприятия

- 24 Контролиращият участник в съвместно предприятие признава своето участие в съвместно контролирано предприятие като инвестиция и отчита тази инвестиция по метода на собствения капитал в съответствие с МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия*, освен ако предприятието е освободено от прилагането на метода на собствения капитал съгласно разпоредбите на споменатия стандарт.
- 25 Страната, която участва в съвместно предприятие, но няма съвместен контрол върху него, отчита своето участие в предприятието в съответствие с МСФО 9 *Финансови инструменти*, освен ако има значително влияние върху съвместното предприятие, в който случай го отчита в съответствие с МСС 28 (изменен през 2011 г.).

САМОСТОЯТЕЛНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

- 26 **В самостоятелните си финансови отчети контролиращият участник в съвместно предприятие или контролиращият участник в съвместна дейност отчита своето участие в:**
- а) **съвместна дейност – в съответствие с параграфи 20–22;**
 - б) **съвместно предприятие – в съответствие с параграф 10 от МСС 27 *Самостоятелни финансови отчети*.**
- 27 **В самостоятелните си финансови отчети страната, която участва в съвместно споразумение, но не притежава съвместен контрол върху него, отчита своето участие в:**
- а) **съвместна дейност – в съответствие с параграф 23;**
 - б) **съвместно предприятие – в съответствие с МСФО 9, освен ако предприятието има значително влияние върху съвместното предприятие, в който случай се прилага параграф 10 от МСС 27 (изменен през 2011 г.).**

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

съвместно предприятие	Споразумение, върху което две или повече страни упражняват съвместен контрол .
съвместен контрол	Уредено с договор поделяне на контрола върху дадено споразумение, което съществува само когато решенията по отношение на значимите дейности изискват единодушното съгласие на страните, поделящи си контрола.
съвместна дейност	Съвместно споразумение , чрез което страните, които упражняват съвместен контрол върху споразумението, имат права върху активите и задължения по отношение на пасивите, свързани със споразумението.
контролиращи участник в съвместна дейност	Страна в съвместна дейност , която упражнява съвместен контрол върху тази съвместна дейност.
съвместно предприятие Съвместно споразумение,	чрез което страните, които упражняват съвместен контрол върху споразумението, имат права върху нетните активи по споразумението.
контролиращ участник в съвместно предприятие	Страна в съвместно предприятие , която упражнява съвместен контрол върху това съвместно предприятие.
страна по съвместно споразумение	Предприятие, което участва в съвместно споразумение , независимо дали предприятието притежава съвместен контрол върху съвместното споразумение.
отделно предприятие (структура)	Отделно разграничима финансова структура, в това число отделни юридически лица или уставни дружества, независимо дали тези предприятия имат юридическа правосубектност.

Следните термини са определени в МСС 27 (изменен през 2011 г.), МСС 28 (изменен през 2011 г.) и МСФО 10 Консолидирани финансови отчети и се използват в настоящия МСФО със значенията, предвидени в споменатите МСФО:

- контрол върху предприятие, в което е инвестирано
- метод на собствения капитал
- правомощия
- защитни права
- значими дейности
- самостоятелни финансови отчети
- значително влияние.

Допълнение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО. В него се описва прилагането на параграфи 1—27 и то е със същата правна сила като останалите части от МСФО.

- Б1 Примерите в настоящото допълнение описват хипотетични ситуации. Въпреки че някои аспекти на примерите може да се съдържат в действителен контекст, при прилагането на МСФО 11 трябва да бъдат оценени всички значими факти и обстоятелства на даден действителен контекст.

СЪВМЕСТНИ СПОРАЗУМЕНИЯ

Договорно споразумение (параграф 5)

- Б2 Договорните споразумения може да бъдат оформени по няколко начина. Договорното споразумение с изпълнителна сила (подлежащо на принудително изпълнение) често, но не винаги, е в писмен вид, обикновено под формата на договор или документирани дискусии между страните. Съществуват също така законодателни механизми, които могат да създават споразумения с изпълнителна сила както самостоятелно, така и заедно с договори между страните.

- Б3 Когато съвместните споразумения са структурирани посредством *отделно предприятие* (вж. параграфи Б19—Б33), договорното споразумение или определени аспекти от договорното споразумение в някои случаи се включват в устава, дружествения договор или правилника на отделното предприятие.

- Б4 В договорното споразумение се определят условията, при които страните участват в дейността, която е предмет на споразумението. В договорното споразумение обикновено се уреждат въпроси като:

- а) целта, дейността и продължителността на съвместното споразумение;
- б) назначаването на членовете на съвета на директорите или равностоен управляващ орган на съвместното споразумение;
- в) процеса на вземане на решения: въпросите, които изискват решения от страните, правата на глас на страните и изискваното ниво на подкрепа за тези въпроси. Процесът на вземане на решения, който е отразен в договорното споразумение, създава съвместен контрол върху споразумението (вж. параграфи Б5—Б11).
- г) капиталовите или други вноски, изисквани от страните;
- д) разпределението между страните на активите, пасивите, приходите, разходите или печалбата или загубата, свързани със съвместното споразумение.

Съвместен контрол (параграфи 7—13)

- Б5 Когато дадено предприятие прави преценка дали има съвместен контрол върху съвместното споразумение, то първо преценява дали всички страни или група от страни контролират споменатото споразумение. МСФО 10 съдържа определение за контрол, което се използва, за да се определи дали всички страни или група от страни са изложени на или имат права върху променливи доходи от своето участие в съвместното споразумение и могат да окажат въздействие върху тези доходи посредством властта си върху споразумението. Страните контролират споразумението колективно, когато всички страни или група от страни, разглеждани заедно, могат да ръководят дейностите, които оказват значително въздействие върху доходите на съвместното споразумение (т.е. значимите дейности).

- Б6 След като предприятието стигне до заключението, че всички страни или група от страни колективно контролират съвместното предприятие, предприятието преценява дали притежава съвместен контрол върху последното. Съвместен контрол съществува единствено тогава, когато решенията относно значимите дейности изискват единодушното съгласие на страните, които колективно контролират съвместното споразумение. Определянето дали съвместното споразумение се контролира съвместно от всички страни в него или от група от страни или се контролира самостоятелно от една от страните в него, може да изисква внимателна преценка.
- Б7 Понякога процесът на вземане на решения, който е уговорен от страните в договорното им споразумение, косвено води до съвместен контрол. Да приемем например, че две страни установяват споразумение, в което всяка от тях притежава право на по 50 процента от гласовете, а в договорното споразумение между тях е посочено, че за вземане на решения по отношение на значимите дейности се изискват най-малко 51 процента от гласовете. В този случай страните косвено са се договорили да упражняват съвместен контрол върху споразумението, защото решенията по отношение на значимите дейности не може да се вземат без съгласието и на двете страни.
- Б8 При други обстоятелства договорното споразумение изисква минимален процент от правата на глас за вземане на решения по отношение на значимите дейности. Когато този минимален изискван процент от правата на глас може да бъде постигнат чрез съгласие, изразено от страните, групирани в различни комбинации, това споразумение не е съвместно споразумение, освен ако договорното споразумение посочва единодушното съгласие на кои страни (или комбинация от страни) е необходимо за вземането на решения по отношение на значимите дейности по споразумението.

Примери за прилагане

Пример 1

Приемаме, че три страни установяват споразумение: А притежава право на 50 процента от гласовете в споразумението, Б притежава 30 процента и В — 20 процента. В договорното споразумение между А, Б и В е предвидено, че за вземане на решения по отношение на значимите дейности на споразумението са необходими най-малко 75 процента от правата на глас. Въпреки че може да спре приемането на всяко решение, А не контролира споразумението, защото се нуждае от съгласието на Б. Условието на тяхното договорно споразумение, според които за вземане на решения по отношение на значимите дейности се изискват най-малко 75 процента от правата на глас, предполагат, че А и Б притежават съвместен контрол върху споразумението, защото решенията по отношение на съответните дейности не може да се вземат без съгласието както на А, така и на Б.

Пример 2

Приемаме, че по дадено споразумение има три страни: А притежава право на 50 процента от гласовете в споразумението, а Б и В притежават по 25 процента. В договорното споразумение между А, Б и В е предвидено, че за вземане на решения по отношение на значимите дейности на споразумението са необходими най-малко 75 процента от правата на глас. Въпреки че може да спре приемането на всяко решение, А не контролира споразумението, защото се нуждае от съгласието на Б или В. За достигане на 75 процента от правата на глас обаче има повече от една комбинация от страни, които могат да се споразумеят (т.е. или А и Б, или А и В). При това положение, за да се счита за съвместно споразумение, в договорното споразумение между страните трябва да е уточнено коя комбинация от страните е необходимо да даде единодушното си съгласие при вземане на решения по отношение на значимите дейности на споразумението.

Пример 3

Нека допуснем, че имаме споразумение, в което А и Б притежават право на по 35 процента от гласовете в предприятието, а останалите 30 процента са разпределени сред голям брой страни. Вземането на решения по отношение на значимите дейности изисква одобрение от мнозинството от правата на глас. А и Б притежават съвместен контрол върху споразумението, само ако в договорното споразумение е посочено, че решенията по отношение на значимите дейности на споразумението изискват съгласието и на А, и на Б.

- Б9 Изискването за единодушно съгласие означава, че всяка страна със съвместен контрол върху споразумението може да попречи на всяка от другите страни или група от страни да взема еднолични решения (по отношение на значимите дейности) без нейното съгласие. Ако изискването за единодушно съгласие е свързано единствено с решения, които предоставят на дадена страна защитни права, а не с решения по отношение на значимите дейности на споразумението, тази страна не е страна със съвместен контрол върху споразумението.
- Б10 Договорното споразумение би могло да включва клаузи относно разрешаването на спорове, като арбитраж. Тези разпоредби могат да разрешават вземането на решения без единодушното съгласие на страните, които притежават съвместен контрол. Наличието на такива разпоредби не пречи споразумението да се контролира съвместно и следователно да представлява съвместно споразумение.

преценка на съвместния контрол



- Б11 Когато споразумението е извън обхвата на МСФО 11, предприятието отчита своето участие в споменатото споразумение съгласно относимите МСФО, като МСФО 10, МСС 28 (изменен през 2011 г.) или МСФО 9.

ВИДОВЕ СЪВМЕСТНИ СПОРАЗУМЕНЕНИЯ (ПАРАГРАФИ 14–19)

- Б12 Съвместни споразумения се създават с различни цели (например като средство страните да си поделят разходите и рисковете или като начин да се осигури достъп за страните до нова технология или нови пазари) и могат да имат различни структури и правни форми.
- Б13 При някои съвместни споразумения не е необходимо дейността, която е предмет на споразумението, да се осъществява чрез отделно предприятие. Други съвместни споразумения обаче са свързани със създаването на отделно предприятие.
- Б14 Класифицирането на съвместните споразумения, което се изисква от настоящия МСФО, зависи от правата и задълженията на страните, произтичащи от споразумението при обичайния ход на дейността. Според настоящия МСФО съвместните споразумения се класифицират като съвместни дейности или съвместни предприятия. Когато дадено предприятие има права върху активите и задължения по отношение на пасивите, свързани със споразумението, това споразумение е съвместна дейност. Когато дадено предприятие има права върху нетните активи на споразумението, това споразумение е съвместно предприятие. В параграфи Б16–Б33 е представена преценката, която прави предприятието, за да определи дали има участие в съвместна дейност или участие в съвместно предприятие.

Класифициране на съвместните споразумения

- Б15 Както е посочено в параграф Б14, класифицирането на съвместните споразумения изисква страните да направят преценка на своите права и задължения, произтичащи от споразумението. При тази преценка предприятието разглежда следното:

- а) структурата на съвместното споразумение (вж. параграфи Б16–Б21);

б) когато съвместното споразумение е структурирано чрез отделно предприятие:

- i) правната форма на отделното предприятие (вж. параграфи Б22—Б24);
- ii) условията на договорното споразумение (вж. параграфи Б25—Б28); и
- iii) други факти и обстоятелства по целесъобразност (вж. параграфи Б29—Б33).

Структура на съвместното споразумение

Съвместни споразумения, които не са структурирани като отделни предприятия

- Б16 Съвместното споразумение, което не е структурирано като отделно предприятие, е съвместна дейност. В такива случаи в договорното споразумение са определени правата на страните върху активите и техните задължения по отношение на пасивите по споразумението, както и правата на страните върху съответните приходи и задължения за съответните разходи.
- Б17 В договорното споразумение често са описани естеството на дейностите, които са предмет на споразумението, и начинът, по който страните възнамеряват да извършват тези дейности заедно. Например страните по съвместно споразумение биха могли да се договорят да произвеждат даден продукт заедно, като всяка страна отговаря за конкретна задача и всяка използва своите собствени активи и поема свои собствени пасиви. В договорното споразумение би могло да е посочено също така разпределението между страните на приходите и разходите, които са общи за тях. В такъв случай всеки контролиращ участник в съвместна дейност признава в своите финансови отчети активите и пасивите, които са използвани за конкретната задача, и признава своя дял в приходите и разходите в съответствие с договорното споразумение.
- Б18 В други случаи страните по съвместното споразумение биха могли да се договорят например да споделят и експлоатират даден актив заедно. В такъв случай в договорното споразумение се определят правата на страните върху съвместно експлоатирания актив и разпределението между страните на продукцията или приходите от актива и разходите за дейността. Всеки контролиращ участник в съвместна дейност отчита своя дял в съвместния актив и уговорения си дял във всички пасиви и признава своя дял в продукцията, приходите и разходите в съответствие с договорното споразумение.

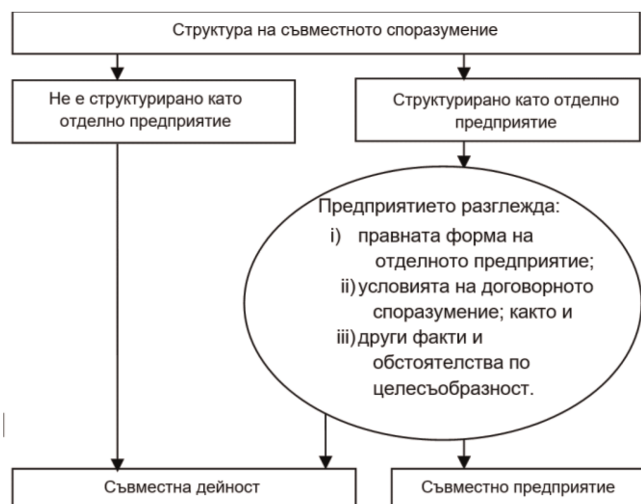
Съвместни споразумения, които са структурирани като отделно предприятие

- Б19 Съвместното споразумение, по което активите и пасивите по споразумението се държат от отделно предприятие, може да бъде или съвместно предприятие, или съвместна дейност.
- Б20 Дали дадена страна е контролиращ участник в съвместна дейност или контролиращ участник в съвместно предприятие, зависи от правата на страната върху активите и задълженията ѝ по отношение на пасивите на предприятието, които се държат от отделното предприятие.

Б21 Както е посочено в параграф Б15, когато страните са структурирали съвместно споразумение като отделно предприятие, те трябва да преценят дали правната форма на отделното предприятие, условията на договорното споразумение и, по целесъобразност, всички други факти и обстоятелства им дават:

- а) права върху активите и задължения по отношение на пасивите, свързани със споразумението (т.е. споразумението е съвместна дейност); или
- б) права върху нетните активи на споразумението (т.е. споразумението е съвместно предприятие).

Класифициране на съвместно споразумение: преценка на правата и задълженията на страните, произтичащи от споразумението



Правна форма на отделното предприятие

Б22 Правната форма на отделното предприятие е от значение, когато се оценява видът на съвместното споразумение. Правната форма помага при първоначалната преценка на правата на страните върху активите и задълженията им по отношение на пасивите, държани от отделното предприятие, като например дали страните имат участия в държаните в отделното предприятие активи и дали носят отговорност за държаните в отделното предприятие пасиви.

Б23 Например страните биха могли да създадат съвместното споразумение като отделно предприятие, чиято правна форма води до разглеждането на отделното предприятие само по себе си (т.е. активите и пасивите, държани в отделното предприятие, са активи и пасиви на отделното предприятие, а не активи и пасиви на страните). В такъв случай преценката на правата и задълженията, които се предоставят на страните от правната форма на отделното предприятие, показва, че предприятието е съвместно предприятие. Въпреки това договорените от страните условия в тяхното договорно споразумение (вж. параграфи Б25—Б28) и други факти и обстоятелства по целесъобразност (вж. параграфи Б29—Б33) могат да имат по-голяма тежест от преценката на правата и задълженията, предоставени на страните от правната форма на отделното предприятие.

Б24 Преценката на правата и задълженията, предоставени на страните от правната форма на отделното предприятие, е достатъчна, за да се стигне до заключението, че споразумението е съвместна дейност, само ако страните създадат съвместното споразумение като отделно предприятие, чиято правна форма не предвижда разделяне между страните и отделно предприятие (т.е. активите и пасивите, които се държат в отделното предприятие, са активи и пасиви на страните).

Преценяване на условията на договорното споразумение

Б25 В много случаи договорените от страните права и задължения в техните договорни споразумения съответстват на правата и задълженията, дадени на страните от правната форма на отделното предприятие, в което е структурирано предприятието, и не са в противоречие с тях.

- Б26 В други случаи страните използват договорното споразумение, за да обърнат или изменят правата и задълженията, предоставени от правната форма на отделното предприятие, в което е било структурирано предприятието.

Пример за прилагане

Пример 4

Приемаме, че две страни структурират съвместно споразумение като регистрирано предприятие (капиталово търговско дружество). Всяка страна притежава 50-процентно участие в собствеността на регистрираното предприятие. Регистрирането дава възможност за отделяне на предприятието от неговите собственици и, в резултат на това, активите и пасивите, държани в предприятието, са активи и пасиви на регистрираното предприятие. В такъв случай преценката на правата и задълженията, предоставени на страните от правната форма на отделното предприятие, показва, че страните имат права върху нетните активи на предприятието.

Страните обаче променят характеристиките на регистрацията посредством своето договорно споразумение по такъв начин, че всяка от тях притежава участие в активите на регистрираното предприятие и носи отговорност за определена част от пасивите на регистрираното предприятие. Подобни договорни промени на характеристиките на капиталово търговско дружество могат да доведат до определянето на предприятието като съвместна дейност.

- Б27 В следващата таблица е представено сравнение между общите условия в договорните споразумения на страните в съвместна дейност и общите условия в договорните споразумения на страните в съвместно предприятие. Посочените в таблицата по-долу примери за договорни условия не са изчерпателни.

Преценяване на условията на договорното споразумение

	Съвместна дейност	Съвместно предприятие
Условията на договорното споразумение	Договорното споразумение предоставя на страните в съвместното споразумение права върху активите и задължения по отношение на пасивите на споразумението.	Договорното споразумение предоставя на страните по съвместното споразумение права върху нетните активи на споразумението (т.е. отделното предприятие, а не страните, има права върху активите и задължения за пасивите на предприятието).
Права върху активи	Договорното споразумение предвижда, че страните по съвместното споразумение споделят всички участия (например права, права на собственост или собственост) в активите на споразумението в определени части (например пропорционално на участие на страните в собствеността на споразумението или пропорционално на извършваната посредством споразумението дейност, която е пряко относима към тях).	Договорното споразумение предвижда, че внесените в споразумението активи или тези, които впоследствие са придобити от съвместното споразумение, са активи на споразумението. Страните нямат участия (например нямат права, право на собственост или собственост) в активите на предприятието.
Задължения по отношение на пасивите	Договорното споразумение предвижда, че страните по съвместното споразумение си поделят всички пасиви, задължения, разходи и разноски в определено съотношение (например пропорционално на участието на страните в собствеността на споразумението или пропорционално на извършваната посредством споразумението дейност, която е пряко отнесена към тях).	Договорното споразумение предвижда, че съвместното споразумение носи отговорност за дълговете и задълженията на споразумението.

	Съвместна дейност	Съвместно предприятие
		Договорното споразумение предвижда, че страните по съвместното споразумение отговарят пред споразумението само до размера на съответните си инвестиции в споразумението или на съответните си задължения за внасяне на невнесения или допълнителен капитал по споразумението, или и двете.
	Договорното споразумение предвижда, че страните по съвместното споразумение отговарят за исковите (вземанията), предявени от трети страни.	Договорното споразумение гласи, че кредиторите на съвместното споразумение нямат права на регресен иск срещу никоя страна, що се отнася до дългове или задължения на предприятието.
Приходи, разходи, печалба или загуба	Договорното споразумение предвижда разпределение на приходите и разходите въз основа на относителните резултати на всяка страна по съвместното споразумение. Например договорното споразумение би могло да предвижда, че приходите и разходите се разпределят въз основа на използвания от всяка от страните капацитет на съвместно експлоатирана машина, който би могъл да се различава от техните участия в собствеността на съвместното споразумение. В други случаи страните може да са се договорили да разделят печалбата или загубата от споразумението в определено съотношение, като участието на страната в собствеността на споразумението. Това не би попречило споразумението да се счита за съвместна дейност, ако страните имат права върху активите и задължения по отношение на пасивите на споразумението.	Договорното споразумение предвижда дела на всяка страна в печалбата или загубата от дейността на споразумението.
Гаранции	Страните по съвместното споразумение често трябва да предоставят гаранции на трети страни, които например получават услуга от съвместното споразумение или му предоставят финансиране. Предоставянето на такива гаранции или ангажирането от страните да предоставят такива само по себе си не определя, че съвместното споразумение е съвместна дейност. Характеристиката, която определя дали съвместното споразумение е съвместна дейност или съвместно предприятие, е дали страните имат задължения по отношение на пасивите на предприятието (за някои от които страните може да са или да не са предоставили гаранция).	

Преценка на други факти и обстоятелства

- Б29 Когато условията на договорното споразумение не предвиждат изрично, че страните имат права върху активите и задължения за пасивите на предприятието, страните разглеждат други факти и обстоятелства, за да преценят дали споразумението е съвместна дейност или съвместно предприятие.
- Б30 Съвместното споразумение може да бъде структурирано като отделно предприятие, чиято правна форма предвижда отделяне между страните и отделното предприятие. В договорните условия, които са уговорени между страните, може да не са посочени правата на страните върху активите и задълженията им за пасивите, но разглеждането на други факти и обстоятелства все пак може да доведе до класифицирането на това споразумение като съвместна дейност. Такъв е случаят, когато другите факти и обстоятелства дават на страните права върху активите и задължения за пасивите на предприятието.
- Б31 Когато дейностите на споразумението основно са предвидени за предоставяне на продукция на страните, това показва, че страните имат права по същество върху всички икономически ползи от активите на споразумението. Страните по такива споразумения често осигуряват достъпа си до продукцията на споменатото споразумение, като пречат на споразумението да продава продукцията на трети страни.
- Б32 Ефектът от споразумение с такъв модел и цел е, че натрупаните от споразумението пасиви по същество се покриват от паричните потоци, които се получават от страните чрез закупуването от тях на продукцията. Когато страните по същество са единственият източник на парични потоци, спомагащи за поддържането на дейността на предприятието, това показва, че страните имат задължение за пасивите на споразумението.

Пример за прилагане**Пример 5**

Приемаме, че две страни структурират съвместно споразумение като регистрирано предприятие (капиталово търговско дружество) (предприятие В), в което всяка от страните притежава по 50 процента участие в собствеността. Целта на предприятието е да произвежда материали, които са необходими за собствените, индивидуални производствени процеси на страните. Споразумението гарантира, че страните експлоатират съоръжението, което произвежда материалите, в съответствие с количествените и качествените спецификации на страните.

Правната форма на предприятие В (регистрирано предприятие – капиталово търговско дружество), чрез което се осъществяват дейностите, първо показва, че активите и пасивите, държани в предприятие В, са активи и пасиви на предприятие В. В договорното споразумение между страните не е посочено, че страните имат права върху активите или задължения за пасивите на предприятие В. Следователно правната форма на предприятие В и договорното споразумение показват, че предприятието е съвместно предприятие.

Страните обаче разглеждат така също следните аспекти на споразумението:

- страните са се уговорили да закупуват цялата продукция, произведена от предприятие В, в съотношение 50:50. Предприятие В не може да продава никаква част от продукцията си на трети страни, освен ако това бъде одобрено от двете страни по споразумението. Тъй като целта на споразумението е да предоставя на страните продукцията, от която имат нужда, се очаква такива продажби към трети страни да са редки и несъществени.
- Цената на продаваната на страните продукция е определена от двете страни на равнище, предвидено да покрива производствените и административните разходи на предприятие В. Въз основа на този модел на работа предприятието е предвидено да функционира на равновесната точка.

По отношение на действителния контекст, представен по-горе, относими са следните факти и обстоятелства:

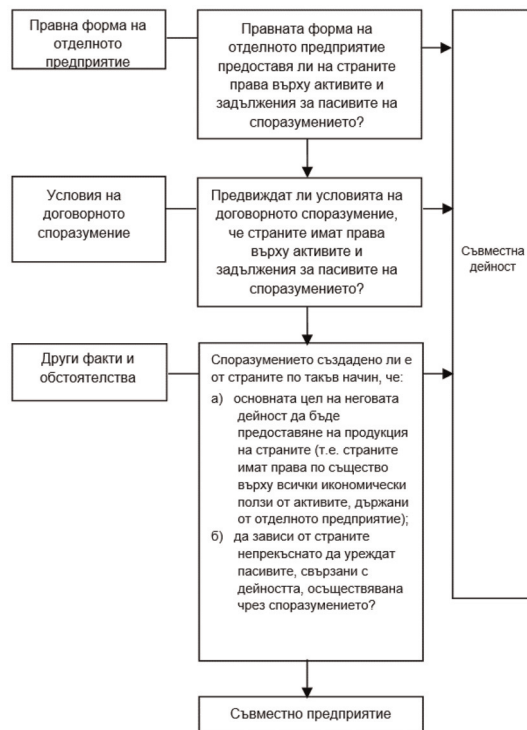
- задължението на страните да закупуват цялата продукция, произвеждана от предприятие В, отразява изключителната зависимост на предприятието В от страните, що се отнася до генерирането на парични потоци, и, следователно, страните имат задължение да финансират уреждането на пасивите на предприятието В,
- фактът, че страните имат права върху цялата продукция, произведена от предприятие В, означава, че страните получават и, следователно, имат права върху всички икономически ползи от активите на предприятието В.

Тези факти и обстоятелства показват, че споразумението е съвместна дейност. При тези обстоятелства заключението по отношение на класификацията на съвместното споразумение не би се променило, ако страните, вместо сами да използват дяловете си в продукцията в последващ производствен процес, продават дяловете си в продукцията на трети страни.

Ако страните променят условията на договорното споразумение по такъв начин, че споразумението да може да продава продукция на трети страни, това би довело до поемане от предприятието В на рискове, свързани с търсенето и материалните запаси, както и кредитен риск. В такъв случай подобна промяна на фактите и обстоятелствата би наложила повторна преценка на класификацията на съвместното споразумение. Посочените факти и обстоятелства биха показали, че споразумението е съвместно предприятие.

Б33 Следната диаграма отразява стъпките, които предприятието следва при преценката за класифициране на споразумението, когато съвместното споразумение е структурирано като отделно предприятие:

Класифициране на съвместно споразумение, структурирано като отделно предприятие



ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ НА СТРАНИТЕ ПО СЪВМЕСТНО СПОРАЗУМЕНИЕ (ПАРАГРАФИ 21А–22)

Счетоводно отчитане на придобиванията на участия в съвместни дейности

Б33А Когато дадено предприятие придобива участие в съвместна дейност, в която съвместната дейност представлява стопанска дейност съгласно определението в МСФО 3, то прилага, до размера на дела си в съответствие с параграф 20, всички принципи за осчетоводяване на бизнес комбинациите съгласно МСФО 3 и други МСФО,

които не са в противоречие с насоките в настоящия МСФО, и оповестява информацията, която се изисква в тези МСФО по отношение на бизнес комбинациите. Принципите за счетоводно отчитане на бизнес комбинациите, които не са в противоречие с насоките в настоящия МСФО, включват, но не се ограничават до:

- а) оценка по справедлива стойност на разграничимите активи и пасиви, различни от отчетните обекти, за които са дадени изключения в МСФО 3 и други МСФО;
- б) признаване на разходите, свързани с придобиването, като разходи през периода, през който са извършени разходите и са получени услугите, с изключение на това, че разходите за емитиране на дългови или капиталови ценни книжа се признават в съответствие с МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* и МФСО 9 ⁽⁵⁶⁾;
- в) признаване на отсрочените данъчни активи и отсрочените данъчни пасиви, произтичащи от първоначалното признаване на активите или пасивите, с изключение на отсрочените данъчни пасиви, произтичащи от първоначалното признаване на репутацията, както се изисква от МСФО 3 и МСС 12 *Данъци върху дохода* за бизнес комбинациите;
- г) признаване на превишението на възнаграждението, прехвърлено върху нетната сума към датата на придобиване от стойностите на разграничимите придобити активи и поети пасиви, ако има такива, като репутация; и
- д) проверка за обезценка на единица, генерираща парични потоци, към която е била разпределяна репутация най-малко ежегодно, и винаги когато са налице признаци, че единицата може да е обезценена, в съответствие с МСС 36 *Обезценка на активи* за репутацията, придобита в бизнес комбинация.

Б33Б Параграфи 21А и Б33А се прилагат и за създаването на съвместна дейност единствено и само ако съществуваша стопанска дейност съгласно определението в МСФО 3 е внесена в съвместната дейност при нейното създаване от една от страните, които участват в съвместната дейност. Тези параграфи обаче не се отнасят за създаването на съвместна дейност, ако всички страни, които участват в съвместната дейност, внасят в съвместната дейност при нейното създаване само активи или групи от активи, които не представляват стопанска дейност.

Б33В Контролиращият участник в съвместна дейност може да увеличи своето участие в съвместна дейност, която представлява стопанска дейност съгласно определението в МСФО 3, чрез придобиване на допълнително участие в съвместната дейност. В такива случаи държаните в предходни периоди участия в съвместната дейност не се подлагат на последващо оценяване, ако контролиращият участник запазва съвместен контрол.

Б33ВА Страна, която участва в съвместна дейност, но не притежава съвместен контрол върху нея, може да получи съвместен контрол върху съвместната дейност, в която извършването на съвместната дейност представлява стопанска дейност съгласно определението в МСФО 3. В такива случаи държаните в предходни периоди участия в съвместната дейност не се подлагат на последващо оценяване.

Б33Г Параграфи 21А и Б33А–Б33В не се прилагат по отношение на придобиването на участие в съвместна дейност, когато страните, които поделят съвместния контрол, включително предприятието, придобиващо участие в съвместната дейност, са под общ контрол на една и съща крайна контролираща страна или страни, както преди, така и след придобиването, и този контрол не е преходен.

⁽⁵⁶⁾ Ако предприятието прилага тези изменения, но все още не прилага МСФО 9, всяко позоваване на тези изменения на МСФО 9 се счита за позоваване на МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*.

Отчитане на продажби или вноски в активите на съвместна дейност

- Б34 Когато предприятието сключи сделка със съвместна дейност, на която то е контролиращ участник, като продажба или вноска на активи, то осъществява сделката с останалите страни в съвместната дейност и, като такъв, контролиращият участник в съвместната дейност признава печалбите и загубите в резултат на тази сделка само до размера на участията на другите страни в съвместната дейност.
- Б35 Когато такива сделки представят доказателства за намаление на нетната реализируема стойност на активите, които подлежат на продажба или внасяне в съвместната дейност, или за загуба от обезценка на тези активи, споменатите загуби се признават изцяло от контролиращия участник в съвместната дейност.

Отчитане на покупки на активи от съвместната дейност

- Б36 Когато предприятието сключи сделка със съвместна дейност, в която то е контролиращ участник, като покупка на активи, то признава дела си в печалбите и загубите едва когато препродаде тези активи на трета страна.
- Б37 Когато такива сделки представят доказателства за намаление на нетната реализируема стойност на активите, които подлежат на покупка, или за загуба от обезценка на тези активи, контролиращият участник в съвместната дейност признава дела си в тези загуби.

Допълнение В

Дата на влизане в сила, преходни разпоредби и отмяна на други МСФО

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО и е със същата правна сила като останалите части от МСФО.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- B1** Предприятието прилага настоящия МСФО за периодите, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага настоящия МСФО по-рано, то оповестява този факт и същевременно прилага МСФО 10, МСФО 12 *Оповестяване на участията в други предприятия*, МСС 27 (изменен през 2011 г.) и МСС 28 (изменен през 2011 г.).
- B1A** С документа, озаглавен *Консолидирани финансови отчети, съвместни споразумения и оповестяване на участията в други предприятия: насоки за преминаване към прилагането* (изменения на МСФО 10, МСФО 11 и МСФО 12), издадени през юни 2012 г., бяха изменени параграфи B2—B5, B7—B10, B12 и бяха добавени параграфи B1B и B13A—B13B. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСФО 11 за по-ранен период, измененията се прилагат за този по-ранен период.
- B1AA** С документа, озаглавен *Счетоводно отчитане на придобиваното предприятиеа на участия в съвместни дейности* (изменения на МСФО 11) и издаден през май 2014 г., бе изменено заглавието след параграф B33 и бяха добавени параграфи 21A, B33A—B33G и B14A и свързаните с тях заглавия. Предприятието прилага тези изменения без обратна сила за годишните периоди, започващи на 1 януари 2016 година или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- B1AB** С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2015—2017 г.*, издаден през декември 2017 г., бе добавен параграф B33BA. Предприятието прилага тези изменения за спелките, при които е получило съвместен контрол на или след началото на първия годишен отчетен период, започващ на или след 1 януари 2019 г. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

Преходни разпоредби

- B1B** Без да се засягат изискванията по параграф 28 от МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, когато настоящият МСФО се прилага за първи път, предприятието представя само количествената информация, изисквана съгласно параграф 28, буква е) от МСС 8 за годишния период, непосредствено предхождащ първия годишен период, за който се прилага МСФО 11 („непосредствено предхождащия период“). Предприятието може също, но не е задължено, да представи тази информация за текущия период или за по-ранни сравнителни периоди.

Съвместни предприятия – преминаване от пропорционална консолидация към метода на собствения капитал

- B2** При преминаване от пропорционална консолидация към метода на собствения капитал предприятието признава своята инвестиция в съвместното предприятие към началото на непосредствено предхождащия период. Тази първоначална инвестиция се оценява като съвкупния размер на балансовите стойности на активите и пасивите, които предприятието е консолидирано пропорционално в предходен период, в това число цялата репутация, произтичаща от придобиването. Ако в предходен период репутацията е принадлежала на по-голяма единица, генерираща парични потоци, или на група от единици, генериращи парични потоци, предприятието разпределя репутацията на съвместното предприятие въз основа на относителните балансови стойности на съвместното предприятие и единицата, генерираща парични потоци, или групата от единици, генериращи парични потоци, на които е принадлежала.
- B3** Началното салдо на инвестицията, определено в съответствие с параграф B2, се счита за приета стойност на инвестицията при първоначалното признаване. Предприятието прилага параграфи 40—43 от МСС 28 (изменен през 2011 г.) към началното салдо на инвестицията, за да прецени дали инвестицията е обезценена, като всяка загуба от обезценка се признава като корекция на неразпределената печалба към началото на непосредствено предхождащия период. Изключението по отношение на първоначалното признаване в параграфи 15 и 24 от МСС 12 *Данъци върху дохода* не се прилага, когато предприятието признава инвестиция в съвместно предприятие в резултат на прилагане на преходните изисквания за съвместните предприятия, които в предходен период са консолидирани пропорционално.

- B4 Ако агрегирането на всички активи и пасиви, които в предходен период са били консолидирани пропорционално, доведе до отрицателни нетни активи, предприятието преценява дали има правни или конструктивни задължения във връзка с отрицателните нетни активи и, ако това е така, предприятието признава съответния пасив. Ако предприятието стигне до заключението, че няма правни и конструктивни задължения във връзка с отрицателните нетни активи, то не признава съответния пасив, но коригира неразпределената печалба към началото на непосредствено предхождащия период. Предприятието оповестява този факт заедно със съвкупния си непризнат дял в загубите на своите съвместни предприятия към началото на непосредствено предхождащия период и към датата, на която настоящият МСФО се прилага за първи път.
- B5 Предприятието оповестява разпределение (разбивка) на активите и пасивите, които са били агрегирани като инвестиции, представени на един ред в салдото към началото на непосредствено предхождащия период. Това оповестяване се извършва, като се агрегират всички съвместни предприятия, за които предприятието прилага преходните изисквания, посочени в параграфи B2—B6.
- B6 След първоначалното признаване предприятието отчита своята инвестиция в съвместното предприятие по метода на собствения капитал в съответствие с МСС 28 (изменен през 2011 г.).

Съвместни дейности – преминаване от метода на собствения капитал към отчитане на активите и пасивите

- B7 При преминаване от метода на собствения капитал към отчитане на активи и пасиви по отношение на участието на предприятието в съвместна дейност, към началото на непосредствено предхождащия период то отписва инвестицията, която в предходен период е била отчетена по метода на собствения капитал, и всички други отчетни обекти, които са били част от нетната му инвестиция в съвместното предприятие, в съответствие с параграф 38 от МСС 28 (изменен през 2011 г.) и признава своя дял във всеки от активите и пасивите по отношение на участието си в съвместната дейност, включително всякаква репутация, която може да е била част от балансовата стойност на инвестицията.
- B8 Предприятието определя точния процент на своето участие в активите и пасивите на съвместната дейност въз основа на правата и задълженията си в съответствие с договорното споразумение. Предприятието оценява първоначалните балансови стойности на активите и пасивите, като ги отделя от балансовата стойност на инвестицията към началото на непосредствено предхождащия период въз основа на информацията, която предприятието е използвало при прилагане на метода на собствения капитал.
- B9 Всяка разлика, която е резултат от отчитането на инвестицията в предходен период по метода на собствения капитал, заедно с всички други статии, които са били част от нетната инвестиция на предприятието в съвместното предприятие в съответствие с параграф 38 от МСС 28 (изменен през 2011 г.), и нетната сума на признатите активи и пасиви, включително репутацията, се:
- прихваща срещу всяка репутация, свързана с инвестицията, като всяка остатъчна разлика се коригира в съответствие с неразпределената печалба към началото на непосредствено предхождащия период, ако нетната сума на признатите активи и пасиви, включително всяка репутация, е по-висока от отписаната инвестиция (и всички други статии, които са били част от нетната инвестиция на предприятието);
 - коригира в съответствие с неразпределената печалба към началото на непосредствено предхождащия период, ако нетната сума на признатите активи и пасиви, включително всяка репутация, е по-ниска от отписаната инвестиция (и всички други отчетни обекти, които са били част от нетната инвестиция на предприятието).
- B10 Предприятието, което преминава от метода на собствения капитал към отчитане на активи и пасиви, представя равнение между отписаната инвестиция и признатите активи и пасиви, като неразпределената печалба се коригира с всяка остатъчна разлика към началото на непосредствено предхождащия период.

- B11 Изключението, свързано с първоначалното признаване в параграфи 15 и 24 от МСС 12, не се прилага, когато предприятието признава активи и пасиви, свързани с неговото участие в съвместна дейност.

Преходни разпоредби в самостоятелните финансови отчети на предприятието

- B12 Предприятието, което в съответствие с параграф 10 от МСС 27 в преходен период е отчитало в своите самостоятелни финансови отчети своето участие в съвместна дейност като инвестиция по цена на придобиване или в съответствие с МСФО 9:

- a) отписва инвестицията и признава активите и пасивите, свързани с неговото участие в съвместната дейност, в размери, определени в съответствие с параграфи В7—В9;
- б) представя равнение между отписаната инвестиция и признатите активи и пасиви заедно с всяка остатъчна разлика, която се коригира в неразпределената печалба към началото на непосредствено предхождащия период.

- B13 Изключението, свързано с първоначалното признаване в параграфи 15 и 24 от МСС 12, не се прилага, когато предприятието признава активите и пасивите, свързани с неговото участие в съвместна дейност, в своите самостоятелни финансови отчети в резултат на прилагане на преходните изисквания за съвместни дейности, посочени в параграф В 12.

Позовавания на „непосредствено предхождащия период“

- B13А Без да се засягат позоваванията в параграфи В2—В12 на „непосредствено предхождащия период“, предприятието може също, но не е задължено, да представи коригирана сравнителна информация за представени по-ранни периоди. Ако предприятието представи коригирана сравнителна информация за представени по-ранни периоди, всички позовавания на „непосредствено предхождащия период“ в параграфи В2—В12 се четат като „най-ранния представен сравнителен период с коригирани данни“.

- B13Б Ако дадено предприятие представи некоригирана сравнителна информация за по-ранни периоди, то ясно обозначава информацията, която не е коригирана, декларира, че тя е изготвена въз основа на други критерии, и обяснява тези критерии.

Позовавания на МСФО 9

- B14 Ако предприятието прилага настоящия МСФО, но все още не прилага МСФО 9, всяко позоваване на МСФО 9 се счита за позоваване на МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*.

Счетоводно отчитане на придобиванията на участия в съвместни дейности

- B14А С документа, озаглавен *Счетоводно отчитане на придобиванията на участия в съвместни дейности* (изменения на МСФО 11) и издаден през май 2014 г., бе изменено заглавието след параграф Б33 и бяха добавени параграфи 21А, Б33А—Б33Г и В1АА и свързаните с тях заглавия. Предприятието прилага тези изменения без обратна сила по отношение на придобиването на дялове в съвместни дейности, в които съвместната дейност представлява стопанска дейност съгласно определението в МСФО 3, за придобиванията, извършени от началото на първия период, през който то прилага тези изменения. Следователно сумите, признати за придобиванията на участия в съвместни дейности, извършени в преходни периоди, не се коригират.

ОТМЯНА НА ДРУГИ МСФО

- B15 Настоящият МСФО заменя следните МСФО:

- a) МСС 31 *Дялове в съвместни предприятия*; и
- б) Разяснение 13 на ПКР *Съвместно контролирани предприятия — непарични вноски от контролиращите съдружници*.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 12

Оповестяване на участията в други предприятия

ЦЕЛ

1 Целта на настоящия МСФО е да се изисква предприятието да оповестява информация, която дава възможност на ползвателите на финансовите му отчети да оценят:

- a) естеството на неговите участия в други предприятия и свързаните с тях рискове; и
- б) въздействието от тези участия върху неговото финансово състояние, финансови резултати и парични потоци.

Постигане на целта

2 За да постигне целта на параграф 1, предприятието оповестява:

- a) по-важните преценки и предположения (допускания), които е направило при определянето на следното:

- i) естество на участието си в друго предприятие или споразумение

- ii) вида на съвместното споразумение, в което то има дял (параграфи 7–9);

- iii) че то отговаря на определението за инвестиционно предприятие, ако е приложимо (параграф 9А); и

- б) информация за участията си в:

- i) дъщерни предприятия (параграфи 10–19);

- ii) съвместни споразумения и асоциирани предприятия (параграфи 20–23); и

- iii) *структурирани предприятия*, които не са контролирани от предприятието (неконсолидирани структурирани предприятия) (параграфи 24–31).

3 Ако оповестяванията, изисквани от настоящия МСФО, заедно с оповестяванията, изисквани от други МСФО, не постигнат целта на параграф 1, предприятието оповестява всякаква допълнителна информация, необходима за постигането ѝ.

4 Предприятието преценява колко подробна трябва да е информацията, така че да бъде удовлетворена целта на оповестяването, и колко внимание да бъде отделено на всяко от изискванията на настоящия МСФО. То обобщава или разпределя оповестяваната информация, така че полезната информация да не бъде прикрита чрез включване на множество несъществени подробности или обобщаване на отчетни обекти с различни характеристики (вж. параграфи Б2–Б6).

ОБХВАТ

5 Настоящият МСФО се прилага от предприятие, което има участие в някое от следните:

- a) дъщерни предприятия;

- б) съвместни споразумения (съвместни дейности или съвместни предприятия);

- в) асоциирани предприятия;

- г) неконсолидирани структурирани предприятия.

- 5А С изключение на описаното в параграф В17, изискванията на настоящия МСФО са приложими по отношение на участията на предприятието, посочени в параграф 5, които са класифицирани (или са включени в група за освоеността, която е класифицирана) като държани за продажба или преустановени дейности в съответствие с МСФО 5 *Нетекучи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*.
- 6 Настоящият МСФО не се прилага за:
- a) плановете за доходи след напускане или други планове за дългосрочни доходи на наетите лица, за които се прилага МСС 19 *Доходи на наетите лица*;
 - b) самостоятелните финансови отчети на предприятието, за които се прилага МСС 27 *Самостоятелни финансови отчети*. Въпреки това:
 - i) ако предприятието има участия в неконсолидирани структурирани предприятия и изготвя самостоятелни финансови отчети като свои единствени финансови отчети, то прилага изискванията по параграфи 24–31 при изготвянето на тези самостоятелни финансови отчети;
 - ii) инвестиционно предприятие, което изготвя финансови отчети, където, в съответствие с параграф 31 от МСФО 10, всички негови дъщерни предприятия са оценени по справедлива стойност в печалбата или загубата, извършва изискваните от настоящия МСФО оповестявания за инвестиционните предприятия.
 - в) участие на предприятието в съвместно споразумение, без обаче да упражнява съвместен контрол върху него, освен ако участието води до значително влияние върху споразумението или е участие в структурирано предприятие;
 - г) участие в друго предприятие, което се отчита в съответствие с МСФО 9 *Финансови инструменти*. Предприятието обаче прилага настоящия МСФО:
 - i) когато това участие е в асоциирано или съвместно предприятие, което в съответствие с МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия* се оценява по справедлива стойност през печалбата или загубата; или
 - ii) когато това участие е в неконсолидирано структурирано предприятие.

ЗНАЧИМИ ПРЕЦЕНКИ И ПРЕДПОЛОЖЕНИЯ

- 7 **Предприятието оповестява информация за значимите преценки и предположения, които е направило (и промени в тези преценки и предположения) при определяне на следното:**
- a) че има контрол върху друго предприятие, т.е. предприятието, в което е инвестирано, както е описано в параграфи 5 и 6 от МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*;
 - b) **че има съвместен контрол върху споразумение или значително влияние върху друго предприятие; и**
 - в) **вида на съвместното споразумение (т.е. съвместна дейност или съвместно предприятие), когато съвместното споразумение е структурирано като отделно предприятие.**
- 8 Значимите преценки и предположения, оповестени в съответствие с параграф 7, включват направените от предприятието в случаите, когато промените във фактите и обстоятелствата водят до промяна през отчетния период на заключението за това дали има контрол, съвместен контрол или значително влияние.

- 9 За да се съобрази с разпоредбите на параграф 7, предприятието например оповестява значимите преценки и предположения, направени при определяне на факта, че:
- а) то не контролира друго предприятие, въпреки че притежава право на повече от половината гласове в него;
 - б) то контролира друго предприятие, дори ако притежава право на по-малко от половината гласове в него;
 - в) то е агент (представител) или принципал (главна страна) (вж. параграфи 58—72 от МСФО 10);
 - г) то няма значително влияние, въпреки че притежава право на 20 % или повече от гласовете на друго предприятие;
 - д) то има значително влияние, въпреки че притежава право на по-малко от 20 % от гласовете на друго предприятие.

Статут на инвестиционното предприятие

- 9А Когато дадено предприятие майка прецени, че представлява инвестиционно предприятие в съответствие с параграф 27 от МСФО 10, инвестиционното предприятие оповестява информацията за по-важните оценки и допускания, които е направило, за да определи, че е инвестиционно предприятие. Ако инвестиционното предприятие не притежава една или няколко от характерните черти на инвестиционното предприятие (вж. параграф 28 от МСФО 10), то оповестява причините за заключението, че въпреки това представлява инвестиционно предприятие.
- 9Б Когато едно предприятие става или престава да бъде инвестиционно предприятие, то оповестява промяната в статута си на инвестиционно предприятие и причините за тази промяна. Освен това предприятието, което става инвестиционно предприятие, следва да оповести ефекта от промяната на статута във финансовите отчети за съответния период, включително:
- а) общата справедлива стойност, считано от датата на промяна на статута, на дъщерните предприятия, които престават да бъдат консолидирани;
 - б) общия размер на печалбата или загубата, ако има такива, изчислени в съответствие с параграф Б101 от МСФО 10; и
 - в) статията или статиите в печалбата или загубата, в които е призната печалбата или загубата (ако не е представена отделно).

УЧАСТИЯ В ДЪЩЕРНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

- 10 **Предприятието оповестява информацията, която позволява на ползвателите на финансовите му отчети:**
- а) **да разберат:**
 - i) **състава на групата; и**
 - ii) **участието, което неконтролиращите участия имат в дейността и паричните потоци на групата (параграф 12); и**
 - б) **да оценят:**
 - i) **естеството и степента на значителните ограничения върху способността му да получава достъп до активите или да ги използва, както и да урежда пасивите (задължения) на групата (параграф 13);**
 - ii) **естеството на рисковете във връзка с участията му в консолидирани структурирани предприятия и промените на тези рискове (параграфи 14—17);**

iii) последствията от промяна на участието му в собствеността на дъщерно предприятие, която не води до загуба на контрол (параграф 18); и

iv) последиците от загубата на контрол върху дъщерно предприятие през отчетния период (параграф 19).

11 Когато финансовите отчети на дъщерното предприятие, използвани за изготвяне на консолидираните финансови отчети, са към отчетна дата или за период, различни от тези на консолидираните финансови отчети (виж параграфи Б92 и Б93 на МСФО 10), предприятието оповестява:

- a) датата на края на отчетния период на финансовите отчети на даденото дъщерно предприятие; и
- б) причината за използване на различна отчетна дата или период.

Участие, което неконтролиращите участия имат в дейността и паричните потоци на групата

12 Предприятието оповестява за всяко от дъщерните си предприятия, които имат неконтролиращи участия, съществени за отчиташото се предприятие:

- a) наименованието на дъщерното предприятие;
- б) основното място на стопанска дейност (и държавата на учредяване, ако е различна от държавата на основното място на стопанска дейност) на дъщерното дружество;
- в) дела на участията в собствеността, притежавани от неконтролиращите участия;
- г) дела на правата на глас, притежавани от неконтролиращите участия, ако е различен от дела на притежаваното участие в собствеността;
- д) печалбата или загубата, разпределена към неконтролиращите участия на дъщерното предприятие през отчетния период;
- е) съвкупните неконтролиращи участия на дъщерното предприятие към края на отчетния период;
- ж) обобщена финансова информация за дъщерното дружество (вж. параграф Б10).

Естество и степен на значителните ограничения

13 Предприятието оповестява:

- a) значителните ограничения (правни, договорни и регулаторни) върху способността му да получава достъп до активите или да ги използва, както и да урежда пасивите (задълженията) на групата, като:
 - i) ограниченията върху способността на предприятието майка или на дъщерните предприятия да прехвърлят парични средства или други активи към (или от) други предприятия в групата;
 - ii) гаранциите или другите изисквания, които могат да ограничат както изплащането на дивиденди и други разпределения на капитал, така и изплащането или погасяването/възстановяването на заеми и предварителни плащания към (или от) други предприятия в групата;
- б) естеството на защитните права на неконтролиращите участия и степента, в която те могат значително да ограничат способността на предприятието да получава достъп до активите или да ги използва, както и да урежда пасивите на групата (например, когато предприятието майка е задължено да уреди пасивите на дъщерно предприятие преди уреждането на собствените си пасиви или когато за достъп до активите или да използването им, или за уреждането на пасивите на дъщерното предприятие се изисква одобрение от неконтролиращите участия);

- в) балансовите стойности в консолидираните финансови отчети на активите и пасивите, за които се прилагат тези ограничения.

Естество на рисковете във връзка с участията на предприятието в консолидирани структурирани предприятия

- 14 Предприятието оповестява условията на договорните споразумения, според които предприятието майка или неговите дъщерни дружества са задължени да предоставят финансова подкрепа на консолидирано структурирано предприятие, включително събития или обстоятелства, които биха могли да причинят загуба на отчиташото се предприятие (например споразумения за ликвидност или заедващи се при определен кредитен рейтинг задължения за закупуване на активи на структурираното предприятие или предоставяне на финансова подкрепа).
- 15 Ако по време на отчетния период предприятието майка или някое от неговите дъщерни предприятия окажат, без да имат договорно задължение за това, финансова или друга подкрепа на консолидирано структурирано предприятие (напр. закупуване на активи или на емитирани от него инструменти), предприятието оповестява:
- а) вида и размера на предоставената подкрепа, включително ситуациите, при които предприятието майка или неговите дъщерни дружества са съдействали на структурираното предприятие да получи финансова подкрепа; и
- б) причините за предоставяне на подкрепата.
- 16 Ако по време на отчетния период предприятието майка или някое от неговите дъщерни предприятия окажат, без да имат договорно задължение за това, финансова или друга подкрепа на неконсолидирано в предишен период структурирано предприятие и това доведе до поемането на контрол върху структурираното предприятие, предприятието оповестява обяснение на относимите фактори за вземането на такова решение.
- 17 Предприятието оповестява всички текущи намерения за оказване на финансова или друга подкрепа на консолидирано структурирано предприятие, включително за съдействие на структурираното предприятие да получи финансова подкрепа.

Последици от промени в участието на предприятието майка в собствеността на дъщерно предприятие, които не водят до загуба на контрол

- 18 Предприятието представя приложение, в което е посочено въздействието върху собствения капитал, който може да бъде отнесен към собствениците на предприятието майка, на всякакви промени в участието му в собствеността на дъщерно предприятие, които не водят до загуба на контрол.

Последици от загубата на контрол върху дъщерно предприятие през отчетния период

- 19 Предприятието оповестява печалбата или загубата, ако има такива, изчислени в съответствие с параграф 25 от МСФО 10, както и:
- а) дела от тази печалба или загуба, съотнесени към оценяването на всяка инвестиция, задържана в бившето дъщерно предприятие по справедливата ѝ стойност към датата на загуба на контрола; и
- б) статията или статиите в печалбата или загубата, в които е призната печалбата или загубата (ако не е представена отделно).

УЧАСТИЯ В НЕКОНСОЛИДИРАНИ ДЪЩЕРНИ ПРЕДПРИЯТИЯ (ИНВЕСТИЦИОННИ ПРЕДПРИЯТИЯ)

- 19А Инвестиционно предприятие, което в съответствие с МСФО 10 е длъжно да прилага изключение от изискването за консолидиране и вместо това да отчита своите инвестиции в дъщерно предприятие по справедлива стойност през печалбата или загубата, оповестява този факт.

19Б За всяко неконсолидирано дъщерно предприятие инвестиционното предприятие оповестява:

- а) наименованието на дъщерното предприятие;
- б) основното място на стопанска дейност (и държавата на учредяване, ако е различна от държавата на основното място на стопанска дейност) на дъщерното предприятие; и
- в) дела на участието в собствеността, притежавано от инвестиционното предприятие и – ако е различен – дела на притежаваните права на глас.

19В Ако инвестиционното предприятие е майка на друго инвестиционно предприятие, предприятието майка представя също оповестяванията по параграф 19Б, букви а) – в) за инвестиции, които са контролирани от неговото дъщерно инвестиционно предприятие. Оповестяването може да бъде направено чрез включване във финансовите отчети на предприятието майка на финансовите отчети на дъщерното предприятие (или дъщерни предприятия), които съдържат посочената по-горе информация.

19Г Инвестиционното предприятие оповестява:

- а) естеството и степента на всякакви значителни ограничения (например, възникнали в резултат на заемни споразумения, нормативни изисквания или договорни споразумения) на възможността неконсолидираното дъщерно предприятие да прехвърля средства към инвестиционното предприятие под формата на парични дивиденди или за изплащане на заеми или аванси, предоставени на неконсолидираното дъщерно предприятие от инвестиционното предприятие; и
- б) всякакви текущи поети задължения или намерения за осигуряване на финансова или друга подкрепа на неконсолидирано дъщерно предприятие, включително поети задължения или намерения за подпомагане на дъщерно предприятие за получаването на финансова помощ.

19Д Ако по време на отчетния период инвестиционното предприятие или някое от неговите дъщерни предприятия е оказвало финансова или друга подкрепа на неконсолидирано дъщерно предприятие (например чрез закупуване на активи на дъщерното предприятие или на емитирани от него инструменти или чрез съдействие на дъщерно дружество при получаването на финансова помощ) без да има договорно задължение за това, предприятието оповестява:

- а) вида и размера на подкрепата, предоставена на всяко неконсолидирано дъщерно предприятие; и
- б) причините за предоставяне на подкрепата.

19Е Инвестиционното предприятие оповестява условията на договорните споразумения, съгласно които предприятието или неговите неконсолидирани дъщерни предприятия биха могли да бъдат задължени да предоставят финансова подкрепа на неконсолидирано, контролирано, структурирано предприятие, включително събития или обстоятелства, които биха могли да причинят загуба на отчитащото се предприятие (например споразумения за ликвидност или задействащи се при определен кредитен рейтинг задължения за закупуване на активи на структурираното предприятие или за предоставяне на финансова подкрепа).

19Ж Ако по време на отчетния период инвестиционното предприятие или някое от неговите неконсолидирани дъщерни предприятия е оказало финансова или друга подкрепа на неконсолидирано структурирано предприятие, което не е контролирано от инвестиционното предприятие, без да има договорно задължение за това и ако предоставянето на подкрепа е довело до придобиване на контрол от страна на инвестиционното предприятие върху структурираното предприятие, инвестиционното предприятие оповестява обяснение за относимите фактори за вземането на решение за предоставяне на помощта.

УЧАСТИЯ В СЪВМЕСТНИ СПОРАЗУМЕНИЯ И АСОЦИИРАНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

20 **Предприятието оповестява информацията, която позволява на ползвателите на финансовите му отчети да оценят:**

- а) естеството, степента и финансовото въздействие на участията му в съвместни споразумения и асоциирани предприятия, включително естеството и въздействието на договорните му взаимоотношения с други инвеститори със съвместен контрол или значително влияние върху съвместните споразумения и асоциираните предприятия (параграфи 21 и 22); и

- б) естеството на рисковете, свързани с неговите участия в съвместни и асоциирани предприятия, и промените в тези рискове (параграф 23).**

Естество, степен и финансово въздействие на участията на предприятието в съвместни споразумения и асоциирани предприятия

21. Предприятието оповестява:

- а) за всяко съвместно споразумение и асоциирано предприятие, които са съществени за отчитащото се предприятие:
- i) наименованието на съвместното споразумение или асоциираното предприятие;
 - ii) естеството на отношенията на предприятието със съвместното споразумение или асоциираното предприятие (като например се опише естеството на дейността на съвместното споразумение или асоциираното предприятие и се посочи дали те са от стратегическо значение за дейността на предприятието);
 - iii) основното място на стопанска дейност (и държавата на учредяване, ако е приложимо и ако тя е различна от държавата на основното място на стопанска дейност) на съвместното споразумение или асоциираното предприятие;
 - iv) дела на участието в собствеността или участващия дял, а ако има разлика – и дела на притежаваните права на глас (ако е приложимо);
- б) за всяко съвместно и асоциирано предприятие, които са съществени за отчитащото се предприятие:
- i) дали инвестицията в съвместното или асоциираното предприятие се оценява, като се използва методът на собствения капитал или по справедлива стойност;
 - ii) обобщена финансова информация за съвместното или асоциираното предприятие, както е посочено в параграфи B12 и B13;
 - iii) ако съвместното или асоциираното предприятие се отчита по метода на собствения капитал — справедливата стойност на инвестицията му в съвместното или асоциираното предприятие, ако съществува обявена пазарна цена за инвестицията;
- в) финансова информация, както е посочено в параграф B16, за инвестициите на предприятието в съвместни и асоциирани предприятия, които поотделно не са съществени:
- i) общо за всички поотделно несъществени съвместни предприятия и поотделно;
 - ii) общо за всички поотделно несъществени асоциирани предприятия.

21A. Инвестиционното предприятие не е длъжно да оповестява сведенията, изисквани по параграфи 21, буква б) – 21, буква в).

22. Предприятието оповестява и:

- а) естеството и степента на всякакви значителни ограничения (например, възникващи в резултат на заемни споразумения, нормативни изисквания, договорни споразумения между инвеститори със съвместен контрол или значително влияние върху съвместно или асоциирано предприятие) върху способността на съвместните или асоциираните предприятия да прехвърлят средства към предприятието под формата на парични дивиденди или да погасяват заеми или да възстановяват предварителни плащания, направени от предприятието;
- б) когато финансовите отчети на съвместното или асоциираното предприятие, използвани при прилагане на метода на собствения капитал, са към отчетна дата или за период, различни от тези за предприятието:
- i) датата на края на отчетния период на финансовите отчети на даденото съвместно или асоциирано предприятие; и
 - ii) причината за използване на различна отчетна дата или период.

- в) непризнатия дял на загубите на съвместното или асоциираното предприятие както за даден отчетен период, така и като обща сума, ако предприятието е прекратило признаването на своя дял в загубите на съвместното или асоциираното предприятие при прилагането на метода на собствения капитал.

Рискове във връзка с участията на предприятието в съвместни и асоциирани предприятия

23 Предприятието оповестява:

- а) поетите от него задължения по отношение на съвместните предприятия отделно от останалите поети задължения, както е посочено в параграфи Б18—Б20.
- б) в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*, освен ако вероятността от загуба е малка — поетите условни пасиви във връзка с участията му в съвместни или асоциирани предприятия (включително неговия дял условни пасиви, поети съвместно с другите инвеститори със съвместен контрол или значително влияние върху съвместните или асоциираните предприятия), отделно от останалите условни пасиви.

УЧАСТИЯ В НЕКОНСОЛИДИРАНИ СТРУКТУРИРАНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

24 **Предприятието оповестява информацията, която позволява на ползвателите на финансовите му отчети:**

- а) **да разберат естеството и обхвата на неговите участия в неконсолидирани структурирани предприятия (параграфи 26—28); и**
- б) **да оценят естеството на рисковете във връзка с участията му в неконсолидирани структурирани предприятия и промените в тези рискове (параграфи 29—31).**

25 Информацията, изисквана от параграф 24, буква б), включва информация относно степента на изложеност на предприятието на риск поради негови отношения с неконсолидирано структурирано предприятие в предишни периоди (напр. спонсориране на структурираното предприятие), дори ако предприятието вече няма никакви договорни отношения със структурираното предприятие към отчетната дата.

25А Инвестиционното предприятие не е длъжно да представи оповестяванията, изисквани по параграф 24 за контролирано от него неконсолидирано структурирано предприятие и за което то представя оповестяванията, изисквани по параграфи 19А – 19Ж.

Естество на участията

26 Предприятието оповестява качествена и количествена информация за участията си в неконсолидирани структурирани предприятия, включително, но не само — естеството, целта, размера и дейността на структурираното предприятие и начина на финансиране на последното.

27 Ако предприятието е спонсорирано неконсолидирано структурирано предприятие, за което то не предоставя информацията, изисквана от параграф 29 (например защото няма участие в предприятието към отчетната дата), предприятието оповестява:

- а) как определя какви структурирани предприятия е спонсорирано;
- б) *приходите от тези структурирани предприятия* през отчетния период, включително описание на вида представен приход; и
- в) балансовата стойност (към момента на прехвърляне) на всички активи, прехвърлени на тези структурирани предприятия през отчетния период.

- 28 Предприятието представя информацията от параграф 27, букви б) и в) в табличен вид, освен ако друг формат е по-подходящ, и класифицира своите спонсориращи дейности в съответните категории (вж. параграфи Б2—Б6).

Естество на рисковете

- 29 Предприятието оповестява в табличен вид, освен ако друг формат е по-подходящ, обобщение на:
- а) балансовата стойност на активите и пасивите, призната във финансовите му отчети, във връзка с неговите участия в неконсолидирани структурирани предприятия;
 - б) статиите от отчета за финансовото състояние, в които тези активи и пасиви са признати;
 - в) стойността, която най-добре отразява максималната изложеност на загуба от участията му в структурирани неконсолидирани предприятия, включително как се определя максималната изложеност на загуба. Ако предприятието не може да определи количествено максималната си изложеност на загуба от участията си в неконсолидирани структурирани предприятия, то оповестява този факт и причините за това;
 - г) сравнение на балансовата стойност на активите и пасивите на предприятието, които имат отношение към участията му в неконсолидирани структурирани предприятия, както и максималната изложеност на загуба от тези предприятия.
- 30 Ако по време на отчетния период предприятието е оказало, без да има договорно задължение за това, финансова или друга подкрепа на неконсолидирано структурирано предприятие, в което е имало или има участие (например чрез купуване на активи или инструменти, емитирани от структурираното предприятие), предприятието оповестява:
- а) вида и размера на предоставената подкрепа, включително ситуациите, при които предприятието е съдействало на структурираното предприятие да получи финансова подкрепа; и
 - б) причините за предоставяне на подкрепата.
- 31 Предприятието оповестява всички текущи намерения за оказване на финансова или друга подкрепа на неконсолидирано структурирано предприятие, включително за съдействие на структурираното предприятие да получи финансова подкрепа.

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

приходи от структурирано предприятие

За целите на настоящия МСФО приходите (доходите) от **структурирано предприятие** включват, но не само: многократни и еднократни такси, лихви, дивиденди, печалба или загуба от последващо оценяване или отписване на участия в структурирани предприятия и печалба или загуба от прехвърляне на активи и пасиви към структурираното предприятие.

участие в друго предприятие

За целите на настоящия МСФО участие (дялово участие) в друго предприятие са договорни и извъндоговорни отношения, които излагат предприятието на променливост на доходите в зависимост от резултатите на другото предприятие. Участието в друго предприятие може да се удостоверява със, но не само: държани инструменти на собствения капитал или дългови инструменти, както и други форми на взаимоотношение като например предоставянето на финансиране, подкрепа за ликвидността, кредитно подобрене и гаранции. В него се включват средствата, чрез които дадено предприятие упражнява контрол или съвместен контрол, или значително влияние над друго предприятие. Предприятието няма непременно участие в друго предприятие само защото поддържа с него типично взаимоотношение клиент—доставчик.

В параграфи Б7—Б9 се предоставя допълнителна информация за участията в други предприятия.

В параграфи Б55—Б57 от МСФО 10 се обяснява променливостта на доходите (възвръщаемостта).

структурирано предприятие

Предприятие, чийто модел е такъв, че гласуването или подобните права не са основен фактор при решаването на това кой контролира предприятието — например, когато правата на глас се отнасят само до административни задачи, а значимите дейности са ръководени чрез договорни споразумения.

В параграфи Б22—Б24 се предоставя допълнителна информация за структурираните предприятия.

Следните термини са определени в МСС 27 (изменен през 2011 г.), МСС 28 (изменен през 2011 г.), МСФО 10 и МСФО 11 *Съвместни споразумения* и се използват в настоящия МСФО със значенията, посочени в споменатите МСФО:

- асоциирано предприятие
- консолидирани финансови отчети
- контрол върху предприятие
- метод на собствения капитал
- група
- инвестиционно предприятие
- съвместно споразумение
- съвместен контрол

-
- съвместна дейност
 - съвместно предприятие
 - неконтролиращо участие
 - предприятие майка
 - защитни права
 - значими дейности
 - самостоятелни финансови отчети
 - отделно предприятие (структура)
 - значително влияние
 - дъщерно предприятие.

Допълнение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО. В него се описва прилагането на параграфи 1—31 и то е със същата правна сила като останалите части от МСФО.

Б1 Примерите в настоящото допълнение описват хипотетични ситуации. Въпреки че някои аспекти на примерите може да се съдържат в действителен контекст, при прилагането на МСФО 12 трябва да бъдат оценени всички значими факти и обстоятелства на даден действителен контекст.

ОБОБЩАВАНЕ (АГРЕГИРАНЕ) (ПАРАГРАФ 4)

Б2 Предприятието решава според обстоятелствата колко задълбочени подробности да предостави, за да удовлетвори нуждите от информация на ползвателите, какво ударение да постави на различни аспекти от изискванията и как да обобщи информацията. Необходимо е да се поддържа равновесие между претоварването на финансовите отчети с излишни подробности, които може да не помогнат на ползвателите на финансовите отчети, и пропускането на важна информация в резултат на прекалено обобщаване.

Б3 Предприятието може да обобщи оповестяваната информация, изисквана според настоящия МСФО за участията в подобни предприятия, ако обобщението е в съответствие с целите на оповестяването и с изискването в параграф Б4 и ако не прикрива представената информация. Предприятието оповестява как е обобщило информацията за участията си в подобни предприятия.

Б4 Предприятието представя информация отделно за участията си в:

- а) дъщерни предприятия;
- б) съвместни предприятия;
- в) съвместни дейности;
- г) асоциирани предприятия; и
- д) неконсолидирани структурирани предприятия.

Б5 Когато определя дали да обобщи информацията, предприятието взема предвид количествената и качествената информация относно рисковия профил и параметрите на възвръщаемост на всяко предприятие, за което то възнамерява да представи обобщена информация, както и значимостта на всяко такова предприятие за отчеташото се предприятие. Предприятието представя оповестяванията по начин, който ясно обяснява на ползвателите на финансовите отчети естеството и степента на неговите участия в съответните други предприятия.

Б6 Примерни равнища на обобщаване, които в рамките на категориите предприятия, посочени в параграф Б4, биха могли да бъдат подходящи, са:

- а) естеството на дейностите (например предприятие за научноизследователска и развойна дейност или за секюритизиране на револвиращи кредитни карти);
- б) отрасловата класификация;
- в) географското разположение (напр. държава или регион).

УЧАСТИЯ В ДРУГИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Б7 Участие в друго предприятие означава договорни и извъндоговорни отношения, които излагат отчеташото се предприятие на променливост на доходите в зависимост от резултатите на другото предприятие. Разглеждането на целта и модела на другото предприятие може да помогне на отчеташото се предприятие при преценката дали има участие в него и следователно дали е задължено да направи изискваните в настоящия МСФО оповестявания. Тази оценка включва разглеждане на рисковете, които ще възникнат поради самия модел на другото предприятие, както и тези, които поради същата причина ще бъдат прехвърлени върху отчеташото се предприятие и други страни.

- Б8 Отчитащото се предприятие обикновено е изложено на променливост на доходите в зависимост от резултатите на другото предприятие чрез държане на инструменти (инструменти на собствения капитал или дългови инструменти, емитирани от другото предприятие) или чрез друго отношение, което абсорбира променливостта. Да приемем например, че структурираното предприятие има портфейл от отпуснати заеми. То получава суап за кредитно неизпълнение от друго предприятие (отчитащото се предприятие), за да се защити от неизпълнение на плащанията на лихвите и главницата по заемите. Отчитащото се предприятие има отношение, което го излага на променливост на доходите в зависимост от резултатите на структурираното предприятие, тъй като суапът за кредитно неизпълнение абсорбира променливостта на доходите на структурираното предприятие.
- Б9 Някои инструменти са предназначени за прехвърляне на риск от отчитащото се предприятие на друго предприятие. Те създават променливост на доходите за другото предприятие, но обикновено не излагат отчитащото се предприятие на променливост на доходите в зависимост от резултатите на другото предприятие. Нека допуснем например, че структурираното предприятие е създадено с цел да предоставя възможности за инвестиции на инвеститори, които желаят да имат изложеност към кредитния риск на предприятие Z (предприятие Z не е свързано с никоя страна, участваща в договореността). Структурираното предприятие получава финансиране, като издава за тези инвеститори ценни книжа, свързани с кредитния риск на предприятие Z (дългови ценни книжа), и използва постъпленията за инвестиране в портфейл с безрискови финансови активи. Структурираното предприятие получава изложеност към кредитния риск на предприятие Z, като сключва суап за кредитно неизпълнение с контрагент по суапа. Чрез суапа за кредитно неизпълнение кредитният риск на предприятие Z се прехвърля на структурираното предприятие срещу платена от контрагента по суапа такса. Инвеститорите в структурираното предприятие получават по-висока възвръщаемост, която отразява както възвръщаемостта на структурираното предприятие от неговия портфейл от активи, така и платената за суапа за кредитно неизпълнение такса. Контрагентът по суапа няма отношение със структурираното предприятие, което да го излага на променливост на доходите в зависимост от резултатите на структурираното предприятие, тъй като чрез суапа за кредитно неизпълнение променливостта се прехвърля на структурираното предприятие, а не се абсорбира променливостта на доходите на структурираното предприятие.

ОБОБЩЕНА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ ЗА ДЪЩЕРНИ, СЪВМЕСТНИ И АСОЦИИРАНИ ПРЕДПРИЯТИЯ (ПАРАГРАФИ 12 И 21)

- Б10 За всяко дъщерно предприятие, което има неконтролиращи участия, съществени за отчитащото се предприятие, предприятието оповестява:
- а) дивидентите, изплатени на неконтролиращите участия;
 - б) обобщена финансова информация за активите, пасивите, печалбата или загубата и паричните потоци на дъщерното предприятие, която да даде възможност на ползвателите да разберат участието, което неконтролиращите участия имат в дейността и паричните потоци на групата. Тази информация може да включва, но не само: текущи активи, нетекущи активи, текущи пасиви, нетекущи пасиви, приходи, печалба или загуба и общ размер на всеобхватния доход.
- Б11 Обобщената финансова информация, изисквана от параграф Б10, буква б), представлява сумите преди елиминирането на вътрешногруповите разчети и операции.
- Б12 За всяко съвместно и асоциирано предприятие, които са съществени за отчитащото се предприятие, предприятието оповестява:
- а) дивидентите, получени от съвместното или асоциираното предприятие;
 - б) обобщена финансова информация за съвместното или асоциираното предприятие (вж. параграфи Б14 и Б15), включително, но не само:
 - i) текущите активи;
 - ii) нетекущите активи;
 - iii) текущите пасиви;
 - iv) нетекущите пасиви;
 - v) приходите;

- vi) печалбата или загубата от продължаващи дейности;
 - vii) печалбата или загубата след данъчно облагане от преустановени дейности;
 - viii) другия всеобхватен доход;
 - ix) общия размер на всеобхватния доход.
- Б13 В допълнение към обобщената финансова информация, изисквана от параграф Б12, предприятието оповестява за всяко съвместно предприятие, което е съществено за отчитащото се предприятие, размера на:
- а) паричните средства и паричните еквиваленти, включени в параграф Б12, буква б), подточка i);
 - б) текущите финансови пасиви (с изключение на търговските и други задължения и провизии), включени в параграфи Б12, буква б), подточка iii);
 - в) нетекущите финансови пасиви (с изключение на търговските и други задължения и провизии), включени в параграф Б12, буква б), подточка iv);
 - г) амортизацията;
 - д) приходите от лихви;
 - е) разходите за лихви;
 - ж) разходите или приходите от данъци върху дохода.
- Б14 Обобщената финансова информация, представена в съответствие с параграфи Б12 и Б13, представлява сумите, включени в изготвените съгласно МСФО финансови отчети на съвместното или асоциираното предприятие (а не делът на предприятието в тези суми). Ако предприятието отчита участието си в съвместното или асоциираното предприятие посредством използването на метода на собствения капитал:
- а) сумите, включени в изготвените съгласно МСФО финансови отчети на съвместното или асоциираното предприятие се коригират, за да се отразят корекциите, направени от предприятието при използването на метода на собствения капитал, например корекции в справедливата стойност, направени към момента на придобиване, и корекции за разлики в счетоводната политика;
 - б) предприятието представя равнение на представената обобщената финансова информация към балансовата стойност на своето участие в съвместното или асоциираното предприятие.
- Б15 Предприятието може да представя обобщената финансова информация, изисквана от параграфи Б12 и Б13, въз основа на финансовите отчети на съвместното или асоциираното предприятие, ако:
- а) предприятието оценява своето участие в съвместното или асоциираното предприятие по справедлива стойност в съответствие с МСС 28 (изменен през 2011 г.); и
 - б) съвместното или асоциираното предприятие не изготвя финансови отчети съгласно МСФО и изготвянето на тази основа ще бъде практически неприложимо или ще породи неоправдани разходи.
- В този случай предприятието оповестява базата, на която е изготвена обобщената финансова информация.
- Б16 Предприятието оповестява в обобщен вид балансовата стойност на участията си във всички поотделно несъществени съвместни или асоциирани предприятия, които са отчетени по метода на собствения капитал. Предприятието също така оповестява поотделно общата стойност на своя дял в следните елементи на отчетите на тези съвместни или асоциирани предприятия:

- а) печалбата или загубата от продължаващи дейности;
- б) печалбата или загубата след данъчно облагане от преустановени дейности;
- в) другия всеобхватен доход;
- г) общия размер на всеобхватния доход.

Предприятието оповестява информацията отделно за съвместните и асоциираните предприятия.

- Б17 Когато участието на предприятие в дъщерно, съвместно или асоциирано предприятие (или част от участието му в съвместно или асоциирано предприятие) е класифицирано (или е включено в група за освобождаване, която е класифицирана) като държано за продажба в съответствие с МСФО 5, предприятието не е длъжно да оповестява, в съответствие с параграфи Б10—Б16, обобщена финансова информация за това дъщерно, съвместно или асоциирано предприятие.

ПОЕТИ ЗАДЪЛЖЕНИЯ ПО ОТНОШЕНИЕ НА СЪВМЕСТНИ ПРЕДПРИЯТИЯ (ПАРАГРАФ 23, БУКВА А))

- Б18 Предприятието оповестява общия размер на поетите, но непризнати към отчетната дата задължения (включително своя дял в задълженията, поети съвместно с другите инвеститори със съвместен контрол върху смесено предприятие), свързани с неговите участия в съвместни предприятия. Поети задължения са тези, които могат да доведат до бъдещ изходящ поток от парични средства или други ресурси.

- Б19 Непризнатите поети задължения, които могат да доведат до бъдещ изходящ поток от парични средства или други ресурси, включват:

- а) непризнати поети задължения за предоставяне на финансиране или ресурси в резултат например на:
 - i) споразумение за учредяване или придобиване на съвместно предприятие (които, например, изискват предприятието да предоставя финансиране за определен период);
 - ii) капиталоемки проекти, предприети от съвместното предприятие;
 - iii) безусловни задължения за покупка, включително доставяне на оборудване, материални запаси или услуги, които предприятието е задължено да купува от съвместното предприятие или от негово име;
 - iv) непризнати поети задължения за предоставяне на заеми или друг вид финансова подкрепа на съвместното предприятие;
 - v) непризнати поети задължения за предоставяне на ресурси на съвместното предприятие, като например активи или услуги;
 - vi) други неотменими непризнати поети задължения, отнасящи се до съвместно предприятие;
- б) непризнати поети задължения за придобиване на участието (или на част от него) на друга страна в собствеността на съвместното предприятие при настъпването или ненастъпването на определено събитие в бъдеще.

- Б20 Изискванията и примерите в параграфи Б18 и Б19 илюстрират някои от видовете оповестяване, изисквани по параграф 18 от МСС 24 *Оповестяване на свързаните лица*.

УЧАСТИЯ В НЕКОНСОЛИДИРАНИ СТРУКТУРИРАНИ ПРЕДПРИЯТИЯ (ПАРАГРАФИ 24—31)

Структурирани предприятия

- Б21 Структурирано е това предприятие, чийто модел е такъв, че правата на глас или подобните права не са основен фактор при решаването на това кой контролира предприятието — например когато правата на глас се отнасят само до административните задачи, а значимите дейности се ръководят чрез договорни споразумения.

Б22 Структурираното предприятие често има някои или всички долупосочени характеристики или свойства:

- а) ограничена дейност;
- б) тясна и точно определена цел, като например за осъществяване на данъчно изгоден лизинг, извършване на научноизследователска и развойна дейност, осигуряване на източник на капитал или финансиране на предприятието или предоставяне на инвестиционни възможности за инвеститорите чрез прехвърляне към тях на рискове и ползи, свързани с негови активи;
- в) недостатъчен собствен капитал, за да му позволи да финансира дейността си без подчинена финансова подкрепа;
- г) финансиране под формата на многобройни договорно свързани инструменти на инвеститори, които създават концентрации на кредитен или други рискове (траншове).

Б23 Примери за предприятия, които се считат за структурирани, включват, но не само:

- а) секюритизиращи структури;
- б) обезпечени с активи финансираня;
- в) някои инвестиционни фондове.

Б24 Предприятие, което се контролира от права на глас, не е структурирано предприятие само защото например след реструктуриране получава финансиране от трети страни.

Естество на рисковете от участия в неконсолидирани структурирани предприятия (параграфи 29—31)

Б25 Освен информацията, изисквана от параграфи 29—31, предприятието оповестява допълнителна информация, необходима, за да се постигнат посочените в параграф 24, буква б) цели на оповестяване.

Б26 Примери за допълнителна информация, която в зависимост от обстоятелствата може да има отношение към оценката на рисковете, на които е изложено предприятието, когато има дялово участие в неконсолидирано структурирано предприятие, са:

- а) условията на споразумение, което може да изисква от предприятието да предоставя финансова подкрепа на неконсолидираното структурирано предприятие (например споразумения за ликвидност или за действащи се при определен кредитен рейтинг задължения за закупуване на активи на структурираното предприятие или предоставяне на финансова подкрепа), включително:
 - i) описание на събития или обстоятелства, които биха могли да изложат отчитащото се предприятие на загуба;
 - ii) дали съществуват условия, които биха ограничили задължението;
 - iii) дали има и други страни, които осигуряват финансова подкрепа и ако има такива — къде се нарежда по ранг задължението на отчитащото се предприятие спрямо тези на другите страни;
- б) загубите, понесени от предприятието през отчетния период, свързани с неговите участия в неконсолидирани структурирани предприятия;
- в) видовете доход, които предприятието е получило през отчетния период от участията си в неконсолидирани структурирани предприятия;

- г) дали от предприятието се изисква да поема загуби на неконсолидираното структурирано предприятие преди другите страни, максималният размер на такива загуби за предприятието и (ако е приложимо) — рангът и размерът на потенциалните загуби, които се поемат от страните, чиито участия са с по-нисък ранг от това на предприятието в неконсолидираното структурирано предприятие;
- д) информация за всички споразумения за ликвидност, гаранции или други поети задължения с трети страни, които могат да повлияят на справедливата стойност или на рисковия профил на участията на предприятието в неконсолидирани структурирани предприятия;
- е) трудностите, които неконсолидираното структурирано предприятие е изпитало при финансирането на дейността си през отчетния период;
- ж) във връзка с финансирането на неконсолидираното структурирано предприятие — формите на финансиране (например търговски ценни книжа или средносрочни облигации) и среднопретегления им срок. Тази информация може да включва анализ на падежите на активите и финансирането на неконсолидираното структурирано предприятие, ако то има дългосрочни активи, финансирани от краткосрочно финансиране.

Допълнение В

Дата на влизане в сила и преходни разпоредби

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО и е със същата правна сила като останалите части от МСФО.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- B1** Предприятието прилага настоящия МСФО за периодите, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане.
- B1A** С документна, озаглавена *Консолидирани финансови отчети, съвместни споразумения и оповестяване на участията в други предприятия: насоки за преминаване към прилагането* (изменения на МСФО 10, МСФО 11 и МСФО 12), издаден през юни 2012 г., бяха добавени параграфи B2A—B2B. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСФО 12 за по-ранен период, измененията се прилагат за съответния по-ранен период.
- B1B** С документа, озаглавен *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27) и издаден през октомври 2012 г., бяха изменени параграф 2 и допълнение А и бяха добавени параграфи 9А—9Б, 19А – 19Ж, 21А и 25А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2014 г. или след тази дата. Разрешава се ранно прилагане. Ако дадено предприятие прилага тези изменения по-рано, то оповестява този факт и прилага едновременно всички изменения, включени в документа *Инвестиционни предприятия*.
- B1B** С документа, озаглавен *Инвестиционни предприятия: прилагане на изключението от изискването за консолидация* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 28) и издаден през декември 2014 г., бе изменен параграф 6. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2016 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.
- B1Г** С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2014—2016 г.* и издаден през декември 2016 г., бе добавен параграф 5А и изменен параграф Б17. Предприятието прилага това изменение с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2017 г.
- B2** Предприятието се насърчава да осигури информацията, изисквана от настоящия МСФО, по-рано от годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. Оповестяването на определени сведения, изисквани според настоящия МСФО, не задължава предприятието да спазва всички изисквания на настоящия МСФО или рано да прилага МСФО 10, МСФО 11, МСС 27 (изменен през 2011 г.) и МСС 28 (изменен през 2011 г.).
- B2A** Изискванията за оповестяване съгласно настоящия МСФО не е необходимо да се прилагат за представен период, който започва преди годишния период, непосредствено предхождащ първия годишен период, за който се прилага МСФО 12.
- B2Б** Изискванията за оповестяване съгласно параграфи 24—31 и съответните насоки в параграфи B21—B26 от настоящия МСФО не е необходимо да се прилагат за представен период, който започва преди първия годишен период, за който се прилага МСФО 12.

ПОЗОВАВАНИЯ НА МСФО 9

- B3** Ако предприятието прилага настоящия МСФО, но все още не прилага МСФО 9, всяко позоваване на МСФО 9 се счита за позоваване на МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 13

Оценяване по справедлива стойност

ЦЕЛ

1 С настоящия МСФО:

- a) се определя понятието за справедлива стойност;
 - б) се задава рамката за оценяване на справедливата стойност в отделен МСФО; и
 - в) се изискват оповестявания относно оценките по справедлива стойност
- 2 Справедливата стойност се оценява въз основа на пазарни критерии, а не според спецификата на отделното предприятие. За някои активи и пасиви може да има наблюдаеми пазарни сделки или пазарна информация. За други активи и пасиви такива данни може да не са налични. Въпреки това оценяването по справедлива стойност и в двата случая цели едно и също — да се изчисли цената на продажба на актив или на прехвърляне на пасив при *обичайна сделка* между *пазарни участници* към датата на оценяване при актуалните тогава пазарни условия (т.е. *изходящата цена* към датата на оценяване от гледна точка на даден пазарен участник, който държи актива или дължи пасива).
- 3 Когато няма данни за цената на идентичен актив или пасив, предприятието определя справедливата им стойност с помощта на друг способ за остойностяване, при който се използват максимално съответните *наблюдаеми входящи данни* и се свежда до минимум използването на *ненаблюдаеми входящи данни*. Тъй като справедливата стойност е пазарна оценка, тя се определя въз основа на евентуалните допускания на пазарните участници при определянето на цената на актив или пасив, включително допускания във връзка с риска. В резултат на това, намерението на предприятието да задържи даден актив или да уреди по някакъв начин даден пасив не е относителен фактор при оценяването на справедливата стойност.
- 4 Определението за справедлива стойност се съсредоточава върху активите и пасивите, защото те са основен предмет на счетоводното оценяване. Освен това настоящият МСФО се прилага за инструментите на собствения капитал на дадено предприятие, оценени по справедлива стойност.

ОБХВАТ

- 5 Настоящият МСФО се прилага, когато в друг МСФО се изисква или позволява оценяване по справедлива стойност или оповестяване на оценяването по справедлива стойност (както и оценки като например на намалената с разходите за продажба справедлива стойност, основани на справедливата стойност или оповестявания за тези оценки), освен в случаите, посочени в параграфи 6 и 7.**
- 6 Изискванията на настоящия МСФО по отношение на оценяването и оповестяването не са приложими към следното:
- a) сделките с плащане на базата на акции, попадащи в обхвата на МСФО 2 *Плащане на базата на акции*;
 - б) лизинговите сделки, отчетани в съответствие с МСФО 16 *Лизинг*; и
 - в) оценките, които имат някои сходства с оценяването по справедлива стойност, но не представляват такова — като оценката по нетна реализируема стойност по МСС 2 *Материални запаси* или по стойността в употреба по МСС 36 *Обезценка на активи*.
- 7 Оповестяванията, изисквани в настоящия МСФО, не се изискват за:
- a) активите на планове, оценени по справедлива стойност в съответствие с МСС 19 *Доходи на наетите лица*;
 - б) инвестициите на плановете за пенсионно осигуряване, оценени по справедлива стойност в съответствие с МСС 26 *Счетоводство и отчитане на плановете за пенсионно осигуряване*; и
 - в) активите, за които възстановимата стойност е равна на справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване в съответствие с МСС 36.

- 8 Рамката за оценяването по справедлива стойност в настоящия МСФО се прилага за началното и последващото оценяване, ако справедливата стойност се изисква или се разрешава от други МСФО.

ОЦЕНЯВАНЕ

Определение за справедлива стойност

- 9 Настоящият МСФО определя справедливата стойност като цената, която би била получена при продажбата на актив или при прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване.

- 10 В параграф Б2 се описва цялостният подход за оценяване по справедлива стойност.

Актив или пасив

- 11 Оценяването по справедлива стойност е за конкретен актив или пасив. Следователно при оценяването по справедлива стойност предприятието отчита характеристиките на актива или пасива, ако участниците на пазара ще ги вземат под внимание при определянето на цената на актива или пасива към датата на оценяване. Тези характеристики включват например следното:

- а) състоянието и местоположението на актива; и
- б) ограниченията, ако има такива, относно продажбата или използването на този актив.

- 12 Въздействието на конкретна характеристика върху оценката ще се различава в зависимост от това как тази характеристика ще бъде взета предвид от пазарните участници.

- 13 Актив или пасив, който се оценява по справедлива стойност, може да бъде някой от следните два вида:

- а) отделен актив или пасив (например финансов инструмент или нефинансов актив); или
- б) група от активи, група от пасиви или група от активи и пасиви (напр. единица, генерираща парични потоци, или стопанска дейност).

- 14 Дали за целите на признаването и оповестяването даден актив или пасив е самостоятелен актив или пасив, група от активи, група от пасиви или група от активи и пасиви, зависи от неговата *разчетна единица*. Разчетната единица за актива или пасива се определя в съответствие с онзи МСФО, който изисква или позволява оценяването по справедлива стойност, с изключение на предвиденото в настоящия МСФО.

Сделка

- 15 Оценяването по справедлива стойност предполага, че въпросният актив или пасив се разменя в обичайна сделка между пазарните участници за продажба на актива или прехвърляне на пасива към датата на оценяване при актуалните тогава пазарни условия.

- 16 Оценяването по справедлива стойност предполага, че сделката за продажба на актива или прехвърляне на пасива се извършва:

- а) на основния пазар за този актив или пасив; или
- б) при липсата на основен пазар — на най-изгодния пазар за този актив или пасив.

- 17 Предприятието не е длъжно да предприеме изчерпателно търсене на всички възможни пазари, за да установи основния пазар или при липса на такъв — на най-изгодния пазар, но то взема предвид цялата достъпна при разумно допускане информация, с която разполага. При отсъствие на доказателства за противното, за основен пазар или — при липса на такъв — за най-изгоден пазар се приема този, на който предприятието обичайно би сключило сделка за продажба на актива или за прехвърляне на пасива.

- 18 Ако за дадения актив или пасив има основен пазар, оценката на справедливата стойност е цената на този пазар (независимо дали тази цена е непосредствено наблюдаема или определена при използването на друг способ за остойностяване), дори ако цената на друг пазар е потенциално по-изгодна към датата на оценяване.
- 19 Предприятието трябва да има достъп до основния (или най-изгодния) пазар към датата на оценяване. Поради факта, че различни предприятия (и стопански структури в тях) с различна дейност могат да имат достъп до различни пазари, основният (или най-изгодният пазар) на един и същ актив или пасив могат да бъдат различни за различните предприятия (и стопански структури в тях). Следователно основният (или най-изгодният) пазар (и съответно — пазарните участници) се разглеждат от гледна точка на предприятието, което позволява разлики между предприятия с различни дейности.
- 20 Въпреки че предприятието трябва да може да има достъп до пазара, не е необходимо то да е в състояние да продаде даден актив или да прехвърли даден пасив на датата на оценяването, за да бъде в състояние да оцени справедливата стойност въз основа на цената на този пазар.
- 21 Дори когато няма наблюдаем пазар, който да предостави ценова информация относно продажбата на даден актив или прехвърлянето на даден пасив към датата на оценяване, оценяването по справедлива стойност приема, че сделката се извършва към тази дата от гледна точка на даден участник на пазара, който държи актива или дължи пасива. Тази предполагаема сделка служи за основа за приблизителното изчисляване (оценяване) на цената за продажбата на актива или за прехвърлянето на пасива.

Пазарни участници

- 22 **Предприятието оценява справедливата стойност на даден актив или пасив въз основа на евентуалните допускания на пазарните участници при определянето на цената на актив или пасив, като се приема, че те действат в своя максимална икономическа изгода.**
- 23 При разработването на тези допускания не е необходимо предприятието да посочи конкретни пазарни участници. Предприятието по-скоро посочва отличителните за пазарните участници характеристики по принцип, като отчита фактори, отнасящи се за всички изброени елементи:
- а) актив или пасив;
 - б) основен (или най-изгоден) пазар за този актив или пасив; и
 - в) пазарни участници, с които предприятието може да сключи сделка на този пазар.

Цена

- 24 **Справедлива стойност е цената, която би била получена при продажбата на актив или платена при прехвърлянето на пасив в обичайна сделка на основния (или най-изгодния) пазар към датата на оценяване при актуалните тогава пазарни условия (т.е. изходяща цена), независимо дали тази цена е непосредствено наблюдаема или определена чрез друг способ за остойностяване.**
- 25 Цената на основния (или най-изгодния) пазар, използвана за определяне на справедливата стойност на актива или пасива, не се коригира за отразяване на *разходите по сделката*. Разходите по сделката се отчитат в съответствие с други МСФО. Тези разходи не са характеристика на даден актив или пасив, а са специфични за сделката и се различават в зависимост от начина, по който предприятието сключва сделка за актива или пасива.
- 26 Разходите по сделката не включват *транспортните разходи*. Ако местоположението е характеристика на актива (каквото може да бъде случаят например за дадена стока), цената на основния (или най-изгодния) пазар се коригира за отразяване на разходите, ако има такива, които биха възникнали за транспортирането на актива от неговото местоположение към момента до този пазар.

Прилагане към нефинансовите активи

Оптимално използване на нефинансовите активи

- 27 При определянето на справедливата стойност на нефинансов актив се отчита способността на даден пазарен участник да генерира икономически ползи чрез *оптимално* използване на актива или чрез продажбата му на друг пазарен участник, който ще го използва по такъв начин.

- 28 Оптималното използване на нефинансов актив включва използване, което е физически възможно, законово допустимо и финансово осъществимо, както следва:
- а) физически възможно е това използване, при което се отчитат физическите характеристики на актива, които пазарните участници биха взели предвид при определянето на цената на актива (например местоположението или размера на даден имот);
 - б) законово допустимо е това използване, при което се отчитат всички правни ограничения върху използването на актива, които пазарните участници биха взели предвид при определянето на цената на актива (например правилата за зонирание, приложими за даден имот);
 - в) финансово осъществимо е това използване, при което се отчита дали използването на актива, което е физически възможно и законово допустимо, генерира достатъчен приход или парични потоци (като се вземат предвид разходите за преобразуване на актива за това използване), за да се получи такава възвръщаемост, каквато пазарните участници биха изисквали от инвестиция в такъв актив, използван по такъв начин.
- 29 Оптималното използване се определя от гледна точка на пазарните участници, дори ако предприятието планира различно използване. Текущото използване на даден актив от предприятието обаче се приема за оптимално използване, освен ако пазарните или други фактори показват, че друго използване от страна на пазарните участници би максимизирало стойността на актива.
- 30 За да защити конкурентното си положение или по други причини, предприятието може да реши да не използва активно или оптимално придобит нефинансов актив. Такъв може да бъде случаят например с придобит нематериален актив, който предприятието планира да използва „защитно“, т.е. като не позволява използването му от други. Независимо от това предприятието оценява справедливата стойност на нефинансов актив, като приема, че пазарните участници го използват оптимално.

Основа на остойността на нефинансовите активи

- 31 Оптималното използване на нефинансовия актив създава основата за остойността с оглед определяне на справедливата стойност на актива, както следва:
- а) оптималното използване на нефинансовия актив може да осигури максимална стойност за пазарните участници чрез използването му с други активи в група (например инсталиран или другояче пригоден за ползване) или с други активи и пасиви (например стопанска дейност);
 - i) ако оптималното използване на актива е използването му в комбинация с други активи или с други активи и пасиви, справедливата стойност на актива е цената, която ще се получи при сделка за продажба на актива при условията към момента, като се приеме, че активът ще се използва с други активи или с други активи и пасиви, както и че тези активи и пасиви (т.е. допълващите го активи и съответните пасиви) ще бъдат достъпни за пазарните участници;
 - ii) пасивите, свързани с актива и с допълващите активи, включват пасивите, които финансират оборотния капитал, но не включват тези, които се използват за финансиране на активи, различни от тези в рамките на групата активи;
 - iii) допусканията за оптимално използване на нефинансовия актив са съгласувани за всички активи (за които се отнася оптималното ползване) от групата активи или от групата активи и пасиви, в рамките на която ще се използва активът;
 - б) оптималното използване на нефинансовия актив може самостоятелно да осигури максимална стойност за пазарните участници; ако оптималното използване на актива е използването му самостоятелно, справедливата стойност на актива е цената, която ще се получи при сделка за продажба на актива при условията към момента на пазарните участници, които ще го използват самостоятелно.
- 32 При определянето на справедливата стойност на нефинансов актив се приема, че активът се продава в съответствие с разчетната единица, определена в други МСФО (която може да бъде отделен актив). Такъв е случаят дори когато при оценяването по справедлива стойност се приема, че оптимално използване на актива е използването му в комбинация с други активи или с други активи и пасиви, тъй като при оценяването по справедлива стойност се приема, че даден пазарен участник вече притежава допълващите активи и свързаните с тях пасиви.
- 33 В параграф Б3 се описва прилагането на основата на остойността на нефинансовите активи.

Прилагане за пасивите и инструментите на собствения капитал на предприятието*Общи принципи*

34 При оценяването по справедлива стойност се приема, че финансов или нефинансов пасив или инструмент на собствения капитал на предприятието (например участия в собствения капитал, емитирани като възнаграждение в бизнес комбинация) се прехвърля на даден пазарен участник към датата на оценяване. Прехвърлянето на пасив или инструмент на собствения капитал на предприятието предполага следното:

а) пасивът остава непогасен, като изпълнението на задължението ще се изисква от пазарния участник приобретател; на датата на оценката пасивът не се урежда с контрагента, нито се погасява по друг начин;

б) инструментът на собствения капитал на предприятието остава непогасен, като правата и задълженията, свързани с инструмента, се поемат от пазарния участник приобретател; на датата на оценяване инструментът не се анулира, нито се погасява по друг начин.

35 Дори когато няма наблюдаем пазар, който да предостави ценова информация относно прехвърлянето на пасив или на инструмент на собствения капитал на предприятието (например защото договорните или другите правни ограничения възпрепятстват прехвърлянето), може да се наблюдава пазар на такива елементи, ако са държани от други страни като активи (например дружествена облигация или опция за покупка върху акциите на предприятието).

36 Във всички случаи предприятието използва максимално съответните наблюдаеми входящи данни и свежда до минимум използването на ненаблюдаеми входящи данни, за да постигне целта за оценяване по справедлива стойност, която е да се определи цената на обичайна сделка между пазарни участници при актуални към датата на оценяване пазарни условия за прехвърляне на пасив или инструмент на собствения капитал.

Пасиви и инструменти на собствения капитал, държани от други страни като активи

37 Когато не е налице обявена цена на прехвърлянето на идентичен или сходен пасив или инструмент на собствения капитал на предприятието и идентичният отчетен обект се държи от друга страна като актив, предприятието оценява справедливата стойност на пасива или инструмента на собствения капитал от гледна точка на даден пазарен участник, който държи идентичния отчетен обект като актив към датата на оценяване.

38 В такива случаи предприятието определя справедливата стойност на пасива или инструмента на собствения капитал, както следва:

а) като използва обявената цена на *активен пазар* за идентичния отчетен обект, държан от друга страна като актив, ако тази цена е налице;

б) ако тази цена не е налице — като използва други наблюдаеми входящи данни като обявената цена на пазар, който не е активен за идентичния отчетен обект, държан от друга страна като актив;

в) ако посочените в букви а) и б) цени не са налице — като използва друг способ за остойносттаване, като например:

i) *подход на базата на доходите* (например остойносттаване по настояща стойност, при което се вземат предвид бъдещите парични потоци, които пазарен участник би очаквал да получи от държането на пасива или инструмента на собствения капитал като актив; вж. параграфи Б10 и Б11);

ii) *пазарен подход (подход на пазарните сравнения)* (например използване на обявените цени на подобни пасиви или инструменти на собствения капитал, държани от други страни като активи; вж. параграфи Б5—Б7).

39 Предприятието коригира обявената цена на пасив или инструмент на собствения капитал на предприятието, държани от друга страна като актив, само ако са налице фактори, специфични за актива, които не са приложими към определянето на справедливата стойност на пасива или инструмента на собствения капитал. Предприятието се уверява, че цената на актива не отразява въздействието от евентуално ограничение, възпрепятстващо продажбата му. Някои фактори, които могат да сочат, че обявената цена на актива следва да бъде коригирана, включват следното:

- а) обявената цена на актива се отнася до подобен (но не идентичен) пасив или инструмент на собствения капитал, държан от друга страна като актив. Пасивът или инструментът на собствения капитал например може да има специална характеристика (например кредитното качество на емитента), която е различна от тази, отразена в справедливата стойност на сходен пасив или инструмент на собствения капитал, държан като актив;
- б) разчетната единица за актива не е същата като за пасива или инструмента на собствения капитал. Например понякога при пасивите цената на даден актив представлява комбинираната цена за дадена група, съставена от дължимите от емитента суми и кредитното подобрение на трета страна. Ако разчетната единица за пасива не е за комбинираната група, целта е да се оцени справедливата стойност на пасива на емитента, а не справедливата стойност на комбинираната група. По този начин предприятието ще коригира наличната цена на актива, за да изключи въздействието от кредитното подобрение на третата страна.

Пасиви и инструменти на собствения капитал, които не са държани от други страни като активи

40 Когато не е налице обявена цена на прехвърлянето на идентичен или сходен пасив или инструмент на собствения капитал на предприятието и идентичният отчетен обект не се държи от друга страна като актив, предприятието оценява справедливата стойност на пасива или инструмента на собствения капитал, като остойностява от гледната точка на пазарен участник, който дължи пасива или е издал вземане върху собствения капитал.

41 Например, когато оценява по настояща стойност, предприятието би могло да вземе под внимание всяко едно от следните:

- а) бъдещите изходящи парични потоци, които даден пазарен участник би очаквал да понесе при изпълнението на задължение, включително компенсацията, която даден пазарен участник би изисквал, за поемането на задължението (вж. параграфи Б31—Б33).
- б) сумата, която даден пазарен участник би получил, за да придобие или издаде идентичен пасив или инструмент на собствения капитал, като използва евентуалните допускания на пазарните участници, когато определят цената на идентичен отчетен обект (например с идентични кредитни характеристики) на основния (или най-изгодния) пазар за издаване на пасив или на инструмент на собствения капитал, при същите договорни условия.

Риск от неизпълнение на задължение

42 Справедливата стойност на пасив отчита *риска от неизпълнение на задължение*. Рискът от неизпълнение на задължение включва, но не се ограничава само до, кредитния риск на самото предприятие (съгласно определението в МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване*. Приема се, че рискът от неизпълнение на задължение не се променя след прехвърлянето на пасива.

43 Когато оценява справедливата стойност на пасив, предприятието отчита кредитния риск (кредитоспособността) и всички други фактори, които биха могли да окажат влияние върху вероятността задължението да не бъде изпълнено. Степента на въздействие може да се различава в зависимост от самия пасив, например:

- а) от това дали пасивът е задължение за предоставяне на парични средства (финансов пасив) или за доставка на стоки или услуги (нефинансов пасив);
- б) от условията на евентуално кредитно подобрение, свързано с пасива.

44 Справедливата стойност на пасив отчита риска от неизпълнение на задължение въз основа на съответната разчетна единица. Емитентът на пасив, издаден с неделимо кредитно подобрение от трета страна, което се отчита отделно от пасива, не взема предвид кредитното подобрение (например обезпечаване на дълг от третата страна) при оценяването на справедливата стойност на пасива. Ако кредитното подобрение се отчита отделно от пасива, при оценяването на справедливата му стойност емитентът отчита не кредитоспособността на гаранта, а своята собствена.

Ограничение, предотвратяващо прехвърлянето на пасив или на инструмент на собствения капитал на предприятието

45 Когато оценява справедливата стойност на пасив или инструмент на собствения капитал на предприятието, предприятието не добавя отделни входящи данни, както и не коригира други *входящи данни*, свързани с наличието на ограничение, което предотвратява прехвърлянето на отчетния обект. Евентуално ограничение, което не позволява прехвърляне на пасив или на инструмент на собствения капитал на предприятието, се отчита пряко или косвено в останалите входящи данни при оценяването на справедливата стойност.

46 На датата на сделката например, както прехвърлящият, така и приемащият пасива са приели договорената цена за пасива, напълно знаейки, че задължението включва ограничение, което предотвратява прехвърлянето му. Поради включеното в договорената цена ограничение, към датата на сделката не се изисква отделна хипотеза или коригиране на съществуваща такава, за да бъде отчетено ограничението за прехвърляне. Аналогично, за да бъде отчетено ограничението за прехвърляне не се изискват отделни входящи данни или коригиране на съществуващи такива и към последващи дати на оценка.

Финансов пасив с характеристика „при поискване“

47 Справедливата стойност на финансов пасив с характеристика „при поискване“ (напр. безсрочен депозит) не е по-малка от сумата, дължима при поискване, която се дисконтира от първата дата, на която може да се поиска изплащане на сумата.

Прилагане за финансови активи и финансови пасиви с прихващащи се позиции към пазарни рискове или към кредитен риск от контрагента

48 Предприятие, което държи група финансови активи и финансови пасиви, е изложено на пазарни рискове (както е определено в МСФО 7) и кредитен риск (както е определен в МСФО 7) от всеки един контрагент. Ако предприятието управлява тази група финансови активи и финансови пасиви въз основа на нетната си експозиция към пазарни рискове или кредитен риск, при оценяването на справедливата стойност му се разрешава да прилага изключение от настоящия МСФО. Това изключение позволява на предприятието да оценява справедливата стойност на група финансови активи и финансови пасиви въз основа на цената, която би получило при продажбата на нетна дълга позиция (т.е. актив) за определена рискова експозиция или би платило при прехвърлянето на нетна къса позиция (т.е. пасив) за определена рискова експозиция при обичайна сделка между пазарни участници при актуални към датата на оценяване пазарни условия. Аналогично, предприятието оценява справедливата стойност на група финансови активи и финансови пасиви в съответствие с това каква цена биха дали пазарните участници на нетната рискова експозиция към датата на оценяване.

49 На предприятието е разрешено да използва изключението по параграф 48 само ако съблюдава следните условия:

- а) управлява групата от финансови активи и финансови пасиви въз основа на нетната експозиция на предприятието към определен пазарен риск (или рискове) или към кредитния риск от даден контрагент в съответствие с документираната стратегия за управление на риска или за инвестиции;
- б) на тази основа предоставя информация на ключовия управленски персонал на предприятието за групата финансови активи и финансови пасиви, както е определено в МСС 24 *Оповестяване на свързаните лица*; и
- в) от него се изисква или то е избрало да оценява тези финансови активи и финансови пасиви по справедлива стойност в отчета за финансовото състояние към края на всеки отчетен период.

50 Посоченото в параграф 48 изключение не се отнася за представянето на финансовите отчети. В някои случаи основата за представяне на финансовите инструменти в отчета за финансовото състояние се различава от базата за оценяването им, например, ако в даден МСФО не се изисква или разрешава представянето на финансовите инструменти на нетна основа. В такива случаи може да се наложи предприятието да разпредели корекциите на равнище портфейл (вж. параграфи 53—56) към отделните активи или пасиви, които образуват групата на финансовите активи и финансовите пасиви, управлявани според нетната рискова експозиция на предприятието. Предприятието извършва такива разпределения по разумен и последователен начин, като използва подходящата предвид обстоятелствата методика.

51 В съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* предприятието приема счетоводна политика за използване на посоченото в параграф 48 изключение. Предприятието, което използва изключението, прилага така приетата счетоводна политика, включително — ако е приложимо — политиката си на разпределяне на корекциите „купува—продава“ (вж. параграфи 53—55) и на кредитните корекции (вж. параграф 56), последователно в различните периоди за даден портфейл.

52 Посоченото в параграф 48 изключение се прилага само за финансовите активи, финансовите пасиви и другите договори, които попадат в обхвата на МСФО 9 *Финансови инструменти* (или МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*, ако МСФО 9 все още не е бил приет). Позоваванията на финансови активи и финансови пасиви в параграфи 48—51 и 53—56 следва да се четат като приложими за всички договори, които попадат в обхвата и се отчитат в съответствие с МСФО 9 (или МСС 39, ако МСФО 9 все още не е бил приет), независимо дали отговарят на определенията за финансови активи или финансови пасиви в МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*.

Изложеност (експозиция) към пазарни рискове

- 53 При използване на посоченото в параграф 48 изключение за оценяване на справедливата стойност на група финансови активи и финансови пасиви, управлявани въз основа на нетната експозиция на предприятието към определен пазарен риск (или рискове), предприятието прилага към нетната си изложеност към тези пазарни рискове цената в спреда купува—продава, която е най-представителна за справедливата стойност при съответните обстоятелства (вж. параграфи 70 и 71).
- 54 При използване на посоченото в параграф 48 изключение, предприятието се уверява, че пазарният риск (или рискове), на който то е изложено в рамките на групата финансови активи и финансови пасиви, по същество е същият. Предприятието например не съчетава свързания с финансов актив лихвен риск с ценовия риск поради промени в стоковите цени, свързан с финансов пасив, тъй като по този начин няма да се намали изложеността му на лихвения или ценовия риск поради промени в стоковите цени. При използване на посоченото в параграф 48 изключение, оценяването на справедливата стойност на финансовите активи и финансовите пасиви в групата отчита всеки базисен риск, породен от нееднородността на параметрите на пазарния риск.
- 55 Аналогично, продължителността на изложеността на предприятието към определен пазарен риск (или рискове), произтичащ от финансовите активи и финансовите пасиви, по същество е еднаква. Например предприятие, което използва 12-месечен фючърсен договор срещу парични потоци, свързани със стойността на 12-месечна изложеност към лихвен риск, на петгодишен финансов инструмент в рамките на група, съставена само от тези финансови активи и финансови пасиви, оценява справедливата стойност на изложеността към 12-месечния лихвен риск на нетна основа, а останалата изложеност към лихвен риск (т.е. години 2—5) — на брутна основа.

Изложеност на кредитен риск от даден контрагент

- 56 При използване на посоченото в параграф 48 изключение за оценяването на справедливата стойност на група финансови активи и финансови пасиви, свързани с даден контрагент, предприятието отчита нетната си изложеност към кредитния риск от контрагента или нетната изложеност на контрагента към кредитния риск от предприятието в оценката на справедливата стойност, когато пазарните участници биха взели предвид всички съществуващи договорености, които намаляват изложеността към кредитен риск в случай на неизпълнение (напр. рамково споразумение за нетиране с контрагента или споразумение, което изисква размяна на обезпечения въз основа на нетната изложеност на всяка от страните към кредитен риск от другата страна). Оценяването на справедливата стойност отразява очакванията на пазарните участници относно вероятността подобна договореност да бъде юридически подлежаща на изпълнение в случай на неизпълнение на задълженията.

Справедлива стойност при първоначалното признаване

- 57 Когато се придобива актив или се поема пасив в разменна сделка за този актив или пасив, цената на сделката е платената за придобиването на актива или получената за поемането на пасива (*входяща цена*). За разлика от това, справедливата стойност на актив или пасив е цената, получена при продажбата на актива или платена при прехвърлянето на пасива (*изходяща цена*). Предприятията невинаги продават активите по цените им на придобиване. Аналогично, те прехвърлят пасивите не непременно по цените, получени от тях за поемането им.
- 58 В много случаи цената на сделката е равна на справедливата стойност (например такъв може да бъде случаят, когато на датата на сделката сделката за закупуване на актив се извършва на пазара, на който активът ще бъде продаден).
- 59 При определянето на това дали справедливата стойност при първоначалното признаване е цената на сделката, предприятието отчита фактори, специфични за сделката, както и за актива или пасива. В параграф Б4 се описват ситуации, при които цената на сделката би могла да не представлява справедливата стойност на актив или пасив при първоначалното признаване.
- 60 Ако в друг МСФО се изисква или разрешава на предприятието да оцени актив или пасив първоначално по справедлива стойност и ако цената на сделката се различава от справедливата стойност, предприятието признава произтичащата печалба или загуба в печалбата или загубата, освен ако в този МСФО не е посочено друго.

Способи за остойностяване

- 61 **Предприятието използва подходящи според обстоятелствата способности за остойностяване, за които има достатъчно налични данни за оценяване на справедливата стойност, като използва максимално съответните наблюдаеми входящи данни и свежда до минимум използването на ненаблюдаеми входящи данни.**

- 62 Даден способ за остойносттаване се използва, за да се прецени цената на продажба на актив или прехвърляне на пасив в рамките на обичайна сделка между пазарни участници при актуални към датата на оценяване пазарни условия. Три широко използвани способи за остойносттаване са подходът на пазарните сравнения, *подходът на базата на разходите* и подходът на базата на доходите. Основните аспекти на тези подходи са обобщени в параграфи Б5—Б11. За оценяването на справедливата стойност предприятието използва способите за остойносттаване в съответствие с един или повече от тези подходи.
- 63 В някои случаи е подходящ един-единствен способ (например при остойносттаването на актив или пасив въз основа на обявените цени на идентични активи или пасиви на активен пазар). В други случаи са подходящи повече от един способ (например евентуално при остойносттаването на единица, генерираща парични потоци). Ако за оценяване на справедливата стойност се използват няколко способа, резултатите (т.е. съответните показатели за справедливата стойност), се преценяват с оглед логичността на диапазона от стойности, посочен от тези резултати. Оценката на справедливата стойност е точката в рамките на този диапазон, която е най-представителна за справедливата стойност при дадените обстоятелства.
- 64 Ако цената на сделката е справедлива стойност при първоначалното признаване и за оценяването на справедливата стойност през следващите периоди се използва способ за остойносттаване, който си служи с ненаблюдаеми входящи данни, способът се моделира така, че при първоначалното признаване резултатът от остойносттаването да е равен на цената на сделката. Моделирането гарантира, че способът за остойносттаване отразява текущите пазарни условия и помага на предприятието да определи дали е необходимо коригиране на способа (например, възможно е да има характеристика на съответния актив или пасив, която не е обхваната от способа за остойносттаване). След първоначалното признаване, когато се измерва справедливата стойност чрез способ или способи за остойносттаване, които си служат с ненаблюдаеми входящи данни, предприятието се уверява, че тези способи отразяват наблюдаема пазарна информация (например цената на подобен актив или пасив) към датата на оценяване.
- 65 Способите за остойносттаване, използвани за определяне на справедливата стойност, се прилагат последователно. Промяна в способа за остойносттаване или в неговото прилагане (например промяна в относителната тежест, когато се използват няколко способа, или в прилаганата към даден способ корекция) е обаче подходяща, ако води до оценка на справедливата стойност, която е равностойна или по-представителна при дадените обстоятелства. Такъв може да бъде случаят например, ако настъпи някое от следните събития:
- а) развият се нови пазари;
 - б) стане налична нова информация;
 - в) използвана преди информация вече не е налична;
 - г) способите за остойносттаване се усъвършенстват; или
 - д) пазарните условия се променят.
- 66 Преразглеждането поради промяна в способа за остойносттаване или в неговото прилагане се отразява счетоводно като промяна в счетоводната приблизителна оценка в съответствие с МСС 8. По силата на МСС 8 обаче не се изисква оповестяване на промяна в счетоводната приблизителна оценка за преразглеждане поради изменение в способа за остойносттаване или в неговото прилагане.

Входящи данни при способите за остойносттаване

Общи принципи

- 67 **При прилаганите за оценяване на справедливата стойност способи за остойносттаване се използват максимално значими наблюдаеми входящи данни и се свежда до минимум използването на ненаблюдаеми входящи данни.**
- 68 Примери за пазари, на които може да се наблюдават входящи данни за някои активи и пасиви (например финансови инструменти) са борсовите, дилърските и брокерските пазари, както и пазарите, на които има пряка връзка между продавач и купувач (вж. параграф Б34).
- 69 Предприятието избира входящи данни в съответствие с характеристиките на актива или пасива, които пазарните участници вземат предвид при сделка с него (вж. параграфи 11 и 12). В някои случаи тези характеристики водят до прилагането на корекция, като премия или отстъпка (например премия за контрол или отстъпка за неконтролиращо участие). Оценяването на справедливата стойност обаче не включва премия или отбив, несъвместими с разчетната единица в МСФО, която изисква или позволява оценяването по справедлива стойност (вж. параграфи 13 и 14). При оценяването по справедлива стойност не е позволено отчитането на премия или отбив, които отразяват размера не като характеристика на актив или пасив (например премия за контрол, когато се определя справедливата стойност на контролиращо участие), а като характеристика на притежаваното от предприятието (по-конкретно — блокажен коефициент, с който се коригира обявената цена на актив или пасив, тъй като обичайният дневен търгуван обем

на даден пазар не е достатъчен, за да поеме количеството, държано от предприятието, както е описано в параграф 80). Във всички случаи, ако съществува обявена цена на активен пазар (т.е. *входящи данни от 1-во ниво*) за даден актив или пасив, при оценяване на справедливата стойност предприятието използва тази цена без корекция, с изключение на посочените в параграф 79 обстоятелства.

Входящи данни на базата на покупно-продажните цени

- 70 Ако актив или пасив, оценен по справедлива стойност, има цена „купува“ и цена „продава“ (например входящи данни от дилърски пазар), за оценяване на справедливата стойност, независимо къде са категоризирани входящите данни в йерархията на справедливите стойности (т.е. ниво 1, 2 или 3; вж. параграфи 72—90), се използва тази цена в спреда „купува — продава“, която е най-представителна за справедливата стойност при дадените обстоятелства. Използването на цени „купува“ за позиции в активи и цени „продава“ за позиции в пасиви е позволено, но не се изисква.
- 71 В настоящия МСФО не се изключва използването на средни спрямо спреда „купува — продава“ пазарни цени или други свързани с ценообразуването възприети практики на пазарните участници като практически целесъобразни за оценяване на справедливата стойност в рамките на спреда „купува — продава“.

Йерархия на справедливите стойности

- 72 С оглед подобряване на съгласуваността и сравнимостта при оценяването на справедливата стойност и свързаните оповестявания, в настоящия МСФО се определя йерархия на справедливите стойности, която категоризира в три нива (вж. параграфи 76—90) входящите данни, използвани при способите за остойностяване за оценяването по справедлива стойност. Йерархията на справедливите стойности предоставя най-висок ранг на обявените (некоригирани) цени на активните пазари за идентични активи или пасиви (*входящи данни от 1-во ниво*) и най-нисък — на ненаблюдаемите входящи данни (*входящи данни от 3-то ниво*).
- 73 В някои случаи входящите данни, използвани за определянето на справедливата стойност на даден актив или пасив може да бъдат категоризирани на различни нива от йерархията на справедливите стойности. В тези случаи цялостната оценка по справедлива стойност се категоризира на нивото от йерархията на справедливите стойности, където са намиращите се на най-ниско ниво входящи данни от значение за цялостната оценка. За определяне на значението на дадени входящи данни за цялостната оценка се изисква отчитане и преценяване на специфични за даден актив или пасив фактори. Корекциите за постигане на оценки на базата на справедливата стойност, като например на разходите за продажба при оценяване на справедливата стойност без разходите за продажба, не се вземат под внимание при определяне нивото на йерархията на справедливите стойности на което се категоризира дадена оценка на справедливата стойност.
- 74 Наличието на значими входящи данни и тяхната относителна субективност биха могли да повлияят на избора на подходящи способи за остойностяване (вж. параграф 61). Въпреки това йерархията на справедливите стойности дава предимство на използваните при способите за остойностяване входящи данни, а не на способите за остойностяване, използвани за оценяване на справедливата стойност. Например оценка по справедлива стойност по метода на настоящата стойност може да бъде категоризирана на ниво 2 или ниво 3 в зависимост от входящите данни от значение за цялостната оценка и от нивото в йерархията на справедливите стойности, на което са категоризирани тези входящи данни.
- 75 Ако наблюдаеми входящи данни изискват коригиране с помощта на ненаблюдаеми входящи данни и ако тази корекция води до значително по-висока или по-ниска оценка по справедлива стойност, получената оценка се категоризира на ниво 3 от йерархията на справедливите стойности. Ако например при приблизителното изчисляване на цената на даден актив пазарен участник вземе предвид ограничението върху продажбата на актива, предприятието коригира обявената цена, за да отрази въздействието на това ограничение. Ако тази обявена цена представлява *входящи данни от 2-ро ниво*, а корекцията представлява ненаблюдаеми входящи данни от значение за цялостната оценка, последната се категоризира на ниво 3 от йерархията на справедливите стойности.

Входящи данни от 1-во ниво

- 76 Входящите данни от 1-во ниво са обявените (некоригирани) цени на активните пазари за идентични активи или пасиви, до които предприятието може да има достъп към датата на оценяване.
- 77 Обявената цена на активен пазар осигурява най-надеждното доказателство за справедливата стойност и се използва без корекции за определяне на справедливата стойност, когато това е възможно, с изключение на уточненията в параграф 79.
- 78 Входящи данни от 1-во ниво са налични за множество финансови активи и пасиви, някои от които може да бъдат търгувани на няколко активни пазара (например на различни борси). Поради това акцентът при ниво 1 е за определяне:

а) на основния пазар или при отсъствие на такъв — на най-изгодния пазар за дадения актив или пасив; и

- б) на това дали предприятието може да сключи сделка за дадения актив или пасив на цената на този пазар към датата на оценяване.

79 Предприятието не прави корекция на входящи данни от 1-во ниво, освен при следните обстоятелства:

- а) когато предприятието притежава голям брой сходни (но не идентични) активи или пасиви (например дългови ценни книжа), които са оценени по справедлива стойност и когато за всеки отделен актив или пасив е налице, но не е лесно достъпна, обявена цена на активен пазар (т.е. предвид големия брой сходни активи или пасиви, притежавани от предприятието, би било трудно да се получи ценова информация за всеки отделен актив или пасив към датата на оценяване). В този случай, като практически целесъобразна мярка, предприятието може да определи справедливата стойност по алтернативен метод за ценообразуване, при който не се разчита изключително на обявените цени (например ценообразуване по матрица). Използването на алтернативен метод за ценообразуване обаче води до оценка по справедлива стойност, категоризирана на по-ниско ниво в йерархията на справедливите стойности;
- б) когато обявената цена на активен пазар не представлява справедливата стойност към датата на оценяване. Такъв би могъл да бъде случаят, ако например след приключването на даден пазарен ден, но преди датата на оценяване, настъпят важни събития (например сделки на пазара, на който има пряка връзка между продавач и купувач, сделки на брокерския пазар или съобщения). Предприятието създава и последователно прилага политика на установяване на събитията, които биха могли да повлияят на оценяването по справедлива стойност. Въпреки това, ако обявената цена се коригира, за да се отчете постъпилата нова информация, корекцията води до оценка по справедлива стойност, категоризирана на по-ниско ниво от йерархията на справедливите стойности;
- в) когато справедливата стойност на даден пасив или инструмент на собствения капитал на предприятието се оценява въз основа на цената за идентичен отчетен обект, търгуван като актив на активен пазар, и тази цена трябва да бъде коригирана, за да бъдат отчетени специфичните за отчетния обект или актива фактори (вж. параграф 39). Ако не се изисква корекция на обявената цена на актива, резултатът е оценка по справедлива стойност, категоризирана на ниво 1 от йерархията на справедливите стойности. Въпреки това всякакво коригиране на обявената цена на актива води до категоризиране на оценката по справедлива стойност на по-ниско ниво от йерархията на справедливите стойности.

80 Ако предприятието има позиция в един актив или пасив (включително позиция, състояща се от голям брой идентични активи или пасиви, например финансови инструменти) и активът или пасивът се търгува на активен пазар, справедливата стойност на дадения актив или пасив се оценява на ниво 1 като произведение на обявената цена за отделния актив или пасив и количеството, държано от предприятието. Такъв е случаят дори ако обичайният ежедневен търгуван обем на пазара не е достатъчен, за да поеме държаното количество, и ако нареждането за закриване на позицията в рамките на една операция може да повлияе на обявената цена.

Входящи данни от 2-ро ниво

- 81 Входящите данни от 2-ро ниво са тези входящи данни за даден актив или пасив, различни от включените в ниво 1 обявени цени, които може да бъдат наблюдавани пряко или косвено.
- 82 Ако даден актив или пасив има определен (договорен) срок, входящите данни от 2-ро ниво трябва да може да бъдат наблюдавани по същество за пълния срок на актива или пасива. Входящите данни от 2-ро ниво включват следното:
- а) обявени цени на подобни активи или пасиви на активни пазари;
- б) обявени цени на идентични или подобни активи или пасиви на пазари, които не са активни;
- в) входящи данни, различни от обявените цени, които може да се наблюдават за актива или пасива, например:
- i) лихвени проценти и криви на доходност, наблюдаеми на обичайно обявявани интервали;
 - ii) предполагаеми колебания; и
 - iii) кредитни спредове;
- г) *пазарно потвърдени входящи данни.*

83 Корекциите на входящите данни от 2-ро ниво се различават в зависимост от специфичните за даден актив или пасив фактори. Тези фактори включват следното:

- а) състоянието и местоположението на актива;
- б) степента, в която входящите данни се отнасят до отчетни обекти, които са сравними с актива или пасива (включително факторите, описани в параграф 39); и
- в) обема или степента на активност на пазарите, на които се наблюдават входящите данни.

84 Коригирането на входящи данни от 2-ро ниво, която е значима за цялостната оценка, ако при него се използват значими ненаблюдаеми входящи данни, може да доведе до категоризиране на оценката по справедлива стойност на ниво 3 от йерархията на справедливите стойности.

85 В параграф Б35 се описва използването на входящи данни от 2-ро ниво за конкретни активи и пасиви.

Входящи данни от 3-то ниво

86 Входящите данни от 3-то ниво са ненаблюдаеми входящи данни за даден актив или пасив.

87 Ненаблюдаемите входящи данни се използват за оценяване по справедлива стойност дотолкова, доколкото значими наблюдаеми входящи данни не са налични, като по този начин се позволява оценяването при ситуации, при които е налице малка, ако изобщо има някаква, активност на пазара за актива или пасива към датата на оценяване. Въпреки това целта на оценяване на справедливата стойност остава неизменна (т.е. изходящата цена към датата на оценяване от гледна точка на даден пазарен участник, който държи актива или дължи пасива). Ненаблюдаемите входящи данни отразяват следователно допусканията, с които пазарните участници биха си служили при ценообразуването на актив или пасив, включително допускания за риска.

88 Свързаните с риска допускания включват вътрешноприсъщия риск както на даден способ за остойностяване за оценяване по справедлива стойност (например модел на ценообразуване), така и на входящите данни при способа за остойностяване. Оценка, която не включва корекция за риска, не би представлявала оценка на справедливата стойност, ако пазарните участници биха включили такава оценка при определянето на цената на даден актив или пасив. При наличието например на значителна неопределеност при оценяването (например ако е налице значително намаление в обема или степента на активност в сравнение с обичайната пазарна активност за съответния актив или пасив или за сходни активи или пасиви и предприятието е определило, че цената на сделката или обявената цена не представлява справедливата стойност, както е описано в параграфи Б37—Б47) би било необходимо да се включи корекция за риска.

89 Предприятието разработва ненаблюдаемите входящи данни въз основа на най-добрата налична информация при съответните обстоятелства, която може да включва собствени данни на предприятието. При разработването на ненаблюдаемите входящи данни предприятието може да започне със своите собствени данни, но трябва да ги коригира, ако съществува обичайно достъпна информация за това, че останалите пазарни участници използват други данни или е налице специфичен за предприятието елемент, който не е достъпен за тях (например специфично за предприятието полезно взаимодействие). Предприятието не е длъжно да полага прекомерни усилия, за да получи информация за допусканията на пазарните участници. Въпреки това то трябва да отчита цялата обичайно достъпна информация във връзка с тези допускания. Ненаблюдаемите входящи данни, разработени по гореописания начин, се приемат за допускания на пазарните участници и удовлетворяват целта на оценяването по справедлива стойност.

90 В параграф Б36 се описва използването на входящи данни от 3-то ниво за конкретни активи и пасиви.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

91 Предприятието оповестява информация, която помага на ползвателите на финансовите му отчети да оценят следните елементи:

- а) за активите и пасивите, оценявани по справедлива стойност периодично или еднократно в отчета за финансовото състояние след първоначалното признаване — способите за остойностяване и входящите данни, използвани за изготвянето на тези оценки;
- б) за периодичните оценки по справедлива стойност, при които се използват значими ненаблюдаеми входящи данни (от 3-то ниво) — въздействието от оценката върху печалбата или загубата или върху другия всеобхватен доход за периода.

92 За постигането на посочените в параграф 91 цели, предприятието взема предвид следното:

- а) необходимото равнище на подробност с оглед удовлетворяване на изискванията за оповестяване;
- б) значението, което трябва да отдаде на всяко отделно изискване;
- в) необходимата степен на обобщаване или разбивка (разпределение на данните); и
- г) дали ползвателите на финансовите отчети се нуждаят от допълнителна информация, за да оценят оповестената количествена информация.

Ако оповестяванията в съответствие с настоящия МСФО и други МСФО не са достатъчни, за да се постигнат посочените в параграф 91 цели, предприятието оповестява допълнителна информация, необходима, за да се постигнат тези цели.

93 За постигане на посочените в параграф 91 цели, в отчета за финансовото състояние след първоначалното признаване предприятието оповестява като минимално изискване следната информация за всеки клас активи и пасиви (вж. параграф 94 за информация относно определянето на подходящите класове активи и пасиви), оценени по справедлива стойност (включително оценките, основани на справедливата стойност по силата на настоящия МСФО):

- а) за периодичните и еднократните оценки по справедлива стойност — оценката по справедлива стойност в края на отчетния период, а за еднократните оценки по справедлива стойност — причините за тях. Периодични (повтарящи се) са оценките на активите или пасивите по справедлива стойност, които се изискват или позволяват от други МСФО в отчета за финансовото състояние към края на всеки отчетен период. Еднократни (непериодични) са оценките на активите или пасивите по справедлива стойност, които се изискват или позволяват от други МСФО в отчета за финансовото състояние при определени обстоятелства (например когато предприятието оценява актив на разположение за продажба по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*, тъй като справедливата стойност на актива, намалена с разходите за продажбата му, е по-ниска от балансовата му стойност);
- б) за периодичните и еднократните оценки по справедлива стойност — нивото в йерархията на справедливите стойности, на което са категоризирани цялостните оценки на справедливата стойност (ниво 1, 2 или 3);
- в) за активите и пасивите държани в края на отчетния период, които се оценяват по справедлива стойност на периодична основа — размерът на всяко прехвърляне между 1-во и 2-ро ниво в йерархията на справедливите стойности и причините за него, както и политиката на предприятието за определяне на случаите, когато се приема, че има прехвърляне между нива (вж. параграф 95). Прехвърлянията към всяко ниво се оповестяват и разглеждат отделно от прехвърлянията от всяко ниво;
- г) за периодичните и еднократните оценки по справедлива стойност, категоризирани на нива 2 и 3 от йерархията на справедливите стойности — описание на използваните при оценяването по справедлива стойност способности за остойностяване и входящи данни. Ако е имало промяна в даден способ за остойностяване (например преминаване от подход на пазарните сравнения към подход на базата на доходите или използването на допълнителен способ за остойностяване), предприятието оповестява това изменение и причините за него. За оценките по справедлива стойност, категоризирани на ниво 3 от йерархията на справедливите стойности, предприятието предоставя количествена информация за значимите ненаблюдаеми входящи данни, използвани при оценяването по справедлива стойност. От предприятието не се изисква да създава количествена информация, за да се съобрази с това изискване за оповестяване, ако количествените ненаблюдаеми входящи данни не са разработени от предприятието при оценяването на справедливата стойност (например, ако предприятието използва цени от предишни сделки или некоригирана ценова информация от трети лица). Все пак при това оповестяване предприятието не може да пренебрегва количествените ненаблюдаеми входящи данни, които са значими за оценяването на справедливата стойност и които са достъпни при разумни условия за предприятието;
- д) за периодичните оценки по справедлива стойност, категоризирани на ниво 3 от йерархията на справедливите стойности — равнение на началните с крайните салда, като се оповестяват отделно настъпилите през периода изменения в резултат на:
 - i) общата печалба или загуба за периода, призната в печалбата или загубата, и статиите в рамките на печалбата или загубата, където е призната тази печалба или загуба;
 - ii) общата печалба или загуба за периода, призната в другия всеобхватен доход, и статиите в рамките на другия всеобхватен доход, където е призната тази печалба или загуба;

- iii) покупките, продажбите, емисиите и урежданията на задължения (всеки от тези видове промени се оповестява отделно);
 - iv) размерът на евентуалните прехвърляния към или от ниво 3 от йерархията на справедливите стойности, причините за тях, както и политиката на предприятието за определяне на случаите, когато се приема, че има прехвърляне между нива (вж. параграф 95). Прехвърлянията към ниво 3 се оповестяват и разглеждат отделно от прехвърлянията от ниво 3;
 - е) за периодичните оценки по справедлива стойност, категоризирани на ниво 3 от йерархията на справедливите стойности — размерът на общата печалба или загуба за периода в буква д), подточка i), включена в печалбата или загубата в резултат на изменение на нереализираната печалба или загуба, свързана с активите и пасивите, държани към края на отчетния период, и статиите в рамките на печалбата или загубата, където е призната тази нереализирана печалба или загуба;
 - ж) за периодичните и еднократните оценки по справедлива стойност, категоризирани на ниво 3 от йерархията на справедливите стойности — описание на процеса на остойностяване, използван от предприятието (например как предприятието определя политиката си на остойностяване и анализира измененията в оценките на справедливата стойност между различните периоди);
 - з) за периодичните оценки по справедлива стойност, категоризирани в ниво 3 от йерархията на справедливите стойности:
 - i) за всички тези оценки — текстово описание на чувствителността на оценката на справедливата стойност към измененията при ненаблюдаемите входящи данни, ако промяна на стойността при тези входящи данни може да доведе до значително по-висока или по-ниска оценка по справедлива стойност. При наличието на взаимовръзки между тези входящи данни и други ненаблюдаеми входящи данни, използвани при оценяването на справедливата стойност, предприятието също така предоставя описание на тези взаимовръзки и на начина, по който те биха могли да увеличат или смекчат въздействието на измененията при ненаблюдаемите входящи данни върху оценката по справедлива стойност. За да бъде изпълнено това изискване за оповестяване, текстовото описание на чувствителността към измененията при ненаблюдаемите входящи данни включва като минимално изискване оповестените в съответствие с разпоредбите на буква г) ненаблюдаеми входящи данни;
 - ii) за финансовите активи и пасиви, ако изменението при една или повече ненаблюдаеми входящи данни с оглед отразяването на възможни основателни алтернативни допускания би довела до съществено изменение на справедливата стойност, предприятието обявява този факт и оповестява въздействието от тези изменения. Предприятието оповестява как е изчислено въздействието от изменението, направено с оглед отразяването на възможно основателно алтернативно допускане. За тази цел значимостта се преценява по отношение на печалбата или загубата и общия размер на активите или на пасивите или — когато промените в справедливата стойност са признати в другия всеобхватен доход — по отношение на общия размер на собствения капитал;
 - i) за периодичните и еднократните оценки по справедлива стойност — ако оптималното използване на нефинансов актив се различава от неговата текуща употреба, предприятието оповестява този факт, както и защо нефинансовият актив се използва по начин, който се различава от оптималното използване.
- 94 Предприятието определя подходящите класове активи и пасиви въз основа на следното:
- а) естеството, характеристиките и рисковете на дадения актив или пасив; и
 - б) нивото в йерархията на справедливите стойности, на което е категоризирана оценката по справедлива стойност.
- Броят на класовете може при необходимост да е по-голям за оценките по справедлива стойност, категоризирани на ниво 3 от йерархията на справедливите стойности, тъй като тези оценки съдържат по-голяма степен на несигурност и субективност. За определянето на подходящите класове активи и пасиви, за които се изисква оповестяване на оценките на справедливата стойност, е необходима преценка. Класът активи и пасиви обикновено изисква по-подробна разбивка от статиите, представени в отчета за финансовото състояние. Въпреки това, предприятието предоставя достатъчна информация, за да се позволи равнение със статиите, представени в отчета за финансовото състояние. Ако класът за даден актив или пасив е определен в друг МСФО, предприятието може да използва този клас при оповестяванията, изисквани в настоящия МСФО, ако този клас отговаря на изискванията в настоящия параграф.
- 95 Предприятието оповестява и последователно провежда политиката си за определяне на случаите, когато се приема, че има прехвърляне между нива от йерархията на справедливите стойности в съответствие с параграф 93, буква в) и буква д), подточка iv). Политиката за момента на признаване на прехвърлянията е една и съща както за прехвърлянията към нивата, така и за прехвърлянията от тях. Примери за политики за определяне на момента на признаване на прехвърлянията включват следното:

- а) датата на събитието или изменението на обстоятелствата, породили прехвърлянето;
- б) началото на отчетния период;
- в) края на отчетния период;

96 Ако предприятието вземе счетоводно решение да използва изключението в параграф 48, то оповестява този факт.

97 За всеки клас активи и пасиви, които не са оценени по справедлива стойност в отчета за финансовото състояние, но за които справедливата стойност е оповестена, предприятието оповестява информацията, изисквана от параграф 93, букви б), г) и и). Въпреки това, предприятието не е длъжно да предоставя изискваните от параграф 93, буква г) количествени оповестявания за значимите ненаблюдаеми входящи данни, използвани при оценките на справедливата стойност, категоризирани на ниво 3 от йерархията на справедливите стойности. За тези активи и пасиви предприятието не е задължено да предоставя другите оповестявания, изисквани от настоящия МСФО.

98 За пасив, оценен по справедлива стойност и издаден с неделимо кредитно подобрение от трета страна, емитентът оповестява съществуването на това кредитно подобрение и дали то е отразено в оценката на справедливата стойност на пасива.

99 Предприятието представя изискваните в настоящия МСФО количествени оповестявания в табличен вид, освен ако друг формат е по-подходящ.

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

активен пазар	Пазар, на който сделките за даден актив или пасив се извършват с достатъчна честота и обем, така че се осигурява непрекъсната ценова информация.
подход на базата на разходите	Способ за остойностяване, който отразява текущата сума, която би се изисквала, за да се замени годността на актива (често наричана текуща заместителна стойност).
входяща цена	Цената, платена за придобиването на актив или получена за поемането на пасив в разменна сделка.
изходяща цена	Цената, която би била получена при продажбата на актив или платена при прехвърлянето на пасив.
очакван паричен поток	Средната стойност на възможните бъдещи парични потоци, претеглена с оглед на вероятността (т.е. средната величина за разпределението).
справедлива стойност	Цената, която би била получена при продажбата на актив или платена при прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване.
оптимално използване	Използването на нефинансов актив от пазарните участници, което би повишило максимално стойността на актива или на групата активи и пасиви (например стопанска дейност), в рамките на която активът ще бъде използван.
подход на базата на доходите	Способи за остойностяване, които превръщат бъдещи суми (например парични потоци или приходи и разходи) в единна настояща (т.е. дисконтирана) сума. Оценката по справедлива стойност се определя въз основа на стойността, посочена от текущите пазарни очаквания за тези бъдещи суми.
входящи данни (хипотези)	Допусканията, с които пазарните участници биха си служили при ценообразуването на актив или пасив, включително допускания за риска като например: а) риска, присъщ на конкретен способ за остойностяване, използван за оценяване по справедлива стойност (например модел на ценообразуване); и б) риска, присъщ на входящите данни при способа за остойностяване. Входящите данни може да бъдат наблюдаеми или ненаблюдаеми.
входящи данни от 1-во ниво	Обявени (некоригирани) цени на активните пазари за идентични активи или пасиви, до които предприятието може да има достъп към датата на оценяване.
входящи данни от 2-ро ниво	Други входящи данни, различни от включените в ниво 1 обявени цени за актива или пасива, които са наблюдаеми пряко или косвено.
входящи данни от 3-то ниво	Ненаблюдаеми входящи данни за актива или пасива.

**подход на пазарните сравнения
(пазарен подход)**

Способ за остойностяване, който използва цени и друга значима информация, генерирана от пазарни сделки с идентични или сравними (т.е. подобни) активи, пасиви или група активи и пасиви, например стопанска дейност.

пазарно потвърдени входящи данни

Входящи данни, произтичащи главно от наблюдаеми пазарни данни или потвърдени от тях чрез корелация или по друг начин.

пазарни участници

Купувачи и продавачи на основния (или най-изгодния) пазар на актив или пасив, които имат всички изброени по-долу характеристики:

- а) те са независими един от друг, т.е. не са свързани лица по смисъла на МСС 24, въпреки че цената при сделка между свързани лица може да бъде използвана като входящи данни за оценяването на справедливата стойност, ако предприятието разполага с доказателства, че сделката е сключена при пазарни условия;
- б) те са информирани и имат приемливо разбиране за актива или пасива и сделката, като използват цялата налична информация, включително данни, които могат да бъдат получени чрез обичайна и общоприета комплексна проверка;
- в) те са в състояние да сключат сделка за актива или пасива;
- г) те са готови да сключат сделка за актива или пасива, т.е. имат желание, но не са задължени или принудени по друг начин.

най-изгоден пазар

Пазарът, на който след отчитането на разходите по сделката и транспортните разходи сумата, която би била получена за продажбата на актива, е максимална, а сумата, която би била платена за прехвърлянето на пасива, е минимална.

риск от неизпълнение на задължение

Рискът предприятието да не изпълни дадено задължение. Рискът от неизпълнение на задължение може да включва, без да се ограничава само до, собствения кредитен риск на предприятието.

наблюдаеми входящи данни (хипотези)

Входящи данни, разработени при използването на пазарни данни като публично достъпната информация за реални събития или сделки, които освен това отразяват евентуалните допускания на пазарните участници при определянето на цената на актив или пасив.

обичайна сделка

Сделка, която предполага изложеност към пазара за период преди датата на оценяване, за да се даде възможност за пазарни дейности, които са обичайни и общоприети за сделки с такива активи или пасиви; тя не е принудителна сделка (напр. принудителна ликвидация или принудителна продажба).

основен пазар

Пазарът с най-голям обем и ниво на активност за дадения актив или пасив.

премия за риска (рискова премия)

Компенсация, искана от търсещи нисък риск пазарни участници, за понасянето на несигурността, присъща на паричните потоци на даден актив или пасив. Наричана също „корекция за риска“.

разходи по сделката

Разходите за продажбата на актив или прехвърлянето на пасив на основния (или най-изгодния) пазар за този актив или пасив, които са пряко относими към освобождаването от актива или прехвърлянето на пасива и удовлетворяват следните критерии:

- а) произтичат пряко от сделката и са от основно значение за нея;
- б) не биха били извършени от предприятието без взето решение за продажбата на актива или прехвърлянето на пасива (подобно на разходите за продажба, определени в МСФО 5).

транспортни разходи

Разходите за транспортирането на актив от местоположението му до основния (или най-изгодния) негов пазар.

разчетна единица

Равнището на обобщеност или разпределение (разбивка) на данните за даден актив или пасив по силата на даден МСФО за целите на признаването.

ненаблюдаеми входящи данни (хипотези)

Входящи данни, за които няма налични пазарни данни и които са разработени при използването на най-достоверната налична информация относно допусканията на пазарните участници при определянето на цената на актив или пасив.

Допълнение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО. В него се описва прилагането на параграфи 1—99 и е със същата сила като останалите части на МСФО.

- Б1 Преценките, прилагани при различните остойностявания, може да се различават. В настоящото допълнение се описват преценките, които може да се прилагат, когато предприятието определя справедливата стойност при различни ситуации.

ПОДХОД НА ОЦЕНЯВАНЕТО ПО СПРАВЕДЛИВА СТОЙНОСТ

- Б2 Оценяването по справедлива стойност се използва, за да се прецени цената на продажба на актив или прехвърляне на пасив в рамките на обичайна сделка между пазарни участници при актуални към датата на оценяване пазарни условия. За да определи справедливата стойност предприятието трябва да определи следното:

- а) конкретния актив или пасив, предмет на оценяване (в съответствие със своята разчетна единица);
- б) за нефинансов актив — уместната за оценяването основа на остойностяване (в съответствие с принципа за оптималното му използване);
- в) основния (или най-изгодния) пазар за този актив или пасив;
- г) уместния за оценяването способ (или способности) за остойностяване, предвид наличието на данни, с помощта на които да се разработят входящи данни, които представляват допусканията на пазарните участници при определянето на цената на дадения актив или пасив и нивото в йерархията на справедливите стойности, на което са категоризирани входящите данни.

ОСНОВА НА ОСТОЙНОСТЯВАНЕТО НА НЕФИНАНСОВИ АКТИВИ (ПАРАГРАФИ 31—33)

- Б3 При определянето на справедливата стойност на нефинансов актив, използван в комбинация с други активи като група (например инсталиран или другоаче пригоден за ползване) или с други активи и пасиви (например стопанска дейност), основата на остойностяването зависи от конкретните обстоятелства. Например:

- а) справедливата стойност на актива може да бъде една и съща, независимо от това дали активът се използва самостоятелно или в комбинация с други активи или с други активи и пасиви. Такъв може да е случаят, ако активът е стопанска дейност, която пазарните участници ще продължат. При тези обстоятелства сделката ще включва оценка на цялата дейност. Използването на активи като група в текуща стопанска дейност ще генерира полезни взаимодействия, които ще бъдат на разположение на пазарните участници (т.е. взаимодействия по отношение на пазарните участници, който факт от своя страна следва да повлияе върху справедливата стойност на актива, използван самостоятелно или в комбинация с други активи или с други активи и пасиви);
- б) използването на актива в комбинация с други активи или с други активи и пасиви може да бъде включено в оценяването на справедливата стойност чрез коригиране стойността на актива, използван самостоятелно. Това би могло да се случи, ако активът е машина и оценяването по справедлива стойност се определя с помощта на наблюдавана цена за подобна машина (неинсталирана или другоаче пригодена за ползване), коригирана с транспортните и инсталационните разходи така, че оценяването на справедливата стойност да отразява актуалното състояние и местоположение на машината (инсталирана и пригодена за използване);
- в) използването на даден актив в комбинация с други активи или с други активи и пасиви може да бъде включено в оценката по справедлива стойност, като се прибегне до допусканията на пазарните участници, използвани за оценяването на справедливата стойност на актива. Ако активът например е незавършено производство на материали, което е уникално и което пазарните участници ще превърнат в готова продукция, оценяването му по справедлива стойност ще допусне, че пазарните участници са придобили или ще придобият специализирано оборудване, необходимо за превръщането на незавършеното производство в продукция;

- г) използването на даден актив в комбинация с други активи или с други активи и пасиви може да бъде включено в способа за остойносттаване, с помощта на който се определя справедливата стойност на този актив. Такъв може да бъде случаят, когато за определяне на справедливата стойност на нематериален актив се използва способът на допълнителните парични потоци, отчитани в рамките на повече от един период, тъй като при него конкретно се взема под внимание приносът на всички допълващи активи и съответните пасиви в групата, в която такъв нематериален актив ще се използва.
- д) В по-малък брой случаи, когато предприятието използва актив в група активи, предприятието може да оцени актива по стойност, която се приближава до неговата справедлива стойност при разпределяне на справедливата стойност на групата активи сред отделните активи в нея. Такъв може да бъде случаят, ако остойносттаването включва недвижими имоти и справедливата стойност на подобрените имоти (т.е. група активи) се разпределя сред съставлящите я активи (като земя и подобрения).

СПРАВЕДЛИВА СТОЙНОСТ ПРИ ПЪРВОНАЧАЛНОТО ПРИЗНАВАНЕ (ПАРАГРАФИ 57—60)

- Б4 При определянето на това дали справедливата стойност при първоначалното признаване е цената на сделката, предприятието отчита фактори, специфични за сделката, както и за актива или пасива. Цената на сделката например може да не представлява справедливата стойност на актив или пасив при първоначалното признаване, ако е изпълнено някое от следните условия:
- а) сделката е между свързани страни, въпреки че цената в сделка между свързани лица може да бъде използвана като хипотеза в оценяването на справедливата стойност, ако предприятието разполага с доказателства, че сделката е сключена при пазарни условия;
- б) сделката се осъществява по принуда или продавачът е принуден да приеме цената на сделката. Такъв може да бъде случаят, когато продавачът изпитва финансови затруднения;
- в) разчетната единица, представена от цената на сделката, се различава от отчетната единица за актива или пасива, който се оценява по справедлива стойност. Такъв може да бъде например случаят, ако активът или пасивът, който се оценява по справедлива стойност, е само един от елементите на сделката (например при бизнес комбинация), ако сделката включва имплицитни права и привилегии, които се оценяват отделно в съответствие с друг МСФО, или ако в цената на сделката са включени разходи по сделката;
- г) пазарът, на който се осъществява сделката, е различен от основния (или най-изгодния) пазар. Тези пазари например могат да се окажат различни, ако предприятието е дилър, който сключва сделки с потребители на пазара на дребно, но основният (или най-изгодният) пазар за сделката по продажба е с други дилъри на дилърския пазар.

МЕТОДИ ЗА ОСТОЙНОСТЯВАНЕ (ПАРАГРАФИ 61—66)

Подход на пазарните сравнения

- Б5 При подхода на пазарните сравнения се използват цени и друга значима информация, генерирана от пазарни сделки с идентични или сравними (т.е. подобни) активи, пасиви или група активи и пасиви, например стопанска дейност.
- Б6 Способите за остойносттаване в съответствие с подхода на пазарните сравнения често използват например пазарни множители, получени от набор от сравними елементи. Множителите могат да се поместват в определени диапазони, като за всеки един сравняван елемент има различен множител. Изборът на подходящия множител в рамките на диапазона изисква да бъдат взети предвид и преценени качествените и количествените фактори, специфични за оценяването.
- Б7 Способите за остойносттаване в съответствие с подхода на пазарните сравнения включват матрично ценообразуване. Матричното ценообразуване е математически метод, използван главно за остойносттаването за някои видове финансови инструменти, например дългови ценни книжа, при който не се разчита изключително на обявените цени за конкретните ценни книжа, а по-скоро на връзката на ценните книжа с други търгувани на фондова борса ценни книжа, използвани за основа за сравнение.

Подход на базата на разходите

- Б8 Подходът на базата на разходите отразява актуалната сума, която би се изисквала, за да се замени годността на актива (често наричана текуща заместителна стойност).
- Б9 От гледна точка на даден пазарен участник продавач, цената, която би била получена за определен актив, се основава на разходите на пазарен участник купувач за придобиването или построяването на актив заместител със сравнима полезност, коригирани с разходите във връзка с негодността му поради остаряване. Това е така, защото пазарен участник купувач не би платил повече за даден актив от сумата, за която би могъл да замени годността на този актив. Негодността поради остаряване включва негодност поради физическо изхабяване, функционално (техническо) остаряване и икономическо (външно) остаряване и е по-широко понятие от амортизацията за целите на финансовото отчитане (разпределение на историческата цена) или за данъчни цели (чрез използването на определени срокове на годност). В много случаи към метода на текущата заместителна стойност се прибавя при оценяването на справедливата стойност на материални активи, които се използват в комбинация с други активи или с други активи и пасиви.

Подход на базата на доходите

- Б10 Подходът на базата на доходите превръща бъдещи суми (например парични потоци или приходи и разходи) в единна настояща (т.е. дисконтирана) сума. При използването му оценката на справедливата стойност отразява текущите пазарни очаквания за тези бъдещи суми.
- Б11 Тези способи за остойностяване включват например следното:
- а) методи за остойностяване на базата на настоящата стойност (виж параграфи Б12—Б30);
 - б) модели за ценообразуване на опции, като формулата Блек—Шулс—Мертон или биномен (т.е. решетъчен) модел, които включват методите за остойностяване на базата на настоящата стойност и отразяват както времевата, така и вътрешноприсъщата стойност на дадена опция; и
 - в) методът на допълнителната печалба, отчитана в рамките на повече от един период, използван за оценяване на справедливата стойност на някои нематериални активи.

Методи за остойностяване на базата на настоящата стойност

- Б12 В параграфи Б13—Б30 се описва използването на методите за оценяване по справедлива стойност на базата на настоящата стойност. В тези параграфи се излагат методът на коригиране чрез дисконтиране и методът на *очакваните парични потоци* (очаквана настояща стойност). В тях не се изисква нито да се използва само един конкретен метод за остойностяване на базата на настоящата стойност, нито методите за оценяване на справедливата стойност на базата на настоящата стойност да се ограничават само до разглежданите. Конкретният метод за оценяване на справедливата стойност на базата на настоящата стойност зависи от фактите и обстоятелствата, специфични за оценявания актив или пасив (например дали на пазара се наблюдават цени за сравними активи или пасиви), както и от наличието на достатъчно данни.

Компоненти на оценката по настояща стойност

- Б13 Настоящата стойност (т.е. прилагане на подхода на базата на доходите) е инструмент, използван за свързване на бъдещите суми (например парични потоци или стойности) с настояща стойност при използването на дисконтов процент (норма на дисконтиране). Оценяването по справедлива стойност на актив или пасив при използването на настоящата стойност обхваща следните елементи от гледна точка на пазарните участници към датата на оценяване:
- а) оценка на бъдещите парични потоци за оценявания актив или пасив;
 - б) очаквания относно възможните колебания в размера и разпределението във времето на паричните потоци, представляващи вътрешноприсъщата на тези потоци несигурност;
 - в) стойността на парите във времето, представена от ставката върху безрисковите парични активи, чийто падеж или срок съвпадат с периода, обхванат от паричните потоци, и които не пораждаят нито несигурност във времето, нито риск от неизпълнение за притежателя (т.е. безрисков лихвен процент);

- г) цената за понасяне на несигурността, присъща на паричните потоци (т.е. премия за риска);
- д) други фактори, които останалите пазарни участници биха взели предвид при съответните обстоятелства;
- е) за пасив — рискът от неизпълнение на задължение, свързан с пасива, включително собствения кредитен риск на предприятието (т.е. длъжника).

Общи принципи

Б14 Методите за остойностяване на базата на настоящата стойност се различават по отношение на това как отразяват елементите в параграф Б13. Въпреки това прилагането на всеки един от тях с оглед оценяването на справедливата стойност се подчинява на следните общи принципи:

- а) паричните потоци и дисконтовите проценти отразяват допусканията на пазарните участници при определянето на цената на даден актив или пасив;
- б) паричните потоци и дисконтовите проценти отчитат само факторите, свързани с оценявания актив или пасив;
- в) за да се избегне двойното отчитане или неотчитането на въздействието на рисковите фактори, дисконтовите проценти отразяват допусканията, които съответстват на присъщите на паричните потоци рискове; например дисконтов процент, който отразява съществуващата несигурност в очакванията относно бъдещи неизпълнения, е подходящ при използването на договорни парични потоци на заем (т.е. метод на коригиране чрез дисконтиране). До същия този процент не се прибавя при използването на очаквани (т.е. претеглени с оглед на вероятността) парични потоци (т.е. метод на очакваната настояща стойност), тъй като очакваните парични потоци вече отразяват допусканията за възможни бъдещи неизпълнения; вместо това следва да се използва дисконтов процент, съизмерим с присъщия риск при очакваните парични потоци.
- г) допусканията относно паричните потоци и дисконтовите проценти следва да бъдат вътрешно последователни. Например номиналните парични потоци, в които е включен ефектът от инфлацията, се дисконтират с процент, който включва ефекта от инфлацията. Номиналният безрисков лихвен процент включва ефекта от инфлацията. Реалните парични потоци, които изключват ефекта от инфлацията, се дисконтират с процент, който изключва ефекта от инфлацията. По същия начин, паричните потоци след данъчно облагане се дисконтират с дисконтов процент след данъчно облагане. Паричните потоци преди данъчно облагане се дисконтират със съответстващия им процент;
- д) дисконтовите проценти са в съответствие с базовите икономически фактори на паричната единица на паричните потоци

Риск и несигурност

- Б15 Оценяването на справедливата стойност с помощта на методите на базата на настоящата стойност се извършва при условия на несигурност, защото паричните потоци са прогнозни, а не известни. В много случаи както размерът, така и разпределението във времето на паричните потоци са несигурни. Дори договорно фиксирани суми, като например плащанията по заеми, са несигурни, ако има риск от неизпълнение.
- Б16 Пазарните участници по принцип търсят компенсация (т.е. премия за риска) за понасяне на несигурността, присъща на паричните потоци на даден актив или пасив. Оценяването на справедливата стойност включва премията за риска, която представлява сумата, изисквана от пазарните участници като компенсация за несигурността, присъща на тези парични потоци. В противен случай оценката не отразява достоверно справедливата стойност. Понякога определянето на подходящата премия за риска може да се окаже трудно. Сама по себе си обаче степента на трудност не е достатъчна причина за изключване на премията за риска.
- Б17 Методите за оценка на базата на настоящата стойност се различават по начина на коригиране спрямо риска и по вида на използваните парични потоци. Например:
 - а) методът на коригиране чрез дисконтиране (вж. параграфи Б18 — Б22) използва коригиран спрямо риска дисконтов процент и договорни, обещани или най-вероятни парични потоци;

- б) подход 1 на метода на очакваната настояща стойност (вж. параграф Б25) използва коригирани спрямо риска очаквани парични потоци и безрисков лихвен процент;
- в) подход 2 на метода на очакваната настояща стойност (вж. параграф Б26) използва некоригирани спрямо риска очаквани парични потоци и дисконтов процент, коригиран за включване на изискваната от пазарните участници премия за риска. Този процент е различен от използвания при метода на коригиране чрез дисконтиране.

Метод на коригиране чрез дисконтиране

- Б18 При метода на коригиране чрез дисконтиране се използва единен набор парични потоци от диапазона от възможните предполагаеми стойности — договорни, обещани (като например облигация) или най-вероятни парични потоци. Във всички случаи, тези парични потоци се обуславят от (не)настъпването на определени събития (например договорните или обещаните парични потоци за облигация са зависими от отсъствието на неизпълнение от страна на длъжника). Дисконтовият процент, използван при метода на коригиране чрез дисконтиране, се получава от наблюдаемите норми на възвръщаемост за сравними активи или пасиви, които се търгуват на пазара. Следователно обещаните, най-вероятните или договорните парични потоци се дисконтират с наблюдаваната или очакваната пазарна норма за такива обвързани с условие парични потоци (т.е. пазарна норма на възвръщаемост).
- Б19 При метода на коригиране чрез дисконтиране се изисква анализ на пазарната информация за сравними активи или пасиви. Сравнимостта се установява, като се взема предвид естеството на паричните потоци (напр. дали са договорни или извъндоговорни и дали се очаква да реагират по подобен начин на измененията в икономическите условия), както и други фактори (например кредитоспособност, обезпечения, продължителност, ограничителни споразумения и ликвидност). Като алтернатива, ако отделно взет сравним актив или пасив не отразява справедливо риска, присъщ на паричните потоци на оценявания актив или пасив, може да е възможно дисконтовият процент да бъде изведен въз основа на данни за няколко сравними актива или пасива във връзка с кривата на безрисковата възвръщаемост (т.е. с помощта на подхода на натрупване).
- Б20 Подходът на натрупване се илюстрира, като се приеме, че актив А е договорно право за получаване на 800 ПЕ⁽⁵⁷⁾ за една година (т.е. няма времева несигурност). Налице е установен пазар за сравними активи, а също и информация за тези активи, включително ценова. От тези сравними активи:
- а) актив Б е договорно право за получаване на 1200 ПЕ за една година и има пазарна цена 1083 ПЕ. По този начин заложената годишна норма на възвръщаемост (т.е. едногодишна пазарна норма на възвръщаемост) е $10,8\% [(1200 \text{ ПЕ}/1083 \text{ ПЕ}) - 1]$;
- б) актив В е договорно право за получаване на 700 ПЕ за две години и има пазарна цена 566 ПЕ. По този начин заложената годишна норма на възвръщаемост (т.е. едногодишна пазарна норма на възвръщаемост) е $11,2\% [(700 \text{ ПЕ}/566 \text{ ПЕ})^{0,5} - 1]$;
- в) и трите актива са сравними по отношение на риска (т.е. разпределение на възможните ползи и кредит).
- Б21 Въз основа на графика на получаемите за актив А договорни плащания спрямо графика за актив Б и актив В (т.е. една година за актив Б спрямо две години за актив В), актив Б се приема за сравним в по-голяма степен с актив А. Използвайки получаемото за актив А договорно плащане (800 ПЕ) и едногодишната пазарна норма на възвръщаемост, получена от актив Б (10,8%), справедливата стойност на актив А е 722 ПЕ ($800 \text{ ПЕ}/1,108$). Като алтернатива, при липсата на налична пазарна информация за актив Б, едногодишната пазарна норма може да се извлече от актив В, като се използва подходът на натрупване. В този случай двугодишната пазарна норма, посочена от актив В (11,2%), се коригира с едногодишната пазарна норма с помощта на срочната структура на кривата на безрисковата възвръщаемост. За да се определи дали премиите за риска за едногодишни и двугодишни активи са едни и същи, може да се изискват допълнителна информация и анализ. Ако се установи, че премиите за риска за едногодишни и двугодишни активи не са едни и същи, двугодишната пазарна норма на възвръщаемост се коригира допълнително за тази цел.
- Б22 Когато методът за коригиране чрез дисконтиране се прилага към фиксирани постъпления или плащания, корекцията за риска, присъщ на паричните потоци на оценявания актив или пасив, се включва в дисконтовия процент. При прилагането на метода към паричните потоци, които не са фиксирани постъпления или плащания, може да се наложи корекция на паричните потоци с оглед постигането на сравнимост с наблюдавания актив или пасив, от който се получава дисконтовият процент.

⁽⁵⁷⁾ В настоящия МСФО паричните суми са в „парични единици“ (ПЕ).

Метод на очакваната настояща стойност

Б23 Методът на очакваната настояща стойност използва като отправна точка набор от парични потоци, който представлява средна стойност претеглена с оглед вероятностното разпределение на всички възможни бъдещи парични потоци (т.е. очакваните парични потоци). Получената оценка е тъждествена с очакваната стойност, която в статистически смисъл е среднопретеглената на възможните стойности на прекъснатата случайна променлива със съответните вероятности като тегла. Поради факта, че всички възможни парични потоци са претеглени с оглед на вероятността, полученият очакван паричен поток не е обусловен от настъпването на определено събитие (за разлика от паричните потоци, използвани при метода за коригиране чрез дисконтиране).

Б24 При вземането на инвестиционно решение търсещите нисък риск пазарни участници ще отчетат риска действителните парични потоци да се различават от очакваните. В теорията на портфейла се разграничават два вида риск:

а) несистемен (диверсифицируем) риск, т.е. рискът, специфичен за конкретен актив или пасив;

б) системен (недиверсифицируем) риск, т.е. общият риск, споделен от актив или пасив с останалите отчетни обекти в диверсифициран портфейл.

Теорията на портфейла твърди, че на пазар в състояние на равновесие пазарните участници ще бъдат компенсирани само за поемането на системния риск, присъщ на паричните потоци. (На неефективни или неуравновесени пазари може да са налице други форми на възвращаемост или компенсация).

Б25 При подход 1 на метода на очакваната настояща стойност очакваните парични потоци на актив се коригират спрямо системния (т.е. пазарния) риск, като се извади парична премия за риска (т.е. очакваните парични потоци, коригирани спрямо риска). Тези очаквани парични потоци, коригирани спрямо риска, представляват паричен поток, равностоен на сигурен паричен поток, дисконтиран с безрисков лихвен процент. Равностоен на сигурен паричен поток е очакван паричен поток (както е определено), коригиран спрямо риска по начин, който позволява на даден пазарен участник неутрално отношение при търгуването на сигурен паричен поток за очакван такъв. Например, ако пазарен участник е готов да търгува очакван паричен поток на стойност 1200 ПЕ за сигурен паричен поток на стойност 1000 ПЕ, тези 1000 ПЕ представляват паричен поток, който е равностоен на сигурен за паричния поток от 1200 ПЕ (т.е. 200 ПЕ представляват паричната премия за риска). В този случай отношението на пазарния участник към държания актив е неутрално.

Б26 За разлика от него, при подход 2 на метода на очакваната настояща стойност корекцията за системния (т.е. пазарния) риск се извършва чрез прилагането към безрисковия лихвен процент на премия за риска. Съответно очакваните парични потоци се дисконтират с процент, който съответства на очакваната норма, свързана с претеглени с оглед на вероятността парични потоци (т.е. очакваната норма на възвращаемост). За изчисляването на очакваната норма на възвращаемост може да се прибегне до моделите, използвани при определяне цената на рисковите активи, като например моделът за оценка на капиталови активи. Поради факта, че използваният при метода на коригиране чрез дисконтиране дисконтов процент е норма на възвращаемост, свързана с обвързани с условие парични потоци, вероятно е той да бъде по-висок от дисконтовия процент, използван при подход 2 на метода на очакваната настояща стойност, който представлява очаквана норма на възвращаемост, свързана с очакваните или претеглени с оглед на вероятността парични потоци.

Б27 Подходи 1 и 2 се илюстрират, като се приеме, че актив има очаквани парични потоци от 780 ПЕ в рамките на една година, определени въз основа на възможните парични потоци и показаните по-долу вероятности. Приложимият безрисков лихвен процент за паричните потоци с едногодишен хоризонт е 5 %, а премията за системен риск за актив със същия рисков профил е 3 %.

Възможни парични потоци	Вероятност	Парични потоци, претеглени с оглед на вероятността
500 ПЕ	15 %	75 ПЕ
800 ПЕ	60 %	480 ПЕ
900 ПЕ	25 %	225 ПЕ
Очаквани парични потоци		780 ПЕ

- Б28 При този прост пример очакваните парични потоци (780 ПЕ) са претеглената с оглед на вероятността средна стойност на трите възможни резултати. В по-реалистични ситуации може да има много възможни резултати. Въпреки това за прилагането на метода на очакваната настояща стойност невинаги е необходимо да се взимат под внимание разпределенията на всички възможни парични потоци с помощта на сложни модели и методи. По-скоро може да има възможност за разработване на ограничен брой прекъснати сценарии и вероятности, които обхващат възможните парични потоци. Предприятието например може да използва реализираните парични потоци за съответен минал период, коригирани спрямо настъпилите впоследствие промени в обстоятелствата (например изменения на външните фактори като икономическите или пазарните условия, развитието на отрасъла, конкуренцията, а също така на вътрешните фактори с по-конкретно въздействие влияние върху предприятието), като вземе под внимание допусканията на пазарните участници.
- Б29 Теоретично настоящата стойност (т.е. справедливата стойност) на паричните потоци на актива е една и съща, независимо дали е използван подход 1 или 2, както следва:
- а) като се използва подход 1, очакваните парични потоци са коригирани с оглед на системния (т.е. пазарния) риск. При липсата на пазарни данни, пряко указващи размера на корекцията с оглед на риска, тази корекция би могла да бъдат получена с помощта на модела за определяне цената на активи, като се използва понятието „безрисков еквивалент“. Например корекцията с оглед на риска (т.е. паричната премия за риска на стойност 22 ПЕ) може да бъде определена с помощта на премията за системен риск от 3 % ($780 \text{ ПЕ} - [780 \text{ ПЕ} \times (1,05/1,08)]$), която води до очаквани парични потоци, коригирани с оглед на риска, на стойност 758 ПЕ ($780 \text{ ПЕ} - 22 \text{ ПЕ}$). Сумата 758 ПЕ е равностойността на сигурността на стойност 780 ПЕ и е дисконтирана с безрисков лихвен процент (5 %). Настоящата стойност (т.е. справедливата стойност) на актива е 722 ПЕ ($758 \text{ ПЕ}/1,05$).
 - б) когато се използва подход 2, очакваните парични потоци не са коригирани с оглед на системния (т.е. пазарния) риск. Вместо това корекцията с оглед на този риск се включва в дисконтовия процент. Следователно очакваните парични потоци се дисконтират с очаквана норма на възвръщаемост от 8 % (т.е. 5 % безрисков лихвен процент плюс 3 % премия за системен риск). Настоящата стойност (т.е. справедливата стойност) на актива е 722 ПЕ ($780 \text{ ПЕ}/1,08$).
- Б30 При оценяването по справедлива стойност с помощта на метода на очакваната настояща стойност биха могли да се използват всеки от двата подхода — 1 или 2. Изборът на подход 1 или 2 зависи от специфичните за оценявания актив или пасив факти и обстоятелства, от степента, в която има налични достатъчно данни, както и от приложената преценка.

ПРИЛАГАНЕ НА МЕТОДИТЕ НА НАСТОЯЩАТА СТОЙНОСТ ЗА ПАСИВИТЕ И ИНСТРУМЕНТИТЕ НА СОБСТВЕНИЯ КАПИТАЛ НА ПРЕДПРИЯТИЕТО, НЕПРИТЕЖАВАНИ ОТ ДРУГИ СТРАНИ КАТО АКТИВИ (ПАРАГРАФИ 40 И 41)

- Б31 При оценяването на справедливата стойност на пасив, непритежаван от друга страна като актив (например задължение за извеждане от експлоатация), с помощта на метода на настоящата стойност, предприятието, наред с други неща, оценява размера на бъдещите изходящи парични потоци, който пазарните участници очакват да бъде породен при изпълнението на задължението. Тези бъдещи изходящи парични потоци включват очакванията на пазарните участници по отношение на разходите за изпълнение на задължението и компенсацията, който даден пазарен участник би изисквал при поемането на задължението. Тази компенсация включва възвръщаемостта, който даден пазарен участник би изисквал за следното:
- а) предприемане на дейността (т.е. стойността на изпълнението на задължението, например чрез използването на ресурсите, които биха могли да бъдат използвани за други дейности); и
 - б) поемане на риска, свързан със задължението (т.е. премия за риска, която отразява риска действителните изходящи парични потоци да се различават от очакваните изходящи парични потоци; вж. параграф Б33).
- Б32 Например, нефинансов пасив не съдържа договорна норма на възвръщаемост и няма наблюдаема пазарна доходност за него. В някои случаи елементите на възвръщаемостта, изисквани от пазарните участници, няма да могат да бъдат различени един от друг (например когато, използвайки цената, трета страна контрагент начислява такси на фиксирана основа). В други случаи предприятието трябва да оцени тези компоненти отделно (например когато, използвайки цената, трета страна контрагент начислява такси на основа „разходи плюс“, тъй като в този случай няма да носи риска от бъдещи промени в разходите).

Б33 Предприятието може да включи премия за риска в оценката на справедливата стойност на пасив или свой инструмент на собствения капитал, който не се държи от друга страна като актив по един от следните начини:

- а) като коригира паричните потоци (например увеличи размера на изходящите парични потоци); или
- б) като преизчисли процента, използван за дискотиране на бъдещите парични потоци до настоящата им стойност (т.е. като намали дисконтовия процент).

Предприятието се уверява, че избягва двойното отчитане и не пропуска преизчисления за риска. Например, ако очакваните парични потоци се увеличават с оглед компенсацията за поемането на риск, свързан със задължението, дисконтовият процент не се преизчислява, така че да отразява този риск.

ВХОДЯЩИ ДАННИ ПРИ МЕТОДИТЕ ЗА ОСТОЙНОСТЯВАНЕ (ПАРАГРАФИ 67—71)

Б34 Примери на пазари, при които за някои активи и пасиви има наблюдаеми входящи данни (напр. финансови инструменти), са следните:

- а) *Борсови пазари*. На борсовия пазар крайните цени са леснодостъпни и в общи линии представляват справедливата стойност. Пример за такъв пазар е Лондонската фондова борса.
- б) *Дилърски пазари*. На дилърския пазар дилърите имат готовност да търгуват (продават или купуват за собствена сметка), предоставяйки ликвидност и използвайки своя капитал за поддържане на набор търгуеми отчетни обекти. Обикновено исканата и предлаганата цена (цената, на която дилърът е склонен да купи, и тази, на която е склонен, съответно, да продаде) е по-достъпна от крайната цена. Извънборсовите пазари (за които цените се отчитат публично) са дилърски пазари. Дилърски пазари съществуват също и за някои други активи и пасиви, включително някои финансови инструменти, стоки и физически активи (например използвано оборудване).
- в) *Брокерски пазари*. На брокерския пазар брокерите се опитват да съберат купувачите и продавачите, но не търгуват за собствена сметка. С други думи, брокерите не използват собствения си капитал за поддържане на набор търгуеми отчетни обекти. Брокерът знае исканата и предлаганата от съответната страна цена, но обикновено нито една от страните не е наясно с ценовите условия на другата. Цените на извършените сделки понякога са достъпни. Брокерските пазари включват електронни съобщителни мрежи, които съвместяват нарежданията за покупка и продажба, както и пазари на търговски и жилищни недвижими имоти.
- г) *Пазари с пряка връзка между продавач и купувач*. На пазарите с пряка връзка между продавач и купувач сделките, както структурирането, така и препродажбите, се договарят независимо без посредник. Публично достъпната информация за тези сделки е малко.

ИЕРАРХИЯ НА СПРАВЕДЛИВИТЕ СТОЙНОСТИ (ПАРАГРАФИ 72—90)

Входящи данни от 2-ро ниво (параграфи 81—85)

Б35 Примери за входящи данни от 2-ро ниво за конкретни активи и пасиви са:

- а) *Лихвен суап „плащане на променливи лихви, получаване на фиксирани лихви“*, основан на суаповия курс на Лондонския междубанков лихвен процент (LIBOR). Входящи данни от 2-ро ниво представлява суаповият курс на LIBOR, ако този курс е наблюдаем на обичайно обявявани интервали по същество за пълния срок на суапа;
- б) *Лихвен суап „плащане на променливи лихви, получаване на фиксирани лихви“*, основан на крива на доходността в чуждестранна валута. Входящи данни от 2-ро ниво представлява суаповият курс, основан на кривата на доходността в чуждестранна валута, наблюдаема на обичайно обявявани интервали по същество за пълния срок на суапа. Такъв би бил случаят, ако срокът на суапа е 10 години и курсът е наблюдаем на обичайно обявявани интервали за 9 години, при условие че всяка разумна екстраполация на кривата на доходността за 10-тата година няма да бъде от значение за оценяването на справедливата стойност на суапа в неговата цялост;

- в) *Лихвен суап „плащане на променливи лихви, получаване на фиксирани лихви“*, основан на основната лихвена ставка на дадена банка. Входящи данни от 2-ро ниво представлява основната лихвена ставка на банката, получена чрез екстраполация, ако екстраполираните стойности са потвърдени от наблюдаеми пазарни данни, например корелация с лихвен процент, наблюдаем по същество за пълния срок на суапа;
- г) *Тригодишна опция по търгувани на борсата акции*. Входящи данни от 2-ро ниво са предполагаемите колебания на курса на акциите, получени чрез екстраполация за година 3 при наличието на следните две условия:
- цените на едногодишните и двугодишните опции върху акции са наблюдаеми;
 - екстраполираните предполагаеми колебания на цената на тригодишна опция се потвърждават от наблюдаеми пазарни данни по същество за пълния срок на опцията.
- В този случай предполагаемите колебания могат да бъдат получени чрез екстраполация от предполагаемите колебания на цената на едногодишни и двугодишни опции върху акции и потвърдени от предполагаемите колебания на цената на тригодишни опции при акции на сравними предприятия, при условие че бъде установена корелация с едногодишните и двугодишните предполагаеми колебания;
- д) *Лицензионно споразумение*. За лицензионно споразумение, придобито в бизнес комбинация и неотдавна договорено от придобитото предприятие (страната по лицензионното споразумение) с несвързаната страна, входящи данни от 2-ро ниво представлява лицензионното възнаграждение по договора с несвързаната страна, предвидено първоначално в споразумението;
- е) *Материални запаси във вид на продукция в обект за търговия на дребно*. За материалните запаси във вид на продукция, придобити в бизнес комбинация, входящи данни от 2-ро ниво представлява цената за клиенти на пазара на дребно или цената за търговците на дребно на пазара на едро, коригирана с отчитането на разликите в състоянието и местоположението между отчетния обект от категорията на материалните запаси и сравнимите (т.е. подобни) отчетни обекти от категорията на материалните запаси, така че оценката на справедливата стойност да отразява цената, която би била получена при такава сделка за продажба на материалните запаси на друг търговец на дребно, който ще довърши необходимите усилия по продажбата. Теоретично оценяването на справедливата стойност ще бъде същото, независимо дали цената на дребно е намалена или цената на едро повишена. Обикновено за оценяването на справедливата стойност се използва цената, която изисква най-ниско равнище на субективни корекции.
- ж) *Държана и използвана сграда*. Входящи данни от 2-ро ниво представлява цената на квадратен метър за сградата (множествен показател за оценка), получена чрез наблюдаеми пазарни данни, например множествени показатели, получени чрез цени на наблюдаеми сделки, включващи сравними (т.е. подобни) сгради на подобни места.
- з) *Единица, генерираща парични потоци*. Входящи данни от 2-ро ниво представлява множествен показател за оценка (например на печалбата, приходите или сходен измерител на резултата от дейността), получен от наблюдаеми пазарни данни, например множествени показатели, получени чрез цените на наблюдаеми сделки, сключени от сравними (т.е. подобни) стопански дейности, като се вземат предвид оперативни, пазарни, финансови и нефинансови фактори.

Входящи данни от 3-то ниво (параграфи 86—90)

Б36 Примери за входящи данни от 3-то ниво за конкретни активи и пасиви са:

- а) *Валутен суап с дълъг срок*. Входящи данни от 3-то ниво представлява лихвен процент в определена валута, ненаблюдаем и без възможност да бъде потвърден от пазарни данни на обичайно обявявани интервали или по друг начин по същество за пълния срок на валутния суап. Лихвените проценти във валутен суап са суап курс, изчислен от кривите на доходност на съответните държави.
- б) *Тригодишна опция за търгувани на борсата акции*. Входящи данни от 3-то ниво представлява историческата променливост, т.е. колебанията на цената на акциите, получени въз основа на историческите цени. Историческата променливост обикновено не отразява текущите очаквания на пазарните участници за бъдещите колебания в стойността на акциите, дори ако е единствената информация, налична за определянето на цената на опция.
- в) *Лихвен суап*. Входящи данни от 3-то ниво представлява корекцията на средната пазарна консенсусна (незадължителна) цена за суап, разработена въз основа на данни, които не са пряко наблюдаеми и не може да бъдат потвърдени по друг начин от наблюдаеми пазарни данни.

- г) *Пасив във връзка с извеждане от експлоатация, поет в бизнес комбинация.* Входящи данни от 3-то ниво представлява текуща приблизителна оценка въз основа на собствените данни на предприятието относно бъдещите изходящи парични потоци в резултат на изпълнението на задължението (включително очакванията на пазарните участници относно разходите за изпълнение на задължението и компенсацията, изисквана от даден участник на пазара при поемане на задължението за демонтиране на актива), ако не съществува обичайно достъпна информация за това, че пазарните участници ще използват други допускания. Тези входящи данни от 3-то ниво се използват в метода на настоящата стойност заедно с други входящи данни, например текущ безрисков лихвен процент или коригиран с отчитане на кредита безрисков лихвен процент, ако отражението на кредитоспособността на предприятието върху справедливата стойност на пасива се отразява в дисконтовия процент, а не в оценката на бъдещите изходящи парични потоци.
- д) *Единица, генерираща парични потоци.* Входящи данни от 3-то ниво представлява финансова прогноза (например на паричните потоци или печалбата или загубата), разработена с помощта на собствени данни на предприятието, ако не съществува обичайно достъпна информация за това, че пазарните участници ще използват други допускания.

ОЦЕНЯВАНЕ ПО СПРАВЕДЛИВА СТОЙНОСТ, КОГАТО ОБЕМЪТ ИЛИ АКТИВНОСТТА ПРИ ДАДЕН АКТИВ ИЛИ ПАСИВ СА НАМАЛЕЛИ ЗНАЧИТЕЛНО

Б37 Справедливата стойност на даден актив или пасив може да бъде повлияна от значително намаляване на обема или активността (дейността) при този актив или пасив спрямо обичайната пазарна активност за тях (или за подобни активи или пасиви). За да се определи дали, въз основа на наличните данни, е имало значително намаляване на обема или активността при актива или пасива, предприятието оценява значимостта и относимостта на фактори като изброените по-долу:

- а) има малко на брой скорешни сделки;
- б) обявените цени не са определени въз основа на текущата информация;
- в) обявените цени се променят значително във времето или сред основните пазарни участници (например някои брокерски пазари);
- г) Индекси, които преди са били в тясна зависимост със справедливата стойност на актива или пасива, са видимо без зависимост с последните показатели за справедливата стойност на този актив или пасив;
- д) налице е значително увеличаване на предполагаемите премии за ликвидностен риск, показателите за доходността или за резултатността (например равнището на просрочване на задълженията или размера на загубите) за наблюдаваните сделки или обявените цени в сравнение с оценката на предприятието за очакваните парични потоци, като се вземат предвид всички налични пазарни данни относно кредитния риск и риска от неизпълнение на задълженията по актива или пасива;
- е) налице е широк спред „купува — продава“ или значително увеличаване на този спред;
- ж) налице е значителен спад в активността на пазара за нови емисии (т.е. първичния пазар) за актива или пасива, или подобни активи или пасиви, или няма такъв пазар;
- з) публично достъпната информация е ограничена (например за сделки на пазара, на който има пряка връзка между продавач и купувач).

Б38 Ако предприятието заключи, че е имало значително намаляване в обема или активността за даден актив или пасив по отношение на обичайната пазарна дейност при актива или пасива (или при подобни активи или пасиви), е необходим допълнителен анализ на сделките или обявените цени. Намаляването на обема или активността само по себе си може да не е показател за това, че дадена цена на сделка или обявена цена не отразява справедливата стойност или че сделката на такъв пазар не е обичайна. Въпреки това, ако предприятието определи, че сделката или обявената цена не отразява справедливата стойност (например възможно е да има сделки, които не са обичайни), е необходимо коригиране на сделките или обявените цени, ако предприятието използва тези цени като основа за оценяване на справедливата стойност и тази корекция може да бъде от значение за оценяването на справедливата стойност в цялостния ѝ обхват. Корекции може да се наложат и при други обстоятелства (например когато цената на подобен актив изисква значително коригиране, за да бъде той съпоставим с актива, който се оценява, или когато цената не е актуална).

- Б39 Настоящият МСФО не определя методика за извършване на значителни корекции в сделките или обявените цени. В параграфи 61—66 и Б5—Б11 се обсъжда използването на способите за остойностяване при оценяването по справедлива стойност. Независимо от използвания способ за остойностяване, предприятието включва подходящи коригиращи механизми за отчитане на риска като премия за риска, представляваща изискваната от пазарните участници сума като компенсация за несигурността, присъща на паричните потоци на даден актив или пасив (вж. параграф Б17). В противен случай оценката не отразява достоверно справедливата стойност. Понякога определянето на подходящата премия за риска може да се окаже трудно. Все пак степента на трудност сама по себе си не е достатъчно основание, за да се изключи корекция с оглед на риска. Корекцията с оглед на риска отразява обичайна сделка между пазарни участници при актуални към датата на оценяване пазарни условия.
- Б40 Ако е имало значително намаляване на обема или активността при актива или пасива, може да е подходяща промяна в способа за остойностяване или използване на множество способности за остойностяване (напр. използването на подхода на пазарните сравнения и способа на настоящата стойност). При претеглянето на показателите за справедливата стойност, получени в резултат на използването на множество способности за остойностяване, предприятието преценява разумността на диапазона, обхващащ оценките на справедливата стойност. Целта е да се определи точката в този диапазон, която е най-представителна за справедливата стойност при актуалните пазарни условия. Широк диапазон от оценки на справедливата стойност може да бъде признак за необходимостта от допълнителен анализ.
- Б41 Дори когато е налице значително намаляване на обема или активността при актива или пасива, целта на оценяването по справедлива стойност остава същата. Справедливата стойност е цената, която би била получена при продажбата на актив или платена при прехвърлянето на пасив в обичайна сделка (т.е. не принудителна ликвидация или принудителна продажба) между пазарни участници при актуални към датата на оценяване пазарни условия.
- Б42 Приблизителното изчисляване на цената, която участниците на пазара биха били готови да платят в рамките на сделка при актуални към датата на оценяване пазарни условия, ако е налице значително намаляване на обема или активността при актива или пасива, зависи от фактите и обстоятелствата към датата на оценяване и изисква преценка. При оценяване по справедлива стойност намерението на предприятието да задържи даден актив или да уреди по някакъв начин даден пасив не е относим фактор, тъй като справедливата стойност е основана на пазарна оценка, а не специфична за предприятието.

Установяване на необичайните сделки

- Б43 Определянето дали една сделка е обичайна (или не) е по-трудно, ако е налице значително намаляване на обема или активността за даден актив или пасив спрямо обичайната пазарна активност за актива или пасива (или подобни активи или пасиви). При тези обстоятелства не е подходящо да се прави изводът, че всички сделки на този пазар са необичайни (т.е. принудителни ликвидации или принудителни продажби). Обстоятелствата, които могат да укажат, че дадена сделка е необичайна, включват следното:
- а) не е имало адекватна изложеност към пазара за период преди датата на оценяване, за да се даде възможност за пазарни дейности, които са обичайни и общоприети за сделките, включващи такива активи или пасиви при актуални пазарни условия;
 - б) обичаен и общоприет пазарен период е имало, но продавачът е търгувал актива или пасива само с един пазарен участник;
 - в) продавачът е в несъстоятелност или се управлява от синдик или близо до такова производство (т.е. продавачът действа при извънредни обстоятелства);
 - г) от продавача се е изисквало да продава, за да удовлетвори подзаконовите или законовите изисквания (т.е. върху продавача е имало принуда);
 - д) цената на сделката е с голямо отклонение в сравнение с други скорошни сделки за същия или подобен актив или пасив;

Предприятието прави оценка на конкретния случай, за да определи дали, въз основа на наличните данни, сделката е обичайна.

- Б44 При оценяването по справедлива стойност или приблизителното оценяване на премията с оглед пазарния риск предприятието взема предвид всички изброени по-долу обстоятелства:
- а) ако данните сочат, че дадена сделка не е обичайна, предприятието, в случай че определя тежест на цената на сделката, ѝ дава малка стойност в сравнение с останалите показатели за справедливата стойност;
 - б) ако данните сочат, че дадена сделка е обичайна, предприятието взема предвид тази цена на сделката; отредената на тази цена на сделката тежест в сравнение с останалите показатели за справедливата стойност зависи от следните факти и обстоятелства, като:
 - i) обема на сделката;
 - ii) сравнимостта на сделката с актива или пасива, който се оценява;
 - iii) близостта на сделката до датата на оценяване;
 - в) ако предприятието не разполага с достатъчно информация, за да определи дали дадена сделка е обичайна или не, то взема предвид цената на сделката. Тази цена обаче може да не отразява справедливата стойност (т.е. цената на сделката не е непременно единственият или основният фактор за оценяването по справедлива стойност или приблизителното оценяване на премията с оглед на пазарния риск). Когато предприятието не разполага с достатъчно информация, за да определи дали сделките са обичайни или не, то отрежда по-малка тежест на тези сделки в сравнение с останалите сделки, за които е известно, че са обичайни.

Предприятието не е длъжно да полага прекомерни усилия, за да определи дали дадена сделка е обичайна, но не може да пренебрегва достъпната при разумни усилия информация. Когато предприятието е страна по сделката се приема, че разполага с достатъчно информация, за да направи заключение дали сделката е обичайна.

Използване на обявени цени, предоставяни от трети страни

- Б45 Настоящият МСФО не изключва използването на обявени цени, предоставяни от трети страни, например от служби по ценообразуване или посредници, ако предприятието е определило, че тези обявени цени са определени в съответствие с настоящия МСФО.
- Б46 Ако е имало значително намаляване на обема или активността при даден актив или пасив, предприятието оценява дали обявените цени, предоставени от трети страни, са определени с помощта на актуална информация, която отразява обичайни сделки, или на способ за остойностяване, който отразява допусканията на пазарните участници (включително допусканията относно риска). При претеглянето на обявена цена като входящи данни при оценяването по справедлива стойност, предприятието определя по-малка тежест (в сравнение с останалите показатели за справедливата стойност, които представляват резултат от сделка) на обявените цени, които не отразяват резултат от сделка.
- Б47 Освен това при претеглянето на наличните данни се отчита естеството на обявената цена (например дали е примерна цена или обвързваща оферта), като по-голяма тежест се определя за обявените цени, предоставени от трети страни, които представляват обвързващи оферти.

Допълнение В

Дата на влизане в сила и преходни разпоредби

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО и е със същата правна сила като останалите части от МСФО.

- V1 Предприятието прилага настоящия МСФО за периодите, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага настоящия МСФО за по-ранен период, то оповестява този факт.
- V2 Настоящият МСФО се прилага без обратна сила от началото на годишния период, през който се прилага за първи път.
- V3 Изискванията за оповестяване в настоящия МСФО не е необходимо да се прилагат към сравнителната информация, представена за периодите преди първоначалното прилагане на настоящия МСФО.
- V4 С документа, озаглавен *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2011–2013 г.*, издаден през декември 2013 г., бе изменен параграф 52. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 юли 2014 г. или след тази дата. Предприятието прилага това изменение без обратна сила от началото на годишния отчетен период, през който се прилага за първи път МСФО 13. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.
- V5 С МСФО 9, издаден през юли 2014 г., бе изменен параграф 52. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 9.
- V6 С МСФО 16 *Лизинг*, издаден през януари 2016 г., бе изменен параграф 6. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 16.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 15

Приходи от договори с клиенти

ЦЕЛ

- 1 Целта на настоящия стандарт е да установи принципите, които предприятието прилага при отчитането на полезна информация на ползвателите на финансови отчети относно естеството, размера, разпределението във времето и несигурността на *приходите* и паричните потоци, произтичащи от *договор с клиент*.

Постигане на целта

- 2 За да бъде постигната целта по параграф 1, основният принцип на настоящия стандарт е, че предприятието признава приходи, за да отрази прехвърлянето на обещани стоки или услуги на клиенти, в размер, който отразява възнаграждението, на което предприятието очаква да има право в замяна на тези стоки или услуги.
- 3 Когато прилага настоящия стандарт, предприятието взема предвид условията на договора и всички значими факти и обстоятелства. Предприятието прилага настоящия стандарт, включително използването на всякакви практически целесъобразни мерки, последователно за договорите с подобни характеристики и при сходни обстоятелства.
- 4 С настоящия стандарт се урежда счетоводното отчитане на отделен договор с клиент. Въпреки това, като практически целесъобразна мярка, предприятието може да прилага настоящия стандарт за портфейл от договори (или задължения за изпълнение) със сходни характеристики, ако предприятието има основания да очаква, че прилагането на настоящия стандарт по отношение на портфейла не би имало съществено различно въздействие върху финансовите отчети от прилагането му по отношение на отделните договори (или задължения за изпълнение) в рамките на този портфейл. За счетоводното отчитане на портфейл предприятието използва приблизителни оценки и допускания, които отразяват размера и състава на портфейла.

ОБХВАТ

- 5 Предприятието прилага настоящия стандарт по отношение на всички договори с клиенти, с изключение на следните:
 - а) лизинговите договори от обхвата на МСФО 16 *Лизинг*;
 - б) договорите от обхвата на МСФО 17 *Застрахователни договори*. Все пак предприятието може да избере да прилага настоящия стандарт по отношение на застрахователните договори, чиято основна цел се състои в предоставянето на услуги срещу фиксирана такса в съответствие с параграф 8 от МСФО 17;
 - в) финансовите инструменти и другите договорни права или задължения от обхвата на МСФО 9 *Финансови инструменти*, МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*, МСФО 11 *Съвместни споразумения*, МСС 27 *Самостоятелни финансови отчети* и МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия*; и
 - г) непаричната размяна между предприятия с една и съща сфера на стопанска дейност с цел улесняване на продажбите на клиенти или потенциални клиенти. Например настоящият стандарт не се прилага за договор между две нефтени дружества, които са се договорили за размяна на нефт за своевременно задоволяване на търсенето на техните клиенти в различни определени места.
- 6 Предприятието прилага настоящия стандарт за договор (с изключение на договор, посочен в параграф 5) само ако контрагентът по договора е клиент. Клиентът е страна, която е сключила договор с предприятието да получи стоки или услуги, които са продукция от обичайната дейност на предприятието, в замяна на възнаграждение. Контрагентът по договора не е клиент, ако например контрагентът е сключил договор с предприятието с цел участие в дадена дейност или процес, при които страните по договора споделят рисковете и ползите, които произтичат от тази дейност или процес (например разработване на актив в рамките на споразумение за сътрудничество), вместо получаване на продукцията от обичайната дейност на предприятието.

- 7 Договор с клиент може да попада частично в обхвата на настоящия стандарт и частично в обхвата на други стандарти, посочени в параграф 5.
- а) Ако в другите стандарти е посочено как да се разделят и/или първоначално да се оцени една или повече части от договора, тогава предприятието прилага изискванията за разделяне и/или за първоначално оценяване, посочени в тези стандарти. Предприятието изключва от *цената на сделката* стойността на частта (или частите) от договора, която първоначално е оценена в съответствие с други стандарти, и прилага параграфи 73—86, за да разпредели оставащата стойност от цената на сделката (ако има такава) към всяко задължение за изпълнение в обхвата на настоящия стандарт и към други части на договора, посочени в параграф 7, буква б);
- б) ако в други стандарти не е посочено как да се разделят и/или първоначално да се оцени една или повече части от договора, тогава предприятието прилага настоящия стандарт за разделянето и/или първоначалното оценяване на частта (или частите) от договора.
- 8 В настоящия стандарт се урежда счетоводното отчитане на допълнителните разходи за получаване на договор с клиент и на разходите, направени за изпълнение на договор с клиент, ако тези разходи не са в обхвата на друг стандарт (вж. параграфи 91—104). Предприятието прилага тези параграфи само за направените разходи, които се отнасят към даден договор с клиент (или част от договора), който е в обхвата на настоящия стандарт.

ПРИЗНАВАНЕ

Разграничаване на договора

- 9 **Предприятието отчита договор с клиент, който е в обхвата на настоящия стандарт, единствено когато са изпълнени всички от следните критерии:**
- а) **страните по договора са одобрили договора (в писмен вид, устно или в съответствие с други обичайни търговски практики) и са решени да изпълняват съответните си задължения;**
- б) **предприятието може да разграничи правата на всяка от страните по отношение на стоките или услугите, които се прехвърлят;**
- в) **предприятието може да разграничи условията на плащане за стоките или услугите, които трябва да бъдат прехвърлени;**
- г) **договорът има търговска същност (т.е. в резултат от договора се очаква да се променят рискът, разпределението във времето или размерът на бъдещите парични потоци на предприятието); и**
- д) **има вероятност предприятието да получи възнаграждението, на което то има право в замяна на стоките или услугите, които ще бъдат прехвърлени на клиента. При оценяването на вероятността възнаграждението да бъде получено предприятието взема предвид само способността и намерението на клиента да заплати размера на възнаграждението в изисквания срок. Размерът на възнаграждението, на което предприятието ще има право, може да бъде по-нисък от цената, посочена в договора, ако възнаграждението е променливо, тъй като предприятието може да предложи на клиента ценова отстъпка (вж. параграф 52).**
- 10 Договорът е споразумение между две или повече страни, което създава подлежащи на изпълнение права и задължения. Обвързващият характер на правата и задълженията по даден договор е въпрос от правно естество. Договорите може да бъдат в писмена или устна форма или подразбиращи се от обичайните търговски практики на предприятието. Практиките и процесите за сключване на договори с клиенти се различават в различните правни системи, сектори и предприятия. Освен това те могат да се различават в рамките на предприятието (например те може да зависят от класа на клиентите или естеството на обещаните стоки или услуги). Предприятието разглежда тези практики и процеси при определянето на това дали и кога дадено споразумение с клиент поражда обвързващи права и задължения.
- 11 Някои договори с клиентите може да нямат определен срок и може по всяко време да бъдат прекратени или изменени от всяка от страните. Други договори може автоматично да се подновяват на периодична основа, посочена в договора. Предприятието прилага настоящия стандарт по отношение на продължителността на договора (т.е. срока на договора), по време на която страните по договор имат обвързващи права и задължения.

- 12 За целите на прилагането на настоящия стандарт, договор не е налице, ако всяка страна по договора има едностранно право да прекрати изцяло неизпълнен договор без да обезщети другата страна (или страни). Договорът е изцяло неизпълнен, ако са спазени и двата от следните критерии:
- а) предприятието все още не е прехвърлило обещаните стоки или услуги на клиента; и
 - б) предприятието все още не е получило и все още няма право да получи никакво възнаграждение в замяна за обещаните стоки или услуги.
- 13 Ако договор с клиент отговаря на критериите по параграф 9 при влизането в сила на договора, предприятието не може да преразгледа тези критерии освен при наличието на признак, че е настъпила значителна промяна във фактите и обстоятелствата. Например, ако способността на клиента да заплати възнаграждението се влоши значително, предприятието ще прецени дали има вероятност да получи възнаграждението, на което ще има право в замяна на оставашите стоки или услуги, които ще бъдат прехвърлени на клиента.
- 14 Ако даден договор с клиент не отговаря на критериите по параграф 9, предприятието продължава да оценява договора, за да определи дали критериите по параграф 9 са изпълнени впоследствие.
- 15 Когато даден договор с клиент не отговаря на критериите по параграф 9 и предприятието получава възнаграждение от клиента, то признава полученото възнаграждение като приход само когато е настъпило някое от следните събития:
- а) предприятието няма оставащи задължения за прехвърляне на стоки или услуги към клиента и е получило цялото или почти цялото от обещаното от клиента възнаграждение, което не подлежи на възстановяване; или
 - б) договорът е прекратен и полученото от клиента възнаграждение не подлежи на възстановяване.
- 16 Предприятието признава полученото от клиента възнаграждение като пасив, докато настъпи едно от събитията по параграф 15 или докато критериите по параграф 9 бъдат изпълнени впоследствие (вж. параграф 14). В зависимост от фактите и обстоятелствата, отнасящи се до договора, признатият пасив представлява задължението на предприятието или да прехвърли стоки или услуги в бъдеще, или да възстанови полученото възнаграждение. И в двата случая пасивът се оценява в размер на полученото от клиента възнаграждение.

Комбинация от договори

- 17 Предприятието комбинира два или повече договора, сключени по или приблизително по едно и също време със същия клиент (или свързани с клиента страни), и отчита договорите като единен договор, ако са изпълнени един или повече от следните критерии:
- а) договорите са договорени в пакет с единна търговска цел;
 - б) размерът на възнаграждението, което следва да бъде платено по един договор, зависи от цената или изпълнението по другия договор; или
 - в) стоките или услугите, които са обещани в договорите (или някои от стоките или услугите, обещани във всеки един от договорите), представляват единно задължение за изпълнение в съответствие с параграфи 22—30.

Промени в договорите

- 18 Промяна в договора е промяна в обхвата или цената (или и в двете) на договора, която е одобрена от страните по договора. В някои отрасли и юрисдикции промяната в договора може да се опише като искане за промяна, вариант или изменение. Промяна в договора е налице, когато страните по договора одобряват промяна, която създава нови или изменя съществуващите обвързващи права и задължения на страните по договора. Промяната на договора може да бъде одобрена в писмен вид, с устно споразумение или да се подразбира от обичайните търговски практики. Ако страните по договора не одобряват промяната на договора, предприятието продължава да прилага настоящия стандарт към съществуващия договор, докато промяната на договора не бъде одобрена.

- 19 Промяна на договора може да настъпи дори ако страните по договора са в спор относно обхвата или цената (или и двете), предвидени в изменението, или страните са одобрили промяна в обхвата на договора, но все още не са определили съответните промени в цената. При определяне дали правата и задълженията, които се създават или променят от изменението, подлежат на изпълнение, предприятието взема предвид всички значими факти и обстоятелства, включително условията на договора и други доказателства. Ако страните по договор са одобрили промяна в обхвата на договора, но все още не са определили съответните промени в цените, предприятието оценява приблизително промяната в цената на сделката, произтичаща от изменението, в съответствие с параграфи 50—54 относно приблизителната оценка на променливото възнаграждение и в съответствие с параграфи 56—58 относно приблизителни оценки на променливото възнаграждение, съдържащи ограничения.
- 20 Предприятието отчита промяната на договора като отделен договор, ако са налице следните две условия:
- обхватът на договора се разширява поради добавянето на обещани стоки или услуги, които са отделни (в съответствие с параграфи 26—30); и
 - цената на договора се увеличава със сумата на възнаграждението, което отразява *самостоятелните продажни цени* на предприятието за допълнителните обещани от предприятието стоки или услуги, и евентуални корекции на тази цена за отразяване на обстоятелствата по конкретния договор. Например, предприятието може да калкулира в самостоятелната продажна цена на допълнителна стока или услуга отстъпка, която клиентът получава, тъй като предприятието не прави свързани с продажбата разходи, които биха възникнали при продажбата на подобна стока или услуга на нов клиент.
- 21 Ако промяната в договора не бъде отчетено като отделен договор в съответствие с параграф 20, предприятието отчита обещаните стоки или услуги, които все още не са прехвърлени към датата на промяна на договора (т.е. оставащите обещани стоки или услуги), в зависимост от това кое от следните условия е приложимо:
- предприятието отчита промяната на договора, все едно съществуващият договор е прекратен и е сключен нов договор, ако оставащите стоки или услуги се различават от стоките или услугите, прехвърлени на или преди датата на изменение на договора. Размерът на възнаграждението, което трябва да бъде отнесено към оставащите задължения за изпълнение (или към оставащите отделни стоки или услуги по единно задължение за изпълнение, разграничени в съответствие с параграф 22, буква б), е сборът от:
 - обещаното от клиента възнаграждение (включително вече платените от клиента суми), което е било включено в приблизителната цена на сделката и което не е било признато като приход; и
 - възнаграждението, обещано като част от изменението на договора;
 - предприятието отчита изменението на договора, все едно е част от съществуващия договор, ако оставащите стоки или услуги не са отделни и следователно са част от едно единствено задължение за изпълнение, което е частично уредено към датата на изменението на договора. Ефектът, който изменението на договора оказва върху цената на сделката и върху измерването на напредъка, постигнат от предприятието към пълното уреждане на задължението за изпълнение, се признава като корекция на приходите (като увеличение или намаление на приходите) към датата на изменение на договора (т.е. корекцията на приходите се извършва въз основа на съвкупно наваксване);
 - ако оставащите стоки или услуги са комбинация от елементи по букви а) и б), тогава предприятието отчита ефекта от изменението върху неудовлетворените (включително частично неудовлетворените) задължения за изпълнение в променения договор по начин, който е съвместим с целите на настоящия параграф.

Разграничаване на задълженията за изпълнение

- 22 При влизането в сила на договора предприятието оценява стоките или услугите, обещани по договора с клиент, и определя като задължение за изпълнение всяко обещание да прехвърли на клиента или:
- стока или услуга (или набор от стоки или услуги), която е отделна; или

б) поредица от отделни стоки или услуги, които по същество са еднакви и имат същия модел на прехвърляне към клиента (вж. параграф 23).

- 23 Поредица от отделни стоки или услуги има същия модел на прехвърляне към клиента, ако са изпълнени следните два критерия:
- а) всяка отделна стока или услуга в поредицата, която предприятието обещава да прехвърли на клиента, би отговаряла на критериите по параграф 35 за задължение за изпълнение, уреждано с течение на времето; и
 - б) в съответствие с параграфи 39—40, същият метод би се използвал за измерване на напредъка, постигнат от предприятието, към пълното уреждане на задължението за изпълнение да прехвърли на клиента всяка отделна стока или услуга в поредицата.

Обещания в договори с клиенти

- 24 Обикновено в договора с клиент изрично се посочват стоките или услугите, които предприятието обещава да прехвърли на клиента. Въпреки това, задължението за изпълнение, установено в договор с клиент, може да не се ограничава до стоките или услугите, които са изрично посочени в този договор. Това е така, защото договорът с клиент може да включва и обещания, които следват от обичайната стопанска практика на предприятието, от неговите публикувани политики или конкретни декларации, ако в началото на договора тези обещания пораждат основателно очакване у клиента, че предприятието ще прехвърли стока или услуга на клиента.
- 25 Задълженията за изпълнение не включват дейности, които предприятието трябва да извърши, за да изпълни договора, освен ако тези дейности са свързани с прехвърляне на стока или услуга към клиента. Например може да се наложи доставчик на услуги да изпълнява различни административни задачи по сключването на договора. Изпълнението на тези задачи не представлява прехвърляне на услуга към клиента при изпълнението на задачите. Следователно тези административни дейности не са задължение за изпълнение.

Отделни стоки или услуги

- 26 В зависимост от договора обещаните стоки или услуги могат да включват, но не се ограничават до, следното:
- а) продажба на стоки, произведени от предприятието (например стоково-материални запаси на производител);
 - б) препродажба на стоки, закупени от предприятието (например стоки на търговец на дребно);
 - в) препродажба на правата върху стоки или услуги, които са закупени от предприятие (например билет, който се препродава от предприятие, което действа като представляван (принципал), както е описано в параграфи Б34 — Б38);
 - г) извършване на уредена с договор задача (или задачи) за даден клиент;
 - д) предоставяне на услуга, свързана с готовност за предоставяне на стоки или услуги (например неуточнени актуализации на програмни продукти, които се извършват само ако и когато се налага) или предоставяне на разположение на клиента на стоки или услуги, които той да използва както и когато реши;
 - е) предоставяне на услуга, позволяваща на друга страна да прехвърли стоки или услуги на клиент (например дейност като представител (агент) на друга страна, както е описано в параграфи Б34 — Б38);
 - ж) предоставяне на права, свързани с бъдеща доставка на стоки или услуги, които права клиентът може да препродава или предоставя на свой клиент (например предприятие, което продава продукт на търговец на дребно, обещава да прехвърли допълнителна стока или услуга на дадено лице, което закупува продукта от търговеца на дребно);
 - з) изграждане, производство или създаване на активи от името на клиент;

- и) предоставяне на лицензи (вж. параграфи Б52—Б63Б); и
 - й) предоставяне на опции за закупуване на допълнителни стоки или услуги (когато тези опции осигуряват на клиента съществено право, както е описано в параграфи Б39 — Б43).
- 27 Стока или услуга, която е обещана на клиента, е отделна, ако са изпълнени следните критерии:
- а) клиентът може да се възползва от стоката или услугата самостоятелно или заедно с други ресурси, които вече са му на разположение (т.е. стоката или услугата може да бъде отделна); и
 - б) обещанието на предприятието да прехвърли стока или услуга на клиента е отделно разграничимо от други обещания в договора (т.е. обещанието за прехвърляне на стоката или услугата е отделно в контекста на договора).
- 28 Клиент може да се възползва от дадена стока или услуга в съответствие с параграф 27, буква а), ако стоката или услугата би могла да бъде използвана, потребявана, продавана за сума, която е по-голяма от стойността ѝ като вторична суровина, или съхранявани по начин, който генерира икономически ползи. При някои стоки или услуги клиентът може да се възползва от дадена стока или услуга самостоятелно. При други стоки или услуги е възможно клиентът да може да се възползва от стоката или услугата единствено заедно с други лесно достъпни ресурси. Лесно достъпен ресурс е стока или услуга, която се продава отделно (от предприятието или от друго предприятие), или ресурс, който клиентът вече е получил от предприятието (включително стоки или услуги, които предприятието вече е прехвърлило на клиента съгласно договора) или от други спелки или събития. Различни фактори могат да представляват доказателства, че клиентът може да се възползва от дадена стока или услуга самостоятелно или заедно с други лесно достъпни ресурси. Например фактът, че предприятието редовно продава дадена стока или услуга поотделно би означавало, че клиентът може да се възползва от стока или услуга самостоятелно или заедно с други лесно достъпни ресурси.
- 29 При оценката на това дали обещанията на дадено предприятие да прехвърли стоки или услуги на клиент са отделно разграничими в съответствие с параграф 27, буква б) целта е да се определи дали естеството на обещанието в контекста на договора е да се прехвърли всяка от тези стоки или услуги самостоятелно, или вместо това да се прехвърли общ продукт (или продукти), съставен от обещаните стоки или услуги. Факторите, които показват, че две или повече обещания за прехвърляне на стоки или услуги на клиент не са отделно разграничими, включват, но не се ограничават до следното:
- а) предприятието предоставя съществена услуга, свързана с обединяването на стоките или услугите с други стоки или услуги, обещани в договора, в пакет от стоки или услуги, които представляват общият продукт или общите продукти, за които клиентът е сключил договора. С други думи, предприятието използва стоките или услугите като суровина за производството или доставката на общия краен продукт или продукти, посочени от клиента; Общият продукт или общите продукти могат да включват повече от един етап, елемент или единица.
 - б) една или повече от стоките или услугите съществено изменя или на свой ред е съществено изменена или адаптирана от една или повече от другите стоки или услуги, обещани в договора.
 - в) стоките или услугите са силно взаимозависими или силно взаимосвързани. С други думи, всяка от стоките или услугите е засегната значително от една или повече от другите стоки или услуги по договора. В някои случаи например две или повече стоки или услуги са значително засегнати една от друга, тъй като предприятието не би било в състояние да изпълни обещанието си, ако прехвърли всяка от стоките или услугите отделно.
- 30 Ако обещана стока или услуга не е отделна, предприятието комбинира стоката или услугата с други обещани стоки или услуги, докато получи съвкупност от стоки или услуги, която е отделна. В някои случаи, в резултат на това предприятието ще трябва да отчита всички стоки или услуги, обещани по договора, като едно единствено задължение за изпълнение.

Удовлетворяване на задължения за изпълнение

- 31** **Предприятието признава приходите, когато (или като) предприятието удовлетвори задължението за изпълнение, като прехвърли обещаната стока или услуга (т.е. актив) на клиента. Даден актив е прехвърлен, когато (или като) клиентът получи контрол върху този актив.**
- 32 За всяко задължение за изпълнение, установено в съответствие с параграфи 22—30, предприятието определя при влизането в сила на договора дали то удовлетворява задължението за изпълнение с течение на времето (в съответствие с параграфи 35—37) или удовлетворява задължението за изпълнение към определен момент във времето (в съответствие с параграф 38). Ако предприятието не удовлетворява задължението за изпълнение с течение на времето, това задължение е удовлетворено в даден определен момент във времето.
- 33 Стоките и услугите са активи, дори и само временно, когато са получени и използвани (каквото е случаят с много услуги). Контролът върху актив се отнася до способността да се ръководи използването на актива и да се получат по същество всички останали ползи от него. Контролът включва способността за предотвратяване на това други предприятия да ръководят използването на актива и получаването на ползи от него. Ползите от един актив са евентуалните парични потоци (входящи парични потоци или икономии на изходящи парични потоци), които може да бъдат получени пряко или непряко по много начини, като например чрез:
- а) използването на актива за производството на стоки или предоставянето на услуги (включително обществени услуги);
 - б) използването на актива за повишаване на стойността на други активи;
 - в) използването на актива за уреждане на пасиви или за намаляване на разходи;
 - г) продажбата или замяната на актива;
 - д) използването на актива като залог за обезпечаване на заем; и
 - е) държането на актива.
- 34 При преценката на това дали даден клиент получава контрол върху даден актив, предприятието взема предвид всяко споразумение за обратно изкупуване на актива (вж. параграфи Б64 — Б76).

Задължения за изпълнение, удовлетворени с течение на времето

- 35 Предприятието прехвърля контрола върху стока или услуга с течение на времето и следователно удовлетворява задължението за изпълнение и признава приходи с течение на времето, ако е спазен един от следните критерии:
- а) клиентът едновременно получава и потребява ползите, получени от дейността на предприятието в хода на изпълнение на тези дейности (вж. параграфи Б3 — Б4);
 - б) в резултат от дейността на предприятието се създава или подобрява актив (например незавършено производство), който клиентът контролира в хода на създаването или подобряването на актива (вж. параграф Б5); или
 - в) в резултат от дейността на предприятието не се създава актив с алтернативна употреба за предприятието (вж. параграф 36) и предприятието разполага с обвързващо право да получи плащане за извършената към съответната дата дейност (вж. параграф 37).
- 36 Актив, създаден в резултат от дейността на предприятието, няма алтернативна употреба за предприятието, ако при създаването или подобряването на актива предприятието е било ограничено по договор от лесно пренасочване на актива за друга употреба в хода на неговото създаване или на практика е било ограничено от лесно пренасочване на актива за друга употреба в завършената му форма. Преценката за това дали даден актив има алтернативна употреба за предприятието се прави към влизането в сила на договора. След влизането в сила на договора предприятието не актуализира оценката за алтернативното използване на актива, освен ако страните по договора одобряват изменение на договора, което по същество променя задължението за изпълнение. В параграфи Б6—Б8 се съдържат насоки за оценката на това дали даден актив има алтернативна употреба за предприятието.

- 37 Предприятието взема предвид условията на договора, както и всички закони, които се прилагат към договора, когато прави оценка на това дали разполага с гарантирано право на плащане за дейността, извършена към съответната дата в съответствие с параграф 35, буква в). Не е необходимо правото на плащане за дейността, извършена към съответната дата, да бъде за твърдо определена сума. Въпреки това, по всяко време през срока на действие на договора предприятието трябва да има право на сума, която най-малкото компенсира предприятието за дейността, извършена към съответната дата, ако договорът бъде прекратен от клиента или от друга страна по причини, различни от неизпълнение от страна на предприятието на поетия ангажимент. Параграфи Б9—Б13 предоставят насоки за оценяването на наличието и приложимостта на право на плащане и дали то дава право на предприятието да получи плащане за дейността, извършена към съответната дата.

Задължения за изпълнение, удовлетворени към определен момент във времето

- 38 Ако задължение за изпълнение не е удовлетворено с течение на времето в съответствие с параграфи 35—37, предприятието удовлетворява задължението към определен момент във времето. За да се определи моментът, в който даден клиент получава контрол върху обещаения актив и предприятието удовлетворява задължението за изпълнение, предприятието взема предвид изискванията относно контрола в параграфи 31—34. В допълнение, предприятието взема предвид признаци за прехвърлянето на контрола, които включват, но не се ограничават до следното:

- а) предприятието има съществуващо право на плащане за актива — ако клиентът е понастоящем задължен да заплати за актива, това може да означава, че в замяна клиентът е получил възможността да ръководи използването и да получава по същество всички останали ползи от актива;
- б) клиентът има законното право на собственост върху актива — законното право на собственост може да показва коя страна по договора може да ръководи използването и да получава по същество всички останали ползи от актива или да ограничи достъпа на други предприятия до тези ползи. Следователно прехвърлянето на законното право на собственост върху актив може да означава, че клиентът е получил контрол върху актива. Ако предприятието запазва законното право на собственост само като защита срещу неплащане от страна на клиента, тези права на предприятието не възпрепятстват клиента да получи контрол върху актива;
- в) предприятието е прехвърлило физическото владение върху актива — физическото владение на клиента върху актива може да показва, че клиентът има способността да ръководи използването и да получава по същество всички останали ползи от актива или да ограничи достъпа на други предприятия до тези ползи. Въпреки това физическо владение може и да не съпада с контрола върху даден актив. Например, в някои споразумения за обратно изкупуване и договори за консигнация, клиентът или получателят може да влязат във физическо владение върху актива, който предприятието контролира. И обратно, в някои договорености за фактуриране и задържане, предприятието може да запази физическото владение върху актив, който се контролира от клиента. В параграфи Б64 — Б76, Б77 — Б78 и Б79 — Б82 се предоставят насоки за отчитането на съответно споразумения за обратно изкупуване, споразумения за консигнация и договорености за фактуриране и задържане;
- г) клиентът носи значителните рискове и ползи от собствеността върху актива — прехвърлянето към клиента на значителните рискове и ползи от собствеността върху актива може да показва, че той е получил възможността да ръководи използването и да получава по същество всички останали ползи от актива. Въпреки това при извършването на оценка на рисковете и ползите от собствеността върху обещаения актив, предприятието изключва всякакви рискове, които пораждат отделно задължение за изпълнение в допълнение към задължението за изпълнение, свързано с прехвърлянето на актива. Например, предприятието може да е прехвърлило контрола върху актива на клиента, но все още да не е удовлетворило допълнителното задължение за изпълнение, свързано с предоставянето на услуги по поддръжката във връзка с прехвърления актив;
- д) клиентът е приел актива — приемането на актива от клиента може да показва, че той е получил възможността да ръководи използването и да получава по същество всички останали ползи от актива. Когато оценява въздействието, което договорната клауза за приемане от страна на клиента оказва върху момента на прехвърляне на контрола върху актива, предприятието взема предвид насоките в параграфи Б83 — Б86.

Измерване на напредъка, постигнат от предприятието, към пълното удовлетворяване на задължението за изпълнение

- 39 За всяко задължение за изпълнение, удовлетворено с течение на времето в съответствие с параграфи 35—37, предприятието признава приходите с течение на времето, чрез измерване на напредъка, постигнат от предприятието, към пълното удовлетворяване на задължението за изпълнение. При измерването на напредъка целта е да се опише дейността на предприятието по прехвърлянето на контрола върху стоките или услугите, които са обещани на клиента (т.е. удовлетворяване на задължението за изпълнение на предприятието).

- 40 Предприятието прилага единен метод за измерване на напредъка за всяко задължение за изпълнение, удовлетворено с течение на времето, и то прилага този метод последователно за сходни задължения за изпълнение и при сходни обстоятелства. В края на всеки отчетен период предприятието измерва наново своя напредък към пълно уреждане на задължението за изпълнение, удовлетворено с течение на времето.

Методи за измерване на напредъка

- 41 Подходящите методи за измерване на напредъка включват методи, отчитащи продукцията, или методи, отчитащи вложените ресурси. В параграфи Б14—Б19 се съдържат насоки за използване на методите, отчитащи продукцията, и методите, отчитащи вложените ресурси, за целите на измерване на напредъка към пълно удовлетворяване на задължение за изпълнение. При определянето на подходящ метод за измерване на напредъка предприятието взема предвид естеството на стоката или услугата, които предприятието е обещало да прехвърли на клиента.
- 42 Когато прилага метод за измерване на напредъка, предприятието не включва в това измерване всички стоки или услуги, за които предприятието не прехвърля контрола на клиент. И обратно, предприятието включва в измерването на напредъка всички стоки или услуги, за които предприятието прехвърля контрола на клиента при удовлетворяването на това задължение за изпълнение.
- 43 При промяна на обстоятелствата с течение на времето предприятието актуализира своята оценка на напредъка, за да отрази всички промени в крайния резултат от задължението за изпълнение. Такива промени в оценката на напредъка от страна на предприятието се отчитат като промяна в счетоводната приблизителна оценка в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.

Разумни измерители на напредъка

- 44 Предприятието признава приходи за задължение за изпълнение, удовлетворявано с течение на времето, само ако предприятието може с разумни усилия да измери постигнатия напредък към пълно удовлетворяване на задължението за изпълнение. Предприятието не би било в състояние с разумни усилия да измери напредъка към пълно удовлетворяване на задължението за изпълнение, ако не разполага с надеждна информация, която би била необходима за прилагане на подходящия метод за измерване на напредъка.
- 45 При някои обстоятелства (например на ранните етапи на даден договор) предприятието може да не е в състояние да измери разумно резултатите от задължението за изпълнението, но предприятието очаква да възстанови разходите, направени за удовлетворяване на задължението за изпълнение. При тези обстоятелства предприятието признава приходите само до степента на направените разходи до момента, в който може с разумни усилия да измери резултатите от задължението за изпълнение.

ОЦЕНЯВАНЕ

- 46 Когато (или като) бъде удовлетворено задължение за изпълнение, предприятието признава като приход стойността на цената на сделката (което изключва приблизителни оценки на променливото възнаграждение, съдържащо ограничения, в съответствие с параграфи 56—58), която е отнесена към това задължение за изпълнение.

Определяне на цената на сделката

- 47 При определяне на цената на сделката предприятието взема предвид условията на договора и обичайните си търговски практики. Цената на сделката е размерът на възнаграждението, на който предприятието очаква да има право в замяна на прехвърлянето на клиента на обещаните стоки или услуги, с изключение на сумите, събрани от името на трети страни (например данък върху продажбите). Обещаното в договора с клиента възнаграждение може да включва фиксирани суми, променливи суми, или и двете.
- 48 Естеството, времевите показатели и размерът на възнаграждението, обещано от клиента, влияят на приблизителната цена на сделката. При определяне на цената на сделката предприятието взема предвид въздействието на всички от следните:
- променливото възнаграждение (вж. параграфи 50—55 и 59)
 - оценки на променливото възнаграждение, съдържащи ограничения (вж. параграфи 56—58);
 - съществуването на значителен компонент на финансиране в договора (вж. параграфи 60—65);

- г) непарично възнаграждение (вж. параграфи 66—69); и
- д) възнаграждение, дължимо на клиент (вж. параграфи 70—72).

49 За целите на определяне на цената на сделката предприятието приема, че стоките или услугите ще бъдат прехвърлени на клиента, както е обещано в съответствие със съществуващия договор, и че договърът няма да бъде отменен, подновен или променен.

Променливо възнаграждение

- 50 Ако обещаното в договора възнаграждение включва променлив размер, предприятието оценява приблизително размера на възнаграждението, на което предприятието ще има право в замяна на прехвърлянето на обещаните стоки или услуги на клиент.
- 51 Размерът на възнаграждението може да варира поради отстъпки, намаления, възстановявания, кредити, отстъпки в цената, стимули, бонуси за постигнати резултати, глоби или други подобни елементи. Обещаното възнаграждение може също така да варира, ако правото на предприятието да получи възнаграждение зависи от настъпването или ненастъпването на бъдещо събитие. Например, размерът на възнаграждението би могъл да бъде променлив ако или даден продукт е продаден с право на връщане, или фиксирана сума е обещана като премия за постигнати резултати при достигането на определен етап.
- 52 Променливостта, свързана с обещаното от клиента възнаграждение, може да бъде изрично посочена в договора. В допълнение към условията на договора обещаното възнаграждение е променливо, ако е налице някое от следните обстоятелства:
- а) клиентът има основателно очакване, произтичащо от обичайната стопанска практика на предприятието, публикувани политики или конкретни декларации, че предприятието ще приеме възнаграждение в размер, който е по-нисък от цената, посочена в договора. Това означава, че може да се очаква, че предприятието ще предложи отстъпка в цената. В зависимост от юрисдикцията, отрасъла или клиента тази оферта може да бъде определена като отстъпка, намаление, възстановяване или кредит;
 - б) други факти и обстоятелства показват, че при сключването на договор с клиента предприятието е възнамерявало да предложи на клиента отстъпка в цената.
- 53 Предприятието прави приблизителна оценка на размера на променливото възнаграждение, като използва един от следните методи, в зависимост от това кой метод предприятието очаква да може по-добре да предвиди размера на възнаграждението, на което то има право:
- а) очакваната стойност — очакваната стойност представлява сборът от сумите, претеглени според вероятностното разпределение в диапазона от възможни възнаграждения. Очакваната стойност може да е подходяща приблизителна оценка на размера на променливото възнаграждение, ако предприятието има голям брой договори с подобни характеристики;
 - б) най-вероятния размер — най-вероятният размер е единствената най-вероятна стойност в диапазон от възможни стойности на възнаграждение (т.е. единственият най-вероятен резултат от договора). Най-вероятният размер може да бъде подходяща приблизителна оценка на размера на променливото възнаграждение, ако договърът има само два възможни резултата (например предприятието или получава премия за постигнати резултати, или не).
- 54 Когато оценява приблизително ефекта от несигурността върху размера на променливото възнаграждение, на което предприятието ще има право, предприятието прилага един метод последователно през целия срок на договора. В допълнение, предприятието взема предвид цялата информация (за минали периоди, текуща и прогнозна), до която има разумен достъп, и определя приемлив брой възможни възнаграждения. Информацията, която предприятието използва за приблизителната оценка на размера на променливото възнаграждение, обикновено е подобна на информацията, която ръководството на предприятието използва в процеса на представяне на оферти и на ценообразуване на обещаните стоки или услуги.

Задължения за възстановяване на средства

- 55 Предприятието признава задължение за възстановяване на средства, ако предприятието получава възнаграждение от клиента и се очаква да му възстанови част или цялото възнаграждение. Задължението за възстановяване на средства се оценява по размера на полученото (или подлежащото на получаване) възнаграждение, на което предприятието не очаква да има право (т.е. сумите, които не са включени в цената на сделката). Задължението за възстановяване на средства (и съответстващата промяна в цената на сделката и, следователно, пасива по договора) се актуализира в края на всеки отчетен период за промени в обстоятелствата. При отчитането на задължението за възстановяване на средства, свързано с продажба с право на връщане, предприятието прилага насоките в параграфи Б20 — Б27.

Оценки на променливото възнаграждение, съдържащи ограничения

- 56 Предприятието включва в цената на сделката част или целия размер на променливото възнаграждение, приблизително изчислен в съответствие с параграф 53, само доколкото е твърде вероятно, че при последващото разрешаване на несигурността, свързана с променливото възнаграждение, няма да настъпи значителен обрат в размера на признатите съвкупни приходи.
- 57 Когато преценява дали е много вероятно в размера на признатите съвкупни приходи да настъпи значителен обрат, след като несигурността, свързана с променливото възнаграждение, бъде впоследствие разрешена, предприятието взема предвид както вероятността, така и мащаба на обрата в приходите. Фактори, които могат да увеличат вероятността от или мащаба на обрата в приходите, включват, но не се ограничават до всяко от следните:
- а) размерът на възнаграждението зависи в голяма степен от фактори извън влиянието на предприятието. Тези фактори могат да включват нестабилност на пазара, решение или действия на трети страни, метеорологични условия и висок риск от остаряване на обещаната стока или услуга;
 - б) несигурността относно размера на възнаграждението не се очаква да бъде разрешена за дълъг период от време;
 - в) предприятието има ограничен опит (или друго доказателство) с подобен тип договори или опитът му (или друго доказателство) не е достатъчно показателен, за да се предвиди бъдещият резултат;
 - г) предприятието обичайно предлага широк спектър от ценови отстъпки или променя условията на плащане по подобни договори при сходни обстоятелства;
 - д) договорът има много на брой и широк набор от възможни възнаграждения.
- 58 Предприятието прилага параграф Б63 при отчитане на възнаграждение под формата на лицензионни възнаграждения, свързани с продажби и с използване, обещани в замяна на лиценз за интелектуалната собственост.

Повторно оценка на променливо възнаграждение

- 59 В края на всеки отчетен период предприятието актуализира приблизителната цена на сделката (в това число актуализира преценката си дали приблизителната оценка на променливото възнаграждение съдържа ограничения), така че да представи вярно съществуващите в края на отчетния период обстоятелства и настъпилите по време на отчетния период промени в обстоятелствата. Предприятието отчита промени в цената на сделката в съответствие с параграфи 87—90.

Наличие на значителен компонент на финансиране в договора

- 60 При определяне на цената на сделката предприятието коригира обещания размер на възнаграждението за въздействието на стойността на парите във времето, ако моментът на плащане, договорен (пряко или косвено) от страните по договора, поражда за клиента или предприятието значителна полза от финансирането на прехвърлянето на стоките или услугите към клиента. При тези обстоятелства договорът съдържа значителен компонент на финансиране. Значителен компонент на финансиране може да съществува независимо от това дали обещаното финансиране е изрично посочено в договора, или се подразбира от условията за плащане, договорени от страните по договора.

- 61 Целта при коригирането на обещания размер на възнаграждение за значителния компонент на финансиране е предприятието да признае приходи на стойност, която отразява цената, която клиентът би заплатил за обещаните стоки или услуги, ако клиентът беше платил в брой за тези стоки или услуги, когато (или като) те бъдат прехвърлени на клиента (т.е. продажната цена в брой). Предприятието взема предвид всички значими факти и обстоятелства, когато преценява дали даден договор съдържа компонент на финансиране и дали това финансиране е съществен компонент на договора, включително следните два елемента:
- a) разликата, ако има такава, между размера на обещаното възнаграждение и продажната цена в брой на обещаните стоки или услуги; и
 - b) комбинираното въздействие на всяко от следните условия:
 - i) очакваната продължителност на срока между момента, в който предприятието прехвърля обещаните стоки или услуги на клиента, и момента, в който клиентът плаща за тези стоки или услуги; и
 - ii) преобладаващите лихвени проценти на съответния пазар.
- 62 Независимо от оценката по параграф 61, договорът с клиент не би съдържаł значителен компонент на финансиране, ако е на лице някой от следните фактори:
- a) клиентът е заплатил стоките или услугите предварително и моментът на прехвърляне на тези стоки или услуги е по преценка на клиента;
 - b) значителна част от обещаното от клиента възнаграждение е променливо и размерът или времето на получаване на това възнаграждение варира в зависимост от настъпването или ненастъпването на бъдещо събитие, което по същество не е под контрола на клиента или на предприятието (например при лицензионни възнаграждения, свързани с продажба);
 - в) разликата между обещаното възнаграждение и продажната цена в брой на стоката или услугата (както е описано в параграф 61) възниква поради причини, различни от предоставянето на финансови средства на клиента или на предприятието, и разликата между тези суми е пропорционална на причината за разликата. Например, условията на плащане могат да предоставят на предприятието или на клиента защита от неспазването от другата страна на някои или на всички нейни задължения по договора.
- 63 Като практически целесъобразна мярка предприятието не трябва да коригира обещания размер на заплащането за въздействието от значителния компонент на финансиране, ако предприятието очаква при влизането в сила на договора периодът между прехвърлянето от предприятието на обещаната стока или услуга към клиента и плащането от клиента за тази стока или услуга да бъде една година или по-кратък.
- 64 За да постигне целта на параграф 61, при корекцията на обещания размер на възнаграждението с цел отразяване на въздействието на значителен компонент на финансиране предприятието използва дисконтовия процент, който ще бъде отразен в отделна финансова сделка между предприятието и клиента при влизането в сила на договора. Този процент ще отразява кредитните характеристики на страната, получаваща финансиране съгласно договора, както и всяко обезпечение или гаранция, предоставени от клиента или предприятието, включително активите, прехвърлени съгласно договора. Предприятието може да бъде в състояние да определи този процент, като установи процента, с който се дисконтира номиналната стойност на обещаното възнаграждение, спрямо цената, която клиентът би заплатил в брой за стоките или услугите, когато (или като) те бъдат прехвърлени на клиента. След влизането в сила на договора предприятието не актуализира дисконтовия процент, за да отрази промени в лихвените проценти или други обстоятелства (като например промяна в оценката на кредитния риск на клиента).
- 65 Предприятието представя последиците от финансирането (приходи от лихви или разходи за лихви) в отчета за всеобхватния доход отделно от приходите от договори с клиенти. Приходите от лихви или разходите за лихви се признават само доколкото при отчитането на договор с клиент се признава *актив по договора* (или вземане) или пасив по договора.

Непарично възнаграждение

- 66 За да се определи цената на сделката по договори, при които клиентът обещава възнаграждение под форма, различна от плащане в парични средства, предприятието оценява непаричното възнаграждение (или обещанието за непарично възнаграждение) по справедлива стойност.
- 67 Ако предприятието не може с разумни усилия да направи приблизителна оценка на справедливата стойност на непаричното възнаграждение, то оценява възнаграждението непряко въз основа на самостоятелната продажна цена на стоките или услугите, обещани на клиента (или на клас клиенти) в замяна на възнаграждението.
- 68 Справедливата стойност на непарично възнаграждение може да се различава поради формата на възнаграждението (например, промяна в цената на акция, която предприятието има право да получи от клиента). Ако справедливата стойност на обещано от клиента непарично възнаграждение варира по причини, различни от формата на възнаграждението (например справедливата стойност може да варира поради резултатите на предприятието), предприятието прилага изискванията на параграфи 56—58.
- 69 Ако клиентът допринася със стоки или услуги (например материали, оборудване или работната сила), за да подпомогне предприятието при изпълнението на договора, предприятието преценява дали получава контрол над тези предоставени стоки или услуги. Ако това е така, предприятието отчита предоставените стоки или услуги като непарично възнаграждение, получено от клиента.

Вознаграждение, дължимо на клиента

- 70 Възнаграждението, дължимо на клиента, включва суми в парични средства, които предприятието плаща или очаква да изплати на клиента (или на други страни, които купуват от клиента стоките или услугите на предприятието). Възнаграждението, дължимо на клиента, също включва кредит или други елементи (например купони или ваучери), които може да се използват по отношение на суми, дължими на предприятието (или на други страни, които купуват от клиента стоките или услугите на предприятието). Предприятието отчита възнаграждението, дължимо на клиента, като намаление на цената на сделката и следователно на приходите, освен ако плащането към клиента е в замяна на отделна стока или услуга (както е описано в параграфи 26—30), която клиентът прехвърля на предприятието. Ако възнаграждението, дължимо на клиента, включва променлива част, предприятието оценява приблизително цената на сделката (включително оценява дали приблизителната оценка на променливото възнаграждение съдържа ограничения) в съответствие с параграфи 50—58.
- 71 Ако възнаграждението, дължимо на клиента, представлява плащане от клиента за отделна стока или услуга, тогава предприятието отчита закупуването на стоката или услугата по същия начин, както отчита други покупки от доставчици. Ако размерът на възнаграждението, дължимо на клиента, надвишава справедливата стойност на отделната стока или услуга, която предприятието получава от клиента, тогава предприятието отчита това превишение като намаление на цената на сделката. Ако предприятието не може разумно да направи приблизителна оценка на справедливата стойност на стоката или услугата, получена от клиента, то отчита всички възнаграждения, дължими на клиента, като намаление на цената на сделката.
- 72 Съответно, ако възнаграждението, дължимо на клиента, се отчита като намаление на цената на сделката, предприятието признава намаляването на приходите, когато (или като) настъпи по-късното от следните събития:
- а) предприятието признава приходи за прехвърлянето на свързаните стоки или услуги на клиента; и
 - б) предприятието плаща или обещава да плати възнаграждение (дори ако плащането е обвързано с бъдещо събитие). Това обещание може да се подразбира от обичайните търговски практики на предприятието.

Разпределяне на цената на сделката към задълженията за изпълнение

- 73 Целта при разпределянето на цената на сделката е предприятието да разпредели цената на сделката към всяко задължение за изпълнение (или към всяка отделна стока или услуга) в размер, който отразява размера на възнаграждението, на което предприятието очаква да има право в замяна на прехвърлянето на обещаните стоки или услуги на клиентите.

74 За постигане на целта за разпределение предприятието разпределя цената на сделката към всяко задължение за изпълнение, установено в договора, въз основа на относителна самостоятелна продажна цена в съответствие с параграфи 76—80, освен в случаите, посочени в параграфи 81—83 (за разпределяне на отстъпки) и параграфи 84—86 (за разпределяне на възнаграждение, което включва променливи суми).

75 Параграфи 76—86 не се прилагат, ако договорът има само едно задължение за изпълнение. Параграфи 84—86 обаче може да се прилагат, когато предприятието обещае да прехвърли поредица от отделни стоки или услуги, определени като единично задължение за изпълнение в съответствие с параграф 22, буква б), и обещаното възнаграждение включва променливи суми.

Разпределяне на базата на самостоятелни продажни цени

76 За разпределянето на цената на сделката към всяко задължение за изпълнение въз основа на относителна самостоятелна продажна цена, предприятието определя самостоятелната продажна цена, към момента на влизане в сила на договора, на отделната стока или услуга, обвързана с всяко задължение за изпълнение по договора, и разпределя цената на сделката, пропорционално на тези самостоятелни продажни цени.

77 Самостоятелната (единичната) продажна цена е цената, на която предприятието би могло да продаде обещаната стока или услуга поотделно на клиента. Най-доброто доказателство за самостоятелна продажна цена е наблюдаемата цена на стока или услуга, когато предприятието продава тази стока или услуга отделно при сходни условия и на подобни клиенти. Заявената в договора цена или цената по ценоразпис за стока или услуга може да бъде (но няма да се предполага да бъде) самостоятелната продажна цена на стоката или услугата.

78 Ако самостоятелната продажна цена не е пряко наблюдаема, предприятието оценява приблизително самостоятелната продажна цена на стойност, която би довела до разпределяне на цената на сделката, което отговаря на целите на разпределението, посочени в параграф 73. При приблизителното изчисляване на самостоятелната продажна цена предприятието взема предвид цялата информация (включително пазарни условия, специфични за предприятието фактори и информация за клиента или клас клиенти), до която има достъп при разумни усилия. По този начин предприятието максимизира използването на наблюдаваните данни и последователно прилага методи за приблизителна оценка при подобни обстоятелства.

79 Подходящи методи за приблизително определяне на самостоятелната продажна цена на стока или услуга включват, но не се ограничават до, следното:

а) подход на коригираната пазарна оценка — предприятието би могло да направи оценка на пазара, на който продава стоките или услугите си, и да изчисли приблизително цената, която клиентът на този пазар би бил готов да плати за стоките или услугите. Този подход може също да включва позоваване на цени за подобни стоки или услуги, предлагани от конкурентите на предприятието, и коригиране на тези цени, както е необходимо, за да отразяват разходите и нормите на печалба на предприятието;

б) подход на очаквани разходи плюс марж — предприятието би могло да прогнозира очакваните си разходи, свързани с удовлетворяване на задължението за изпълнение, и след това да прибави подходяща норма на печалба (надценка) за тази стока или услуга;

в) остатъчен подход — предприятието може да оцени приблизително самостоятелната продажна цена въз основа на общата цена на сделката минус сбора на наблюдаемите самостоятелни продажни цени на други обещани в договора стоки или услуги. Предприятието обаче може да използва остатъчния подход за определяне в съответствие с параграф 78 на самостоятелната продажна цена на дадена стока или услуга само ако е изпълнен един от следните критерии:

i) предприятието продава същата стока или услуга на различни клиенти (приблизително или по едно и същото време) за широк диапазон от суми (т.е. продажната цена е силно променлива, тъй като в резултат от минали сделки или други видими доказателства не може да бъде отчетливо разграничена представителна самостоятелна продажна цена); или

ii) предприятието все още не е установило цена за тази стока или услуга и стоката или услугата досега не е била продавана самостоятелно (т.е. продажната цена е неизвестна).

- 80 При приблизителното оценяване на самостоятелните продажни цени на обещаните в договора стоки или услуги може да е необходимо използването на комбинация от методи, ако две или повече от тези стоки или услуги имат силно променливи или несигурни самостоятелни продажни цени. Например, предприятието може да използва остатъчния подход за приблизителната оценка на съвкупната самостоятелна продажна цена за обещаните стоки или услуги, които имат силно променливи или несигурни самостоятелни продажни цени, а след това да използва друг метод за приблизителната оценка на самостоятелните продажни цени на отделните стоки или услуги по отношение на тази съвкупна самостоятелна продажна цена, определена чрез остатъчния подход. Когато предприятието използва комбинация от методи за приблизително изчисляване на самостоятелната продажна цена на всяка обещана в договора стока или услуга, предприятието преценява дали разпределянето на цената на сделката към прогнозните самостоятелни продажни цени би било в съответствие с целта на разпределянето, предвидено в параграф 73, както и с изискванията за приблизително изчисляване на самостоятелните продажни цени в параграф 78.

Разпределение на отстъпка

- 81 Клиентът получава отстъпка за закупуване на пакет от стоки или услуги, ако сборът от самостоятелните продажни цени на обещаните в договора стоки или услуги надхвърля обещаното в договора възнаграждение. С изключение на случаите, когато дадено предприятие има наблюдавани доказателства в съответствие с параграф 82, че целият размер на отстъпката се отнася само за едно или повече, но не всички задължения за изпълнение в договор, предприятието разпределя отстъпката пропорционално към всички задължения за изпълнение в договора. Пропорционалното разпределение на отстъпката при тези обстоятелства е следствие от разпределянето от страна на предприятието на цената на сделката към всяко задължение за изпълнение въз основа на относителните самостоятелни продажни цени на съответните отделни стоки или услуги.
- 82 Предприятието разпределя отстъпката изцяло към едно или повече, но не към всички задължения за изпълнение по договора, ако са изпълнени всички от следните критерии:
- а) предприятието редовно продава всяка отделна стока или услуга (или всеки пакет от отделни стоки или услуги) в договора на самостоятелна основа;
 - б) предприятието също така редовно продава на самостоятелна основа пакет (или пакети) от някои от тези отделни стоки или услуги с отстъпка от самостоятелните продажни цени на стоките или услугите във всеки пакет; и
 - в) отстъпката, която се отнася за всеки пакет от стоки или услуги, описан в параграф 82, буква б), е по същество същата като отстъпката по договора и анализ на стоките или услугите във всеки пакет осигурява наблюдавано доказателство за задължението за изпълнение (или задълженията за изпълнение), към което (които) се отнася цялата отстъпка в договора.
- 83 Ако отстъпката се разпредели изцяло към едно или повече задължения за изпълнение по договора в съответствие с параграф 82, предприятието разпределя отстъпката преди да използва остатъчния подход, за да оцени приблизително самостоятелната продажна цена на стоката или услугата в съответствие с параграф 79, буква в).

Разпределяне на променливо възнаграждение

- 84 Променливото възнаграждение, което е обещано в договора, може да бъде отнесено към целия договор или към определена част от договора, като една от следните:
- а) едно или повече, но не във всички, задължения за изпълнение по договора (например, бонусът може да зависи от прехвърлянето от страна на предприятието на обещаната стока или услуга в рамките на определен период от време); или
 - б) една или повече, но не всички отделни стоки или услуги, обещани в поредица от отделни стоки или услуги, които са част от единично задължение за изпълнение в съответствие с параграф 22, буква б) (например обещаното възнаграждение за втората година от 2-годишен договор за услуги по почистване ще нарасне поради промени в конкретен индекс на инфлация).
- 85 Предприятието разпределя променливата сума (и последващите изменения на тази сума) изцяло към задължение за изпълнение или към отделна стока или услуга, която е част от единично задължение за изпълнение в съответствие с параграф 22, буква б), ако са изпълнени едновременно следните критерии:

- а) условията на плащането с променлив размер се отнасят конкретно до усилията на предприятието да удовлетвори задължението за изпълнение или да прехвърли отделната стока или услуга (или към конкретен резултат от удовлетворяване на задължението за изпълнение или от прехвърлянето на отделната стока или услуга); и
- б) разпределянето на променливия размер на възнаграждението изцяло към задължението за изпълнение или към отделна стока или услуга е в съответствие с целта на разпределянето по параграф 73, когато се вземат предвид всички задължения за изпълнение и условия на плащане по договора.

86 Изискванията относно разпределянето в параграфи 73—83 се прилагат за разпределяне на оставащата сума от цената на сделката, която не отговаря на критериите в параграф 85.

Промени в цената на сделката

- 87 След влизането в сила на договора цената на сделката може да се променя по различни причини, включително разрешаването на събития, свързани с несигурност, или други промени в обстоятелствата, които променят размера на възнаграждението, на което предприятието очаква да има право в замяна на обещаните стоки или услуги.
- 88 Предприятието разпределя всички последващи промени в цената на сделката към задълженията за изпълнение по договора, на същата основа както при влизането в сила на договора. Следователно предприятието не преразпределя цената на сделката, за да отрази промените в самостоятелните продажни цени, настъпили след влизането в сила на договора. Сумите, разпределени към удовлетворено задължение за изпълнение, се признават като приходи или като намаляване на прихода в периода, през който цената на сделката се променя.
- 89 Предприятието разпределя промяна в цената на сделката изцяло към едно или повече, но не към всички задължения за изпълнение или отделни стоки или услуги, обещани в поредица, която е част от единично задължение за изпълнение в съответствие с параграф 22, буква б), само ако са изпълнени критериите по параграф 85 относно разпределянето на променливо възнаграждение.
- 90 Предприятието отчита промяната в цената на сделката, която възниква в резултат на промяна на договора, в съответствие с параграфи 18—21. Въпреки това, за промяна в цената на сделката, която възниква след промяната на договора, при разпределянето на промяната в цената на сделката предприятието прилага параграфи 87—89 по един от следните начин, в зависимост от това кой от тях е приложим:

- а) предприятието разпределя промяната в цената на сделката към задължението за изпълнение, установено в договора, преди изменението, ако и доколкото промяната в цената на сделката се дължи на размера на променливото възнаграждение, обещано преди промяната, и тази промяна се отчита в съответствие с параграф 21, буква а);
- б) във всички други случаи, в които промяната не е отчетена като отделен договор в съответствие с параграф 20, предприятието разпределя промяната в цената на сделката към задълженията за изпълнение в променения договор (т.е. задължения за изпълнение, които не са били удовлетворени или са били частично удовлетворени непосредствено след промяната).

РАЗХОДИ ПО ДОГОВОРА

Допълнителни разходи за постигане на договор

- 91 **Предприятието признава като актив допълнителните разходи за постигането на договор с клиент, ако предприятието очаква да си възстанови тези разходи.**
- 92 Допълнителните разходи за постигането на договор са разходите, които дадено предприятие понася за постигането на договор с клиент, които то не би понесло, ако договорът не беше факт (например комисиона за продажба).

- 93 Разходи за постигане на договор, които биха били понесени независимо дали договорът е бил сключен, се признават като разход в момента на тяхното възникване, освен в случаите, когато те са изрично начислени на клиента, независимо от това дали договорът е сключен.
- 94 Като практическа целесъобразна мярка, предприятието може да признае допълнителните разходи за постигане на договор като разход, когато възникнат, ако амортизационният срок на актива, който предприятието в противен случай щеше да признае, е една година или по-кратък.

Разходи за изпълнение на договор

- 95 Ако разходите, направени при изпълнението на договор с клиент, не попадат в обхвата на друг стандарт (например МСС 2 *Материални запаси*, МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* или МСС 38 *Нематериални активи*), предприятието признава актив от разходите, извършени за изпълнение на договор, само ако тези разходи отговарят на всеки един от следните критерии:

- а) разходите се отнасят пряко към даден договор или към очакван договор, който предприятието може да разграничи конкретно (например разходи, свързани с услуги, които се предоставят при подновяване на съществуващ договор или разходи по проектирането на актив, който да бъде прехвърлен по силата на договор, който все още не е одобрен);**
- б) разходите създават или подобряват ресурсите на предприятието, които ще бъдат използвани за удовлетворяване в бъдеще (или за продължаване на удовлетворяването) на задължения за изпълнение; и**
- в) очаква се разходите да бъдат възстановени.**

- 96 За разходи, направени при изпълнението на договор с клиент, които попадат в обхвата на друг стандарт, предприятието отчита тези разходи в съответствие с тези други стандарти.

- 97 Разходите, които се отнасят пряко към договор (или конкретен очакван договор), обхващат следното:

- а) преки разходи за труд (например заплати и възнаграждения на служителите, които предоставят обещаните услуги пряко на клиента);
- б) преки разходи за материали (например консумативи, които се използват при предоставяне на обещаните услуги на клиента);
- в) разпределяне на разходи, които са пряко свързани с договора или с дейности по договора (например разходи за управление и контрол на договора, застраховане и амортизация на инструменти, оборудване и активи с право на ползване, използвани при изпълнението на договора);
- г) разходи, които се начисляват изрично на клиента съгласно договора; и
- д) други разходи, които са направени само защото предприятието е сключило договора (например плащания на подизпълнители).

- 98 Предприятието признава следните разходи в момента, в който са направени:

- а) общи и административни разходи (освен когато те са изрично начислени на клиента съгласно договора, в който случай предприятието прави оценка на тези разходи в съответствие с параграф 97);
- б) разходи за бракувани материали, труд или други ресурси за изпълнение на договора, които не са били отразени в цената на договора;
- в) разходи, които са свързани с удовлетворени задължения за изпълнение (или частично удовлетворени задължения за изпълнение) в договора (т.е. разходи, които се отнасят за минали периоди); и

- г) разходи, за които дадено предприятие не може да разграничи дали разходите са свързани с неудовлетворени задължения за изпълнение, или с удовлетворени задължения за изпълнение (или частично удовлетворени задължения за изпълнение).

Амортизация и обезценка

- 99 Актив, признат в съответствие с параграф 91 или 95, се амортизира на систематична база, която съответства на прехвърлянето към клиента на стоките или услугите, за които се отнася активът. Активът може да се отнася до стоки или услуги, които се прехвърлят съгласно конкретен очакван договор (както е описано в параграф 95, буква а).
- 100 Предприятието актуализира амортизацията, за да отрази значителна промяна в очакванията на предприятието относно срока, в който стоките или услугите, за които се отнася активът, ще бъдат прехвърлени на клиента. Такава промяна се отчита като промяна в приблизителната счетоводна оценка в съответствие с МСС 8.
- 101 Предприятието признава загуба от обезценка в печалбата или загубата до степента, в която балансовата стойност на даден актив, признат в съответствие с параграф 91 или 95, превишава:
- а) остатъчния размер на възнаграждението, което предприятието очаква да получи в замяна на стоките или услугите, за които се отнася активът; намален с
 - б) разходите, които са пряко свързани с предоставянето на тези стоки или услуги и които не са били признати като разходи (вж. параграф 97).
- 102 За целите на прилагането на параграф 101 за определяне размера на възнаграждението, което предприятието очаква да получи, предприятието използва принципите за определяне на цената на сделката (с изключение на изискванията в параграфи 56—58 относно приблизителните оценки на променливото възнаграждение, съдържащи ограничения) и коригира тази сума, за да отрази въздействието от кредитния риск на клиента.
- 103 Преди предприятието да признае загуба от обезценка за актив, признат в съответствие с параграф 91 или 95, предприятието признава всяка загуба от обезценка на активи, свързани с договора, които са признати в съответствие с друг стандарт (например МСС 2, МСС 16 и МСС 38). След прилагане на проверката за обезценка по параграф 101 предприятието включва получената балансова стойност на актива, признат в съответствие с параграф 91 или 95, в балансовата стойност на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи активът, за целите на прилагането на МСС 36 *Обезценка на активи* към единицата, генерираща парични потоци.
- 104 Предприятието признава в печалбата или загубата възстановяване на някоя или всички загуби от обезценка, признати в предходни периоди съгласно параграф 101, когато условията за обезценка вече не съществуват или са се подобрили. Увеличената балансова стойност на актива не надвишава стойността, която би била определена (след приспадане на амортизацията), ако преди това не беше призната загуба от обезценка.

ПРЕДСТАВЯНЕ

- 105 **Когато една от страните по договора е изпълнила задълженията си, предприятието представя договора в отчета за финансовото състояние като актив по договор или пасив по договор в зависимост от връзката между дейността на предприятието и плащането от клиента. Предприятието представя отделно всяко безусловно право на възнаграждение като вземане.**
- 106 Ако клиентът заплаща възнаграждение или предприятието има право на възнаграждение, което е безусловно (т.е. вземане), преди предприятието да прехвърли стока или услуга на клиента, предприятието представя договора като пасив по договор, когато плащането е извършено или дължимо (което от двете настъпи по-рано). Пасив по договор е задължението на предприятието да прехвърли стоки или услуги към клиент, за които предприятието е получило възнаграждение (или възнаграждението е дължимо) от клиента.

- 107 Ако предприятието изпълнява задължението си, като прехвърля стоки или услуги на клиент, преди клиентът да плати възнаграждение или преди плащането да е дължимо, предприятието представя договора като актив по договор, с изключение на сумите, представени като вземане. Актив по договор е правото на предприятието да получи възнаграждение в замяна на стоките или услугите, които предприятието е прехвърлило на клиент. Предприятието оценява актив по договора в съответствие с МСФО 9. Обезценка на актив по договора се оценява, представя и оповестява на същата основа като финансов актив, който е в обхвата на МСФО 9 (вж. също параграф 113, буква б).
- 108 Вземане е безусловното право на предприятието да получи възнаграждение. Правото на възнаграждение се счита за безусловно, ако единственото условие за това, плащането на възнаграждението да стане дължимо, е изминаването на времето. Например, предприятието ще признае вземане, ако то има съществуващо право на плащане, дори ако тази сума може да подлежи на възстановяване в бъдеще. Предприятието отчита вземанията в съответствие с МСФО 9. При първоначалното признаване на вземане по договор с клиент всяка разлика между оценката на вземането в съответствие с МСФО 9 и съответния размер на признатия приход се представя като разход (например като загуба от обезценка).
- 109 В настоящия стандарт се използват понятията „актив по договор“ и „пасив по договор“, но не се забранява в отчета за финансовото състояние предприятието да използва алтернативни описания на тези позиции. Ако предприятието използва алтернативно описание за актив по договор, предприятието предоставя достатъчна информация, за да може потребителят на финансовите отчети да направи разграничение между вземания и активи по договор.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

110 Целта на изискванията за оповестяване е предприятието да оповестява достатъчно информация, за да позволи на ползвателите на финансовите отчети да разберат естеството, размера, времевите параметри и несигурността на приходите и паричните потоци, произтичащи от договори с клиенти. За да постигне тази цел, предприятието оповестява качествена и количествена информация относно всяко от следните:

- а) договорите си с клиенти (вж. параграфи 113—122);**
- б) значими решения, както и промени в тях, взети при прилагане на настоящия стандарт по отношение на тези договори (вж. параграфи 123—126); и**
- в) всички активи, признати от разходите за получаване или изпълнение на договор с клиент в съответствие с параграф 91 или 95 (вж. параграфи 127—128).**

111 Предприятието преценява необходимото равнище на подробност на информацията, така че да бъде удовлетворена целта на оповестяването, и значението, което трябва да отпаде на всяко отделно изискване. Предприятието прави обобщени или отделни оповестявания, така че полезната информация да не бъде прикрита чрез включване на множество несъществени подробности или чрез обобщаването на статии с твърде различни характеристики.

112 Не е необходимо предприятието да оповестява информация в съответствие с настоящия стандарт, ако е предоставило информацията съгласно друг стандарт.

Договори с клиенти

113 Предприятието оповестява всички от следните суми за отчетния период, освен ако тези суми са представени отделно в отчета за всеобхватния доход в съответствие с други стандарти:

- а) признати приходи от договори с клиенти, които предприятието оповестява отделно от другите си източници на приходи; и
- б) признати загуби от обезценка (в съответствие с МСФО 9) на вземания или активи по договор, произтичащи от договори на предприятието с клиенти, които предприятието оповестява отделно от загубите от обезценка от други договори.

Разбивка на приходите

- 114 Предприятието предоставя разбивка на признатите приходи от договори с клиенти в категории, които описват по какъв начин икономическите фактори влияят на естеството, размера, времевите параметри и несигурността на приходите и паричните потоци. Предприятието прилага насоките в параграфи Б87 — Б89 при подбора на категориите, използвани за предоставяне на разбивката.
- 115 В допълнение предприятието оповестява достатъчно информация, за да позволи на ползвателите на финансовите отчети да разберат връзката между оповестяването на разбивката на приходите (в съответствие с точка 114) и информацията за приходите, която се оповестява за всеки отчетен сегмент, ако предприятието прилага МСФО 8 *Оперативни сегменти*.

Салда по договор

- 116 Предприятието оповестява всяко от следните:
- а) салдата към началото и края на отчетния период на вземанията, активите и пасивите по договори с клиенти, ако по друг начин не са представени или оповестени отделно;
 - б) приходите, признати през отчетния период, които са били включени в салдото на пасивите по договора към началото на периода; и
 - в) приходите, признати през отчетния период, от задължения за изпълнение, които са удовлетворени (или частично удовлетворени) през предишни периоди (например промени в цената на сделката).
- 117 Предприятието обяснява как моментът на удовлетворяване на задълженията му за изпълнение (вж. параграф 119, буква а) се отнася до обичайния момент на плащането (вж. параграф 119, буква б) и ефекта, който тези фактори оказват върху салдото на активите и пасивите по договора. При предоставянето на обяснението може да се използва качествена информация.
- 118 Предприятието предоставя обяснение на значителните промени в салдото на активите и на пасивите по договора по време на отчетния период. Обяснението включва количествена и качествена информация. Примери за изменения в салдото на активите и на пасивите по договора включват всяка от следните промени:
- а) изменения в резултат на бизнес комбинации;
 - б) корекция на приходите с цел съвкупно наваксване, която оказва влияние върху съответния актив или пасив по договора, включително корекции, произтичащи от промяна в темпа на напредъка, промяна в приблизителна цена на сделката (в това число промени в преценката на това дали дадена приблизителна оценка на променливо възнаграждение съдържа ограничения) или промяна на договора;
 - в) обезценка на актив по договора;
 - г) промяна в сроковете, в рамките на които правото на възнаграждение може да стане безусловно (т.е. актив по договора да бъде прекласифициран във вземане); и
 - д) промяна в сроковете, в рамките на които задължението за изпълнение трябва да бъде удовлетворено (т.е. за признаването на приходите, произтичащи от пасив по договора).

Задължения за изпълнение

- 119 Предприятието оповестява информация за своите задължения за изпълнение по договори с клиенти, включително описание на всяко от следните:
- а) кога предприятието обикновено удовлетворява задълженията си за изпълнение (например при изпращане, доставка, предоставяне на услугите или след приключване на услугите), включително кога удовлетворява задълженията за изпълнение при договорености за фактуриране и задържане;

- б) съществени условия на плащане (например, кога обикновено е дължимо плащането, дали договорът има значителен компонент на финансиране, дали възнаграждението е променливо и дали приблизителната оценка на променливо възнаграждение обикновено съдържа ограничения в съответствие с параграфи 56—58);
- в) естеството на стоките или услугите, които предприятието е обещало да прехвърли, като отбележи всички задължения за изпълнение, свързани с уреждането на това друга страна да прехвърли стоките или услугите (т. е. ако предприятието действа като агент);
- г) задължения във връзка с връщането на стоки, възстановяването на суми и други подобни задължения; и
- д) видове гаранции и свързани задължения.

Цена на сделката, разпределена към оставащите задължения за изпълнение

120 Предприятието оповестява следната информация за оставащите задължения за изпълнение:

- а) общия размер на цената на сделката, разпределена към задължения за изпълнение, които са неудовлетворени (или частично неудовлетворени) към края на отчетния период; и
- б) обяснение на това, кога предприятието очаква да признае като приход сумата, оповестена в съответствие с параграф 120, буква а), която предприятието оповестява по един от следните начини:
 - і) на количествена основа, като използва времеви интервали, които биха били най-подходящи за продължителността на оставащите задължения за изпълнение; или
 - іі) като използва качествена информация.

121 Като практически целесъобразна мярка не е необходимо предприятието да оповестява информацията по параграф 120 относно задължение за изпълнение, ако е изпълнено едно от следните условия:

- а) задължението за изпълнение е част от договор, който има първоначално очакван срок от една година или по-малко; или
- б) предприятието признава приходите от удовлетворяването на задължението за изпълнение в съответствие с параграф Б16.

122 Предприятието обяснява с качествени показатели дали прилага практически целесъобразната мярка по параграф 121 и дали възнаграждение по договори с клиенти не е включено в цената на сделката и, следователно, не е включено в информацията, оповестена в съответствие с параграф 120. Например, приблизителната цена на сделката не включва прогнозния размер на променливото възнаграждение, което съдържа ограничения (вж. параграфи 56—58).

Значими преценки при прилагането на настоящия стандарт

123 Предприятието оповестява решенията и промените в тях, взети при прилагането на настоящия стандарт, които значително засягат определянето на размера и времевите параметри на приходите от договори с клиенти. По-специално, предприятието обяснява решенията и промените в тях, използвани при определяне на следните два елемента:

- а) сроковете за удовлетворяване на задълженията за изпълнение (вж. параграфи 124—125); и
- б) цената на сделката и сумите, разпределени към задълженията за изпълнение (вж. параграф 126).

Определяне на сроковете за удовлетворяване на задълженията за изпълнение

- 124 Във връзка със задължения за изпълнение, които предприятието удовлетворява с течение на времето, предприятието оповестява всяко едно от следните условия:
- методите, използвани за признаване на приходите (например описание на използваните методи, отчитащи продукцията, или методите, отчитащи вложените ресурсите, и как тези методи се прилагат); и
 - обяснение защо използваните методи осигуряват вярно представяне на прехвърлянето на стоки или услуги.
- 125 Във връзка със задълженията за изпълнение, удовлетворени към определен момент във времето, предприятието оповестява значимите решения, взети при оценката на момента, в който клиентът получава контрол върху обещаните стоки или услуги.

Определяне на цената на сделката и сумите, разпределени към задълженията за изпълнение

- 126 Предприятието оповестява информация за методите, входящите данни и допусканията, използвани за всяко едно от следните:
- определянето на цената на сделката, която включва, но не се ограничава само до приблизително оценяване на променливото възнаграждение, корекция на възнаграждението за отразяване на ефекта от времевата стойност на парите и измерване на непаричното възнаграждение;
 - определянето на това дали приблизителната оценка на променливо възнаграждение съдържа ограничения;
 - разпределянето на цената на сделката, включително приблизително изчисляване на самостоятелните продажни цени на обещаните стоки или услуги, и разпределянето на отстъпките и променливото възнаграждение към определена част на договора (ако е приложимо); и
 - оценяването на задълженията във връзка с връщането на стоки, възстановяването на суми и други подобни задължения.

Признати активи, възникващи от разходите за получаване или изпълнение на договор с клиент

- 127 Предприятието оповестява всяко от следните:
- решенията, взети при определянето на размера на разходите, направени за постигане или изпълнение на договор с клиент (в съответствие с параграф 91 или 95); и
 - използвания метод при определяне на амортизацията за всеки отчетен период.
- 128 Предприятието оповестява всяко от следните:
- крайното салдо от признати активи, възникващи от разходите, направени за постигане или изпълнение на договор с клиент (в съответствие с параграф 91 или 95), разпределено по основна категория активи (например разходи за постигане на договори с клиентите, преддоговорни разходи и разходи за започване на дейност); и
 - размера на амортизацията и загубите от обезценка, признати през отчетния период.

Практически целесъобразни мерки

- 129 Ако предприятието избере да използва практически целесъобразната мярка в параграф 63 (относно съществуването на значителен компонент на финансиране) или в параграф 94 (за допълнителните разходи, свързани с постигането на договор), предприятието оповестява този факт.

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от Стандарта.

договор	Споразумение между две или повече страни, което създава подлежащи на изпълнение права и задължения.
актив по договор	Правото на предприятието да получи възнаграждение в замяна на стоки или услуги, които предприятието е прехвърлило на клиент , когато това право се обуславя от фактор, различен от изминаването на времето (например бъдещите резултати на предприятието).
пасив по договор	Задължението на предприятието да прехвърли стоки или услуги на клиент , за които предприятието е получило възнаграждение (или сумата е дължима) от клиента.
клиент	Страна, която е сключила договор с предприятието да получи стоки или услуги, които са продукция от обичайната дейност на предприятието, в замяна на възнаграждение.
доходи (приходи)	Увеличение на икономическите ползи през отчетния период под формата на входящ поток, увеличение на активите или намаление на пасивите, което води до увеличение на собствения капитал, различно от увеличенията, свързани с вноските на акционерите.
задължение за изпълнение	Обещание по договор с клиент за прехвърляне на клиента на: а) стока или услуга (или набор от стоки или услуги), която е отделна; или б) на поредица от отделни стоки или услуги, които по същество са еднакви и имат същия модел на прехвърляне към клиента.
приходи	Доходи , възникващи в хода на обичайната дейност на предприятието.
самостоятелна продажна цена (на стока или услуга)	Цената, на която предприятието би продало на клиент обещаната стока или услуга поотделно.
цена на сделката (по договор с клиент)	Размерът на възнаграждението, на който предприятието очаква да има право в замяна на прехвърлянето на обещаните стоки или услуги на клиент , с изключение на сумите, събирани от името на трети страни.

Допълнение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от Стандарта. В него се описва прилагането на параграфи 1—129 и е със същата правна сила като останалите части на Стандарта.

Б1 Настоящите насоки за прилагане са организирани в следните категории:

- а) задължения за изпълнение, удовлетворени с течение на времето (параграфи Б2 — Б13);
- б) методи за измерване на напредъка към пълното удовлетворяване на задължението за изпълнение (параграфи Б14 — Б19);
- в) продажба с право на връщане (параграфи Б20 — Б27);
- г) гаранции (параграфи Б28—Б33);
- д) възнаграждение на принципала спрямо възнаграждение на агента (параграфи Б34—Б38);
- е) опции на клиента за допълнителни стоки или услуги (параграфи Б39 — Б43);
- ж) неупражнени права на клиента (параграфи Б44 — Б47);
- з) авансови такси, неподлежащи на възстановяване (и някои свързани разходи) (параграфи Б48 — Б51);
- и) лизинг (параграфи Б52 — Б63Б);
- й) споразумения за обратно изкупуване (параграфи Б64 — Б76);
- к) споразумения за консигнация (параграфи Б77 — Б78);
- л) договорености за фактуриране и задържане (параграфи Б79 — Б82);
- м) съгласие на клиента (параграфи Б83 — Б86); и
- н) оповестяване на разбити приходи (параграфи Б87 — Б89).

Задължения за изпълнение, удовлетворявани с течение на времето

Б2 В съответствие с параграф 35 задължение за изпълнение е удовлетворявано с течение на времето, ако е изпълнен един от следните критерии:

- а) клиентът едновременно получава и консумира ползите, получени от дейността на предприятието в хода на изпълнение на тези дейности (вж. параграфи Б3 — Б4);
- б) в резултат от дейността на предприятието се създава или подобрява актив (например незавършено производство), който клиентът контролира в хода на създаването или подобряването на актива (вж. параграф Б5); или

в) в резултат от дейността на предприятието не се създава актив с алтернативна употреба за предприятието (вж. параграфи Б6—Б8) и предприятието разполага с гарантирано право на плащане за дейността, изпълнена към съответната дата (вж. параграфи Б9—Б13).

Едновременно получаване и потребяване на ползите от дейността на предприятието (параграф 35, буква а)

Б3 При някои видове задължения за изпълнение е лесно да се прецени дали клиентът получава ползите от дейността на предприятието в хода на работата на предприятието и едновременно с това потребява тези ползи при получаването им. Примерите за това са рутинните или периодични услуги (като услуга по почистване), при които получаването и едновременното потребяване от клиента на ползите от дейността на предприятието могат лесно да се установят.

Б4 При други видове задължения за изпълнение предприятието може да не е в състояние да определи лесно дали клиентът получава едновременно и потребява ползите от дейността на предприятието в хода на изпълнение на тези дейности. При тези условия задължението за изпълнение е удовлетворено с течение на времето, ако предприятието определи, че не е необходимо друго предприятие да повтори по същество работата, която то е извършило към съответната дата, ако това друго предприятие трябва да изпълни оставащата част от задължението за изпълнение към клиента. При определяне на това дали друго предприятие трябва да повтори по същество работата, която предприятието е извършило към съответната дата, предприятието прави следните две допускания:

а) пренебрегва евентуалните договорни ограничения или практически ограничения, които биха попречили на предприятието да прехвърли на друго предприятие оставащата част от задължението за изпълнение; и

б) приема, че другото предприятие, което довършва задължението за изпълнение, не би имало полза от актив, който понастоящем е под контрола на предприятието и който ще остане под контрола на предприятието, ако задължението за изпълнение трябва да се прехвърли на другото предприятие.

Клиентът контролира актива при създаването му или подобряването му (параграф 35, буква б)

Б5 При определянето на това дали клиентът контролира актива при неговото създаване или подобряване в съответствие с параграф 35, буква б), предприятието прилага изискванията за контрол в параграфи 31—34 и 38. Активът, който се създава или подобрява (например актив от незавършено производство) може да е или материален, или нематериален.

Дейността на предприятието не създава актив с алтернативна употреба (параграф 35, буква в)

Б6 При преценката дали даден актив има алтернативна употреба за предприятието в съответствие с параграф 36, предприятието взема предвид ефектите от договорните ограничения и практическите ограничения върху способността на предприятието да пренасочи лесно този актив за друга употреба, като например продажбата му на друг клиент. Възможността договорът с клиента да бъде прекратен не е относим фактор при оценката дали предприятието би могло лесно да пренасочи актива за друга употреба.

Б7 Активът няма алтернативна употреба за предприятието само ако договорното ограничение върху способността на предприятието да пренасочи актива за друга употреба е съществено. Договорното ограничение е съществено, ако клиентът може да упражни правата си по отношение на обещания актив, при условие че предприятието се опита да пренасочи актива за друга употреба. И обратно, договорното ограничение не е съществено, ако например даден актив е до голяма степен взаимозаменяем с други активи, които предприятието може да прехвърли на друг клиент, без да нарушава договора и без да възникват значителни разходи, които в противен случай не биха били направени във връзка с посочения договор.

Б8 Практическо ограничение на способността на предприятието да пренасочи актив за друга употреба е налице, ако предприятието би понесло значителни икономически загуби, ако пренасочи актива за друга употреба. Значителна икономическа загуба може да възникне, тъй като предприятието или би понесло значителни разходи за преработване на актива, или би могло да продаде актива със значителна загуба. Например предприятието може да бъде ограничено на практика да пренасочва активи, проектирани със уникални за клиента спецификации или които са разположени в отдалечени райони.

Право на плащане за дейността, извършена към съответната дата (параграф 35, буква в)

- Б9 В съответствие с параграф 37 предприятието има право на плащане за дейността, извършена към съответна дата, ако предприятието има право на сума, която поне компенсира предприятието за дейността, извършена към съответната дата, в случай че клиентът или друга страна прекрати договора поради причини, различни от неизпълнение от страна на предприятието на поети ангажменти. Сума, която би компенсирала предприятието за дейността, извършена към съответна дата, би била по-скоро сума, която се приближава до продажната цена на стоките или услугите, прехвърлени към съответната дата (например възстановяването на разходи, направени от предприятието при удовлетворяване на задължение за изпълнение, плюс разумна норма на печалба), отколкото компенсация единствено на евентуалната пропусната печалба за предприятието, ако договорът бъде прекратен. Обезщетението за разумна норма на печалбата (надценка) не е необходимо да бъде равно на нормата на печалба, която се очаква, ако договорът бе изпълнен съгласно обещаното, но предприятието следва да има право на обезщетение за една от следните суми:
- а) дял от очакваната съгласно договора норма на печалбата, който разумно отразява степента на изпълнение на договора от предприятието, преди той да бъде прекратен от клиента (или друга страна); или
 - б) разумна възвръщаемост на разходите за капитал на предприятието за подобни договори (или обичайната оперативна норма на печалба на предприятието за сходни договори), ако свързаната с договора норма е по-висока от възвръщаемостта, която предприятието обикновено получава при подобни договори.
- Б10 Правото на предприятието да получи плащане за дейността, извършена към съответна дата, не е задължително да бъде съществуващо безусловно право на плащане. В много случаи предприятието може да има безусловно право на плащане само при постигането на договорен етап или след пълно удовлетворяване на задължението за изпълнение. При оценяването на това дали то има право на плащане за дейност, извършена към съответна дата, предприятието взема под внимание дали има гарантирано право да изиска или задържи плащане за дейността, извършена към съответна дата, ако договорът бъде прекратен преди неговото изпълнение по причини, различни от неизпълнение от страна на предприятието на поетия ангажимент.
- Б11 Съгласно някои договори клиентът може да има право да прекрати договора само в определени моменти през срока на договора или клиентът може въобще да няма право да прекрати договора. Ако клиентът предприеме действия за прекратяване на договор без да има правото да прекрати договора по това време (включително когато клиентът не успее да изпълни обещаните задължения), съгласно договора (или други закони) предприятието може да има право да продължи да прехвърля на клиента обещаните в договора стоки или услуги и клиентът да бъде задължен да плати обещаното в замяна на тези стоки или услуги възнаграждение. При тези обстоятелства предприятието има право на плащане за дейността, извършена към съответната дата, защото предприятието има право да продължи да изпълнява задълженията си в съответствие с договора и да изиска от клиента да изпълни неговите задължения (които включват изплащането на обещаното възнаграждение).
- Б12 При оценката на наличието и приложимостта на право на плащане за дейността, извършена към съответна дата, предприятието взема предвид договорните условия, както и законодателството или правните прецеденти, които може да допълнят или отменят тези договорни условия. Това би включвало оценка на това дали:
- а) законодателство, административна практика или правен прецедент дава на предприятието право да получи плащане за дейността, извършена към съответна дата, дори ако това право не е предвидено в договора с клиента;
 - б) относим правен прецедент показва, че при подобни договори правата за получаване на плащане за дейността, извършена към съответна дата, нямат задължителна правна сила; или
 - в) обичайната стопанска практика на предприятието да избере да не привежда в изпълнение дадено право за получаване на плащане е довела до това, правото да бъде неприложимо в същата правна среда. Независимо от това обаче, че при сходни договори предприятието може да избере да се откаже от правото си да получи плащане, предприятието ще продължи да има право на плащане към съответната дата, ако в договора с клиента неговото право да получи плащане за дейността е гарантирано.
- Б13 Не е задължително в посочените в договора срокове за плащания да се уточнява дали предприятието разполага с гарантирано право на плащане за дейността, извършена към съответна дата. Въпреки че в посочените в договора срокове за плащания се уточняват времевите параметри и размерът на дължимото от клиента възнаграждение, възможно е сроковете на плащане да не предоставят доказателство за правото на предприятието да получи плащане за дейността, извършена към съответна дата. Това е така, защото в договора например може да е посочено, че полученото от клиента възнаграждение подлежи на възстановяване по причини, различни от неизпълнение от страна на предприятието на поети ангажменти.

Методи за измерване на напредъка към пълното удовлетворяване на задължението за изпълнение

Б14 Методите, които могат да се използват за измерване на напредъка, постигнат от предприятието, към пълното удовлетворяване на задължението за изпълнение, удовлетворявано с течение на времето в съответствие с параграфи 35—37, включват следното:

а) методите, отчитащи продукцията (вж. параграфи Б15—Б17); и

б) методите, отчитащи вложените ресурси (вж. параграфи Б18—Б19);

Методи, отчитащи продукцията

Б15 Според методите, отчитащи продукцията, приходите се признават въз основа на преки оценки на стойността за клиента на стоките или услугите, прехвърлени към съответната дата, спрямо останалите стоки или услуги, обещани съгласно договора. Методите, отчитащи продукцията, включват методи като проучвания на дейността, извършена към съответната дата, оценяване на постигнатите резултати, достигнати етапи, изтекло време и произведени или доставени единици. Когато предприятието оценява дали да прилага метод, отчитащ продукцията, за измерване на напредъка си, то преценява дали избраната крайна продукция би описала вярно дейността на предприятието в посока към пълното удовлетворяване на задължението за изпълнение. Методът, отчитащ продукцията, не би осигурил точно описание на дейността на предприятието, ако с избраната продукция няма да може да се оценят някои от стоките или услугите, контролът върху които е прехвърлен на клиента. Например, отчитащите продукцията методи, основаващи се на произведени или доставени единици, не биха отразили точно дейността на предприятието за удовлетворяване на задължение за изпълнение, ако в края на отчетния период в резултат от дейността на предприятието е получено незавършено производство или продукция (готова продукция), контролирани от клиента, които не са включени в измерването на продукцията.

Б16 Като практически целесъобразна мярка, ако предприятието има право на възнаграждение от клиент в размер, който съответства директно на стойността, която извършената от предприятието дейност към съответната дата създава за клиента (например договор за услуга, съгласно който предприятието начислява фиксирана сума за всеки час, през който предоставя услугата), предприятието може да признае приходи в размера, за който предприятието има право да издаде фактура.

Б17 Недостатъците на методите, отчитащи продукцията, са, че крайната продукция, използвана за измерване на напредъка, е възможно да не бъде пряко наблюдавана и необходимата информация за прилагането им може да не бъде на разположение на предприятието без излишни разходи. Поради това може да бъде необходимо да се използва метод, отчитащ вложените ресурси.

Метод, отчитащ вложените ресурси

Б18 Методите, отчитащи вложените ресурси, признават приходите на базата на усилията на предприятието или ресурсите, използвани за удовлетворяване на задължение за изпълнение (например, използвани ресурси, работни часове, направени разходи, време или машиночаса), спрямо общия размер на очакваните вложени ресурси за удовлетворяване на това задължение за изпълнение. Ако усилията или суровините на предприятието са разпределени равномерно през целия период на изпълнение, може да е подходящо за предприятието да признае прихода по линейния метод.

Б19 Недостатък на методите, отчитащи вложените ресурси, е, че е възможно да няма пряка връзка между вложените от предприятието ресурси и прехвърлянето към клиента на контрола върху стоките или услугите. Следователно предприятието изключва от метода, отчитащ вложените ресурси, въздействието на ресурси, които в съответствие с целта за измерване на напредъка в параграф 39 не отразяват дейността на предприятието при прехвърляне към клиента на контрола върху стоките или услугите. Например, когато се използва метод, отчитащ вложените ресурси, основан на разходите, може да се наложи корекция в измерването на напредъка при следните обстоятелства:

а) когато направените разходи не допринасят за напредъка, отбелязан от предприятието за удовлетворяване на задължението за изпълнение. Например, предприятието не би признало приходи на базата на направените разходи, които се дължат на значителни пропуски в дейността на предприятието, които не са били отразени в цената на договора (например, разходи за непредвидени обеми бракувани материали, труд или други ресурси, направени за удовлетворяване на задължението за изпълнение);

- б) когато направените разходи не са пропорционални на напредъка, постигнат от предприятието по удовлетворяване на задължението за изпълнение. При тези обстоятелства резултатите от дейността на предприятието може да бъдат най-добре описани, като бъде коригиран методът, отчитащ вложените ресурси, за да се признаят приходите само до степента на направените разходи. Например достоверно представяне на резултатите от дейността на предприятието би могло да бъде да се признаят приходите в размер, равняващ се на себестойността на стоката, използвана за удовлетворяване на задължение за изпълнение, ако при влизането в сила на договора предприятието очаква, че ще бъдат изпълнени всички от следните условия:
- i) стоката не е отделна;
 - ii) клиентът се очаква да получи контрол върху стоката значително преди да получи услугите, свързани със стоката;
 - iii) разходите, свързани с прехвърлената стока, са значителни в сравнение с общите очаквани разходи за пълното удовлетворяване на задължението за изпълнение; и
 - iv) предприятието доставя стоката от трета страна и не участва активно в проектирането и производството на стоката (но предприятието действа като принципал в съответствие с параграфи Б34 — Б38).

Продажба с право на връщане

- Б20 При някои договори предприятието прехвърля контрола върху даден продукт на клиент и също така дава на клиента правото да върне продукта поради различни причини (като например неудовлетвореност от продукта) и да получи комбинация от следното:
- а) пълно или частично възстановяване на заплатеното възнаграждение;
 - б) кредит, който може да бъде използван спрямо сумите, които са дължими или ще бъдат дължими на предприятието; и
 - в) замяна с друг продукт.
- Б21 При отчитането на прехвърлянето на продукти с право на връщане (и за някои услуги, които се предоставят с уговорка за възстановяване на средства), предприятието признава всички от следните:
- а) приходи за прехвърлени продуктите в размер на стойността на възнаграждението, на което предприятието очаква да има право (следователно приходът не се признава за продуктите, които се очаква да бъдат върнати);
 - б) пасив (задължение) за възстановяване на средства; и
 - в) актив (и съответна корекция на стойността на продажбите) за правото на предприятието да получи продуктите обратно от клиента при удовлетворяване на задължението за възстановяване на средства.
- Б22 Обещанието на предприятието да има готовност да приеме върнат продукт по време на периода, през който стоката може да бъде върната, не се отчита като задължение за изпълнение в допълнение към задължението за възстановяване на средства.
- Б23 Предприятието прилага изискванията на параграфи 47—72 (включително изискванията за приблизителни оценки на променливото възнаграждение, съдържащи ограничения, в параграфи 56—58) при определяне на размера на възнаграждението, на което предприятието очаква да има право (т.е. с изключение на продуктите, които се очаква да бъдат върнати). За всички получени (или подлежащи на получаване) суми, на които предприятието не очаква да има право, предприятието не признава приход, когато прехвърля продукти на клиенти, но признава тези получени (или подлежащи на получаване) суми като задължение за възстановяване на средства. Впоследствие, в края на всеки отчетен период, предприятието актуализира своята оценка за сумите, на които очаква да имат право в замяна на прехвърлените продукти, и прави съответната промяна в цената на сделката и, следователно, в размера на признатия приход.

- Б24 Предприятието актуализира оценката на задължението за възстановяване на средства в края на всеки отчетен период с цел да отрази промени в очакванията относно размера на възстановяванията. Предприятието признава съответните корекции като приход (или намаление на приходите).
- Б25 Актив, признат за право на предприятието да получи продуктите обратно от клиента при удовлетворяване на задължението за възстановяване на средства, се оценява първоначално чрез позоваване на предишната балансова стойност на продукта (например материални запаси) минус очакваните разходи за възстановяването на тези продукти (включително евентуално намаление на стойността на върнатите продукти за предприятието). В края на всеки отчетен период предприятието актуализира оценката на актива, свързана с промени в очакванията относно обема на върнатите продукти. Предприятието представя актива отделно от задължението за възстановяване на средства.
- Б26 Замяна от страна на клиентите на един продукт с друг продукт от същия вид, качество, състояние и цена (например замяната на един цвят или размер за друг) не се счита за приход за целите на прилагането на настоящия стандарт.
- Б27 Договори, съгласно които клиентът може да върне дефектен продукт в замяна на функциониращ продукт, се оценяват в съответствие с насоките за гаранции в параграфи Б28 — Б33.

Гаранции

- Б28 В общия случай предприятието предоставя (в съответствие с договора, законодателството или своите обичайни търговски практики) гаранция във връзка с продажбата на продукт (стока или услуга). Естеството на гаранцията може да се различава значително в отделните отрасли и договори. Някои гаранции предоставят на клиента увереност, че съответният продукт ще функционира според очакванията на страните, защото продуктът съответства на уговорените в договора спецификации. Други гаранции предоставят на клиента услуга в допълнение към увереността, че продуктът съответства на уговорените в договора спецификации.
- Б29 Ако даден клиент има опцията да закупи отделно гаранция (например, когато гаранцията е договорена отделно и има отделна цена), гаранцията е отделна услуга, тъй като предприятието обещава да предостави услугата на клиента в допълнение към продукта с функционалните характеристики, описани в договора. При тези обстоятелства предприятието отчита обещаната гаранция като задължение за изпълнение в съответствие с параграфи 22—30 и разпределя част от цената на сделката към това задължение за изпълнение в съответствие с параграфи 73—86.
- Б30 Ако клиентът не разполага с възможността да закупи отделно гаранцията, предприятието отчита гаранцията в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*, освен ако обещаната гаранция или част от обещаната гаранция предоставя на клиента услуга, в допълнение към увереността, че продуктът съответства на уговорените в договора спецификации.
- Б31 При оценката дали гаранция предоставя на клиент услуга в допълнение към увереността, че продуктът съответства на уговорените в договора спецификации, предприятието разглежда фактори като:
- дали гаранцията се изисква по закон — ако предприятието е задължено по закон да предостави гаранция, наличието на такова законодателно изискване показва, че обещаната гаранция не представлява задължение за изпълнение, тъй като тези изисквания обикновено съществуват, за да защитят клиентите от риска да закупят дефектен продукт;
 - срокът на гаранционното покритие — колкото по-дълъг е този срок, толкова по-вероятно е обещаната гаранция да е задължение за изпълнение, защото е по-голяма вероятността да предоставя услуга в допълнение към увереността, че продуктът съответства на уговорените в договора спецификации;
 - естеството на задачите, които предприятието обещава да изпълнява — ако е необходимо предприятието да изпълнява конкретни задачи, за да предостави увереност, че даден продукт съответства на уговорените в договора спецификации (например услуга за обратно изпращане на дефектен продукт), тогава тези задачи вероятно не водят до задължение за изпълнение.

Б32 Ако гаранция или част от гаранция предоставя на клиент услуга в допълнение към увереността, че продуктът съответства на уговорените в договора спецификации, обещаната услуга представлява задължение за изпълнение. Следователно предприятието разпределя цената на сделката между продукта и услугата. Ако предприятието обещава както гаранция за увереност, така и гаранция за услугата, но не може да ги отчита отделно, предприятието отчита и двете гаранции заедно като едно задължение за изпълнение.

Б33 Закон, по силата на който предприятието трябва да плати обезщетение, ако продуктите му причинят вреди или щети, не поражда задължение за изпълнение. Например, ако даден производител може да продава продукти в юрисдикция, в която съгласно законодателството той носи отговорност за всякакви щети (например върху лична собственост), които биха могли да бъдат причинени при използването по предназначение на продукта от клиента. По същия начин обещанието на предприятието да обезщети клиента за задълженията и щети, произтичащи от иски в връзка с патент, авторско право, търговска марка или друго нарушение от продуктите на предприятието, не води до възникване на задължение за изпълнение. Предприятието отчита такива задължения в съответствие с МСС 37.

Възнаграждение на принципал спрямо възнаграждение на агент

Б34 Когато друга страна участва в предоставянето на стоки или услуги на клиент, предприятието определя дали естеството на неговото обещание е задължение за изпълнение, съгласно което именно предприятието трябва да достави конкретните стоки или услуги (т.е. предприятието е главна страна – принципал), или с уреждане тези стоки или услуги да бъдат предоставени от другата страна (т.е. предприятието е представител – агент). Предприятието определя дали е принципал или агент за всяка конкретна стока или услуга, обещана на клиента. Конкретната стока или услуга е отделна стока или услуга (или обособена съвкупност от стоки или услуги), която следва да се достави на клиента (вж. параграфи 27—30). Ако даден договор с клиент включва повече от една конкретна стока или услуга, предприятието може да бъде принципал за определени стоки или услуги и агент за други стоки или услуги.

Б34А За да определи естеството на своето обещание (както е описано в параграф Б34), предприятието следва:

- а) да определи конкретните стоки или услуги, които трябва да бъдат доставени на клиента (например право по отношение на стока или услуга, която да се достави от друга страна (вж. параграф 26); и
- б) да прецени дали то контролира (както е описано в параграф 33) всяка конкретна стока или услуга преди прехвърлянето ѝ на клиента.

Б35 Предприятието е принципал, ако контролира конкретната стока или услуга преди прехвърлянето ѝ на клиента. Въпреки това, предприятието не контролира непременно дадената стока или услуга, ако получи правото на собственост върху тази стока само временно преди правото на собственост да бъде прехвърлено на клиента. Предприятие, което е принципал, може да удовлетвори задължението си да достави конкретната стока или услуга самостоятелно или като ангажира друга страна (например подизпълнител), която от негово име да удовлетвори всички или част от задълженията му за изпълнение.

Б35А Когато друга страна участва в предоставянето на стоки или услуги на клиент, предприятието, което е принципал, получава контрол върху всяко едно от следните:

- а) стока или друг актив на другата страна, които то впоследствие прехвърля на клиента;
- б) право по отношение на дадена услуга, която трябва да бъде извършена от другата страна, която на свой ред дава на предприятието възможност да направлява действията ѝ при доставката на услугата на клиента от името на предприятието;
- в) стока или услуга на другата страна, които то впоследствие съчетава с други стоки или услуги при доставката на конкретната стока или услуга на клиента. Например, ако предприятието предоставя съществена услуга по обединяване на стоки или услуги (вж. параграф 29, буква а), доставени от друга страна, под формата на конкретната стока или услуга, за която клиентът е сключил договора, то контролира конкретната стока или услуга, преди тя да бъде прехвърлена на клиента. Това е така, защото предприятието първо получава контрол върху суровината за конкретната стока или услуга (която включва в себе си стоки или услуги от други страни) и насочва използването им с цел създаване на общ продукт, който представлява конкретната стока или услуга.

- Б35Б Когато (или доколкото) предприятието, което е принципал, удовлетворява задължение за изпълнение, то признава приход като брутният размер на възнаграждението, на което очаква да има право в замяна на прехвърлената конкретна стока или услуга.
- Б36 Предприятието е агент, ако задължението му за изпълнение е да уреди доставката на конкретната стока или услуга от друга страна. Предприятие, което е агент, не контролира конкретната стока или услуга, доставена от друга страна, преди тази стока или услуга да бъде прехвърлена на клиента. Когато (или доколкото) предприятието, което е агент, удовлетворява задължение за изпълнение, то признава приход в размер на таксата или комисионата, на които очаква да има право в замяна на това, че е уредило конкретните стоки или услуги да бъдат доставени от другата страна. Таксата или комисионата на предприятието може да бъде нетният размер на възнаграждението, който предприятието запазва след като заплати на другата страна възнаграждението, получено в замяна на стоките или услугите, които трябва да бъдат доставени от тази страна.
- Б37 Обстоятелствата, показващи, че предприятието контролира конкретната стока или услуга, преди тя да бъде прехвърлена на клиента (и следователно е принципал (вж. параграф Б35), включват, но не се ограничават до следното:
- а) предприятието носи основната отговорност за изпълнението на обещанието за доставяне на конкретната стока или услуга. Това обикновено включва отговорността по отношение на приемливостта на конкретната стока или услуга (например, основната отговорност за това стоката или услугата да отговаря на спецификациите на клиента). Ако предприятието носи основната отговорност за изпълнението на обещанието за доставяне на конкретната стока или услуга, това може да означава, че другата страна, участваща в доставянето на стоката или услугата, действа от негово име.
 - б) има риск за материалните запаси на предприятието преди конкретната стока или услуга да бъде прехвърлена на клиента или след прехвърлянето на контрола на клиента (например ако клиентът има право на връщане). Ако предприятието например получи или се ангажира да получи конкретната стока или услуга преди сключването на договора с клиента, това може да означава, че то може да ръководи използването и по същество да получи всички останали ползи от стоката или услугата, преди тя да бъде прехвърлена на клиента.
 - в) предприятието има свобода на преценка при определянето на цената на конкретната стока или услуга. Определянето на цената, която клиентът плаща за конкретната стока или услуга, може да означава, че предприятието може да ръководи използването на стоката или услугата и по същество да получи всички останали ползи. В някои случаи обаче право на преценка при определянето на цените може да има агентът. Агентът например може да определя цените с известна гъвкавост, за да генерира допълнителни приходи от своята услуга, чрез която урежда стоки или услуги да бъдат доставени на клиентите от други страни.
- Б37А Обстоятелствата по параграф Б37 може да имат отношение към преценката относно контрола в по-голяма или в по-малка степен в зависимост от естеството на конкретната стока или услуга и условията по договора. Освен това при различните договори те могат да имат различна тежест.
- Б38 Ако друго предприятие поеме задължения за изпълнение, които има предприятието, както и неговите права по договора, така че предприятието вече да не е длъжно да удовлетвори задължението за изпълнение, свързано с прехвърлянето на клиента на конкретната стока или услуга (т.е. предприятието вече не действа в качеството си на принципал), предприятието не признава приход за това задължение за изпълнение. Вместо това предприятието преценява дали да признае приходите от удовлетворяване на задължението за изпълнение, свързано с получаването на договор за другата страна (т.е. дали предприятието действа като агент).

Опции на клиента за допълнителни стоки или услуги

- Б39 Опциите, които има клиентът за придобиване на допълнителни стоки или услуги безплатно или с отстъпка, могат да бъдат под различна форма, включително стимули за увеличаване на продажбите, бонусни отстъпки (или точки) за клиента, възможности за подновяване на договорите или други отстъпки за бъдещи стоки или услуги.
- Б40 Ако в договор предприятието предоставя на клиента опцията да придобие допълнителни стоки или услуги, тази опция поражда задължение за изпълнение по договора само ако опцията осигурява на клиента съществено право, което той не би получил, ако не сключи договора (например, норма на дисконтиране, която е в допълнение към гамата от отстъпки, които обикновено се дават за тези стоки или услуги за тази категория клиенти в този географски район или пазар). Ако опцията осигурява съществено право на клиента, клиентът фактически плаща на предприятието предварително за бъдещите стоки или услуги и предприятието признава приходите, когато тези бъдещи стоки или услуги бъдат прехвърлени или когато срокът за упражняване на опцията изтече.

- Б41 Ако клиентът има опцията да получи допълнителна стока или услуга на цена, която отразява самостоятелната продажна цена на стоката или услугата, тази опция не предоставя на клиента съществено право, дори ако опцията може да бъде упражнена само със сключването на предишния договор. В тези случаи предприятието е направило пазарна оферта, която то отчита в съответствие с настоящия стандарт, едва когато клиентът упражни опцията да закупи допълнителните стоки или услуги.
- Б42 Съгласно параграф 74 предприятието трябва да разпреди цената на сделката към задълженията за изпълнение въз основа на относителната самостоятелна продажна цена. Ако самостоятелната продажна цена за опцията, позволяваща на клиента да придобие допълнителни стоки или услуги, не е пряко наблюдаема, предприятието я оценява приблизително. Приблизителната оценка отразява отстъпката, която клиентът би получил при упражняване на опцията, коригирана за всяко едно от следните условия:
- а) всяка отстъпка, която клиентът може да получи без да упражни опцията; и
 - б) вероятността за упражняване на опцията.
- Б43 Ако клиентът има съществено право да придобие бъдещи стоки или услуги и тези стоки или услуги са подобни на оригиналните стоки или услуги по договора и са предоставени в съответствие с условията на първоначалния договор, тогава предприятието може, като практическа алтернатива на приблизителното изчисляване на самостоятелната продажна цена на опцията, да разпреди цената на сделката към стоките или услугите, включени в опцията, чрез препратка към стоките или услугите, които се очаква да бъдат доставени, и съответстващото очаквано възнаграждение. Обикновено тези видове опции са за подновяване на договор.

Неупражнени права на клиентите

- Б44 В съответствие с параграф 106 при получаването на авансово плащане от клиент, предприятието признава пасив по договор в размер на авансовото плащане за задължението му за изпълнение, свързано с прехвърлянето или с готовността да прехвърли стоки или услуги в бъдеще. Предприятието отписва този пасив по договор (и признава приход), когато прехвърли тези стоки или услуги и следователно удовлетворява задължението си за изпълнение.
- Б45 Авансово плащане на предприятието от страна на клиента, което не подлежи на възстановяване, поражда за клиента правото да получи стока или услуга в бъдеще (и задължава предприятието да има готовност да прехвърли дадена стока или услуга). Клиентите обаче може да не упражняват всички свои договорни права. Тези неупражнени права често се наричат „непредявена претенция“.
- Б46 Ако предприятието очаква да има право на сума за непредявена претенция във връзка с пасив по договор, предприятието признава очакваната сума за непредявена претенция като приход, пропорционално на схемите на права, упражнявани от клиента. Ако предприятието не очаква да има право на сума за непредявена претенция, то признава очакваната сума за непредявена претенция като приход, когато вероятността клиентът да упражни останалите си права стане незначителна. При определяне на това дали предприятието очаква да има право на сума за непредявена претенция, предприятието взема предвид изискванията в параграфи 56—58 относно приблизителните оценки на променливото възнаграждение, съдържащи ограничения.
- Б47 Предприятието признава пасив (а не приход) за получено възнаграждение, което се дължи на неупражнените права на клиент, който предприятието е задължено да прехвърли на друга страна, например държавен субект, в съответствие с приложимото законодателство в областта на собствеността, за която не е предявен иск.

Авансови такси, неподлежащи на възстановяване (и някои свързани с тях разходи)

- Б48 При някои договори предприятието начислява на клиента към влизането в сила на договора или около тази дата авансова такса, която не подлежи на възстановяване. Примерите включват такси по договори за членство в спортни клубове, такси за активиране на договори за далекосъобщителни услуги, такси за включване при някои договори за услуги и първоначални такси при някои договори за доставка.
- Б49 За да установи задължения за изпълнение в такива договори, предприятието преценява дали таксата е свързана с прехвърлянето на обещаната стока или услуга. В много случаи, макар че авансовата такса, която не подлежи на възстановяване, е свързана с дейност, която предприятието е длъжно да извършва към или около момента на влизане в сила на договора, за да изпълни договора, тази дейност не води до прехвърляне на обещаната стока или услуга към клиента (вж. параграф 25). Вместо това, авансовата такса е авансово плащане за бъдещи стоки или услуги и следователно ще бъде призната като приход, когато тези бъдещи стоки и услуги бъдат предоставени. Срокът за признаване на приходите ще се удължи след първоначалния срок по договора, ако предприятието дава на клиента опция за подновяване на договора и тази опция поражда за клиента същественото право, описано в параграф Б40.

- Б50 Ако авансовата такса, която не подлежи на възстановяване, се отнася за стока или услуга, предприятието оценява дали да отчете стоката или услугата като отделно задължение за изпълнение в съответствие с параграфи 22—30.
- Б51 Предприятието може да начислява авансова такса, неподлежаща на възстановяване, отчасти като компенсация за разходи, направени при изготвянето на договор (или други административни задачи, както е описано в параграф 25). Ако тези дейности по изготвянето на договора не удовлетворяват задължение за изпълнение, предприятието не взема под внимание тези дейности (и свързаните с това разходи), когато измерва напредъка в съответствие с параграф Б19. Това е така, тъй като разходите, свързани с дейности по изготвянето на договора, не отразяват прехвърлянето на услуги на клиента. Предприятието оценява дали разходите, направени във връзка с дейности по изготвяне на договор, са довели до възникването на актив, което се признава в съответствие с параграф 95.

Лицензиране

- Б52 С лиценза се създават права на клиента по отношение на интелектуалната собственост на предприятието. Лицензите за интелектуална собственост могат да включват, но не са ограничават до, лицензи за всяко от следните:
- а) програмни продукти и технология;
 - б) игрални филми, музика и други форми на медии и развлечения;
 - в) франчайзи; и
 - г) патенти, търговски марки и авторски права.
- Б53 В допълнение към обещанието за предоставяне на лиценз (или лицензи) на клиента, предприятието може също да обещае да прехвърли на клиента други стоки или услуги. Тези обещания могат да бъдат изрично посочени в договора или да се подразбират от обичайната стопанска практика на предприятието, от публикувани политики или конкретни декларации (вж. параграф 24). Както и при други видове договори, когато договор с клиент включва обещание за предоставяне на лиценз (или лицензи), в допълнение към други обещани стоки или услуги, предприятието прилага параграфи 22—30, за да установи всяко от задълженията за изпълнение по договора.
- Б54 Ако обещанието за предоставяне на лиценз не е отделено от другите обещани по договора стоки или услуги в съответствие с параграфи 26—30, предприятието отчита обещанието за предоставяне на лиценз и тези други обещани стоки или услуги заедно като едно задължение за изпълнение. Примери на лицензии, които не са отделени от други стоки или услуги, обещани в договора, включват следното:
- а) лиценз, който представлява компонент от материална стока и е неразделна част от функционалността на стоката; и
 - б) лиценз, от който клиентът може да се възползва само във връзка със свързана услуга (например онлайн услуга, предоставена от предприятието, която чрез издаването на лиценза позволява на клиента достъп до съдържание).
- Б55 Ако лицензът не е отделен, предприятието прилага параграфи 31—38, за да определи дали задължението за изпълнение (което включва обещания лиценз) е задължение за изпълнение, удовлетворявано с течение на времето или в определен момент.
- Б56 Ако обещанието за предоставяне на лиценз е отделено от другите обещани стоки или услуги по договора и следователно обещанието за предоставяне на лиценз представлява отделно задължение за изпълнение, предприятието определя дали лицензът е прехвърлен на клиента в определен момент или с течение на времето. При това определяне предприятието взема предвид дали естеството на даденото от предприятието обещание да предостави лиценз на даден клиент е обещание за предоставяне на клиента на едно от следните две права:
- а) право на достъп до интелектуалната собственост на предприятието, както съществува през срока на лиценза; или
 - б) право на използване на интелектуалната собственост на предприятието, както съществува в момента, в който е предоставен лицензът.

Определяне на естеството на даденото от предприятието обещание

- Б57 [Заличен]
- Б58 Естеството на обещанието на предприятието при предоставянето на лиценз е обещание за предоставяне на право на достъп до интелектуалната собственост на предприятието, ако са изпълнени всички от следните критерии:
- а) договърът изисква или клиентът има основания да очаква, че предприятието ще предприеме дейности, които влияят значително на интелектуалната собственост, по отношение на която клиентът има права (вж. параграфи Б59 и Б59А);
 - б) правата, получени посредством лиценза, излагат пряко клиента на всякакви положителни или отрицателни последици от дейността на предприятието, посочени в параграф Б58, буква а); и
 - в) тези дейности не водят до прехвърляне на стока или услуга на клиента при извършването на тези дейности (вж. параграф 25).
- Б59 Фактори, които могат да сочат, че клиентът има основания да очаква, че предприятието ще предприеме дейности, които влияят значително върху интелектуалната собственост, включват структурата, обичайните стопански практики на предприятието, публикуваните политики или конкретни декларации. Въпреки че не е определящо, съществуването на общ икономически интерес (например свързано с продажба лицензионно възнаграждение) между предприятието и клиента, свързан с интелектуалната собственост, на която клиентът има права, може също да сочи, че клиентът има основания да очаква, че предприятието ще предприеме подобни действия.
- Б59А Дейността на предприятието оказва значително въздействие върху интелектуалната собственост, по отношение на която клиентът има права, когато:
- а) се очаква тази дейност значително да промени формата (например разработката или съдържанието) или функционалността (например възможността за изпълнение на дадена функция или задача) на интелектуалната собственост; или
 - б) възможността на клиента да получи полза от интелектуалната собственост до голяма степен произтича от тази дейност или зависи от нея. Например ползата от дадена марка често произтича или зависи от текущата дейност на предприятието в подкрепа — или за запазване — на стойността на интелектуалната собственост.
- Ако интелектуалната собственост, по отношение на която клиентът има права, се характеризира със съществена самостоятелна функционалност, тази функционалност е източник на значителна част от ползата от тази интелектуална собственост. Следователно възможността на клиента да получи полза от тази интелектуална собственост няма да бъде засегната значително от дейността на предприятието, освен ако дейността не променя значително формата и функционалността на интелектуалната собственост. Видовете интелектуална собственост, които често се характеризират със съществена самостоятелна функционалност, включват програмни продукти, биологични съставки или формули на лекарствени продукти, както и медийно съдържание в окончателен вид (например филми, телевизионни предавания и музикални записи).
- Б60 Ако са изпълнени критериите по параграф Б58, предприятието отчита обещанието да предостави лиценз като задължение за изпълнение, удовлетворено с течение на времето, тъй като клиентът едновременно ще получи и употреби ползата от дейността на предприятието, предоставящо достъп до своята интелектуална собственост при изпълнението на дейността (вж. параграф 35, буква а). Предприятието прилага параграфи 39—45, за да избере подходящ метод за измерване на постигнатия от него напредък към пълно удовлетворяване на задължението за изпълнение, свързано с предоставянето на достъп.
- Б61 Ако критериите в параграф Б58 не са изпълнени, естеството на обещанието на предприятието е да предостави право на ползване на интелектуалната собственост на предприятието, доколкото интелектуалната собственост съществува (като форма и функционалност) в момента, в който клиентът получава лиценза. Това означава, че клиентът може да ръководи използването на лиценза и да получава по същество всички останали ползи от него, към момента на прехвърляне на лиценза. Предприятието отчита обещанието за предоставяне на право на ползване на интелектуална собственост на предприятието като задължение за изпълнение, удовлетворено към определен момент във времето. Предприятието прилага параграф 38, за да определи момента, в който лицензът се прехвърля на клиента. Приходът от лиценз, който дава право за ползване на интелектуална собственост на предприятието, не може да бъде признат преди началото на периода, по време на който клиентът може да използва и употреби лиценза. Например, ако периодът за лиценз за програмни продукти започва преди предприятието да предостави (или по друг начин да осигури на разположение) на клиента код, който позволява на клиента незабавно да използва програмните продукти, предприятието не би признало приходите преди този код да бъде предаден (или предоставен на разположение по друг начин).

Б62 Предприятието не взема под внимание следните фактори при определяне дали даден лиценз осигурява право на достъп до интелектуалната собственост на предприятието или право за използване на интелектуалната собственост на предприятието:

- а) времеви ограничения, географски регион или употреба — съгласно тези ограничения се определят по-скоро характеристиките на обещания лиценз, отколкото това дали предприятието удовлетворява задължението си в определен момент или с течение на времето;
- б) гаранции, предоставени от предприятието, че то има валиден патент за интелектуалната собственост и че то ще защитава този патент от неразрешено използване — обещание за защита на патентното право не представлява задължение за изпълнение, тъй като актът на защита на патента защитава стойността на активите на интелектуалната собственост на предприятието и дава увереност на клиента, че прехвърленият лиценз отговаря на обещанията в договора спецификации.

Лицензионни възнаграждения, свързани с продажби и с използване

Б63 Независимо от изискванията на параграфи 56—59, предприятието признава приходите за лицензионни възнаграждения, свързани с продажби и с използване, обещани в замяна на лиценз за интелектуална собственост, само когато (или като) настъпи по-късното от следните събития:

- а) последваща продажба или използване; и
- б) задължението за изпълнение, към което са разпределени някои или всички от лицензионните възнаграждения, свързани с продажби и с използване, е било удовлетворено (или частично удовлетворено).

Б63А Посоченото в параграф Б63 изискване за лицензионни възнаграждения, свързани с продажби и с използване, се прилага, когато лицензионните възнаграждения се отнасят само до лиценз за интелектуална собственост или в много голяма степен са свързани с лиценз за интелектуална собственост (например лицензионните възнаграждения могат да са свързани в много голяма степен с лиценз за интелектуална собственост, когато предприятието има основания да очаква, че клиентът би приписал значително по-голяма стойност на лиценза, отколкото на другите стоки или услуги, за които се отнасят лицензионните възнаграждения).

Б63Б Ако изискването в параграф Б63А е спазено, приходите от лицензионни възнаграждения, свързани с продажби и с използване, се признават изцяло в съответствие с параграф Б63. Ако изискването в параграф Б63А не е спазено, по отношение на лицензионните възнаграждения, свързани с продажби и с използване, се прилагат изискванията относно променливото възнаграждение, посочени в параграфи 50—59.

Споразумения за обратно изкупуване

Б64 Споразумение за обратно изкупуване е договор, по който предприятието продава актив и обещава или има опцията (в същия договор или в друг договор) да купи обратно актива. Изкупеният обратно актив може да бъде активът, който първоначално е бил продаден на клиента, актив, който е по същество същият, или друг актив, от който първоначално продаденият актив е бил част.

Б65 Обикновено съществуват три вида споразумения за обратно изкупуване:

- а) задължение на предприятието да изкупи обратно актива (форуърд);
- б) право на предприятието да изкупи обратно актива (опция за покупка); и
- в) задължение на предприятието да изкупи обратно актива при искане от страна на клиента (опция за продажба).

Форуърд или опция за покупка

Б66 Ако предприятието има задължение или право да изкупи обратно актива (форуърд или опция за покупка), клиентът не получава контрол върху актива, тъй като клиентът е ограничен в способността да ръководи използването и да получава по същество всички останали ползи от актива, дори и клиентът да е влязъл във физическо владение на актива. Следователно предприятието отчита договора по един от следните начини:

- а) договор за лизинг в съответствие с МСФО 16 *Лизинг*, ако предприятието може или трябва да закупи обратно актива, за сума, която е по-малка от първоначалната продажна цена на актива, освен ако договорът е част от сделка за продажба с обратен лизинг; Ако договорът е част от сделка за продажба с обратен лизинг, предприятието продължава да признава актива, а също признава и финансов пасив за полученото от клиента възнаграждение. Предприятието отчита финансовия пасив в съответствие с МСФО 9; или
- б) споразумение за финансиране в съответствие с параграф Б68, ако предприятието може или трябва да закупи обратно актива, за сума, която е равна или по-голяма от първоначалната продажна цена на актива.
- Б67 При сравняване на цената на обратно изкупуване с продажната цена предприятието взема предвид стойността на парите във времето.
- Б68 Ако споразумението за обратно изкупуване е споразумение за финансиране, предприятието продължава да признава актива, а също признава и финансов пасив за полученото от клиента възнаграждение. Предприятието признава разликата между размера на полученото от клиента възнаграждение и размера на възнаграждението, което трябва да бъде платено на клиента като лихва, ако е приложимо, като разходи по обработка или съхранение (например застраховка).
- Б69 Ако опцията изтече, без да бъде използвана, предприятието отписва пасива и признава приходите.

Опция за продажба

- Б70 Ако предприятието има задължение да закупи обратно актива при искане от страна на клиента (опция за продажба) на цена, която е по-ниска от първоначалната продажна цена на актива, предприятието преценява при влизането в сила на договора дали клиентът има значителен икономически стимул да упражни това право. Упражняването на това право от страна на клиента води до това, че клиентът действително плаща на предприятието възнаграждение за правото да ползва определен актив за определен период от време. Ето защо, ако клиентът има значителен икономически стимул да упражни това право, предприятието отчита споразумението като лизинг в съответствие с МСФО 16, освен ако договорът е част от сделка за продажба с обратен лизинг. Ако договорът е част от сделка за продажба с обратен лизинг, предприятието продължава да признава актива, а също признава и финансов пасив за полученото от клиента възнаграждение. Предприятието отчита финансовия пасив в съответствие с МСФО 9.
- Б71 За да определи дали клиентът има значителен икономически стимул да упражни правото си, предприятието взема под внимание различни фактори, включително съотношението на цената на обратно изкупуване с очакваната пазарна стойност на актива към датата на обратното изкупуване и времето до изтичането на това право. Например, ако цената на обратното изкупуване се очаква значително да надвишава пазарната стойност на актива, това може да показва, че клиентът има значителен икономически стимул да упражни опцията за продажба.
- Б72 Ако клиентът няма значителен икономически стимул да упражни правото си при цена, която е по-ниска от първоначалната продажна цена на актива, предприятието отчита споразумението, все едно е продажба на продукт с право на връщане, както е описано в параграфи Б20—Б27.
- Б73 Ако цената на обратното изкупуване на актива е равна или по-голяма от първоначалната продажна цена и е по-голяма от очакваната пазарна стойност на актива, договорът е всъщност споразумение за финансиране и следователно трябва да бъде отчитан, както е описано в параграф Б68.
- Б74 Ако цената на обратното изкупуване на актива е равна или по-голяма от първоначалната продажна цена и е по-малка или равна на очакваната пазарна стойност на актива, и клиентът няма значителен икономически стимул да упражни правото си, тогава предприятието отчита споразумението, все едно е продажба на продукт с право на връщане, както е описано в параграфи Б20—Б27.
- Б75 При сравняване на цената на обратно изкупуване с продажната цена предприятието взема предвид стойността на парите във времето.
- Б76 Ако опцията изтече, без да бъде използвана, предприятието отписва пасива и признава приходите.

Договори за консигнация

- Б77 Когато предприятието доставя продукт на друга страна (например продавач или дистрибутор), за да бъде продаден на крайни клиенти, предприятието оценява дали другата страна е получила контрол върху продукта към дадения момент. Продукт, който е доставен на друга страна, може да се държи на консигнация, ако другата страна не е получила контрол върху продукта. Съответно, предприятието не признава приходи при доставката на продукта на другата страна, ако доставеният продукт се държи на консигнация.
- Б78 Признайте, че дадено споразумение е договор за консигнация, включват, но не се ограничават до следните:
- а) продуктът се контролира от предприятието до настъпването на определено събитие, като например продажбата на продукта на клиент на търговеца или до изтичане на определен срок;
 - б) предприятието е в състояние да изиска връщането на продукта или да го прехвърли на трета страна (например друг търговец); и
 - в) търговецът няма безусловно задължение да плати за продукта (въпреки че може да бъде задължен да плати депозит).

Договорености за фактуриране и задържане

- Б79 Договореност за фактуриране и задържане е договор, по силата на който предприятието издава фактура на клиента за даден продукт, но предприятието запазва продукта във физическо владение, докато той не бъде прехвърлен на клиента в определен момент в бъдеще. Например, клиент може да поиска от предприятието да сключи такъв договор с него поради липсата на пространство за съхраняване на продукта или поради закъснения в производствения график на клиента.
- Б80 Предприятието определя кога е удовлетворило задължението си за изпълнение да прехвърли продукта, като оцени кога даден клиент получава контрол върху този продукт (вж. параграф 38). При някои договори контролът се предава или когато продуктът е доставен на клиента на място, или когато продуктът е изпратен, в зависимост от условията на договора (включително условия за доставка и изпращане). Въпреки това, при някои договори клиентът може да получи контрол върху даден продукт, дори ако продуктът остане във физическото владение на предприятието. В този случай клиентът може да ръководи използването на продукта и да получава по същество всички останали ползи от него, въпреки че е решил да не упражни правото си да встъпи във физическо владение на този продукт. Следователно предприятието не контролира продукта. Вместо това, предприятието предоставя на клиента попечителски услуги над активите на клиента.
- Б81 В допълнение към прилагането на изискванията в параграф 38, за да може клиент да придобие контрол върху даден продукт при договорености за фактуриране и задържане, трябва да бъдат изпълнени всички от следните критерии:
- а) основанието за договореност за фактуриране и задържане трябва да бъде съществен (например договореността е по искане на клиент);
 - б) продуктът трябва да бъде идентифициран отделно като принадлежащ на клиента;
 - в) продуктът понастоящем трябва да бъде готов за физическо прехвърляне на клиента; и
 - г) предприятието не може да бъде в състояние да използва стоката или да я насочва към друг клиент.
- Б82 Ако предприятието признава приходи от продажбата на продукт при договореност за фактуриране и задържане, предприятието преценява дали има оставащи задължения за изпълнение (например за попечителски услуги) в съответствие с параграфи 22—30, към които предприятието отнася част от цената на сделката в съответствие с параграфи 73—86.

Приемане от страна на клиента

- Б83 В съответствие с параграф 38, буква д), приемането от страна на клиента на актив може да е признак, че клиентът е получил контрол върху актива. Клаузите за приемане на актива от клиента позволяват на клиента да се откаже от договора или да изиска от предприятието да предприеме коригиращи действия, ако стоката или услугата не отговаря на договорените спецификации. Предприятието взема предвид подобни клаузи, когато преценява в кой момент клиентът получава контрол върху стоката или услугата.
- Б84 Ако предприятието може обективно да определи, че контролът върху стоката или услугата е бил прехвърлен на клиента в съответствие с уговорените в договора спецификации, то тогава приемането на актива от клиента е формалност, която не засяга определения от предприятието момент, в който клиентът е получил контрол върху стоката или услугата. Например, ако клаузата за приемането на актива от клиента се основава на изпълнението на конкретни характеристики относно размера и теглото, предприятието би било в състояние да установи дали тези критерии са били изпълнени, преди да получи потвърждение за приемането на актива от клиента. Опитът на предприятието с договори за подобни стоки или услуги може да представи доказателства, че стока или услуга, предоставена на клиента, е в съответствие с уговорените в договора спецификации. Ако приходът се признава преди приемането на актива от клиента, предприятието все пак трябва да вземе предвид дали съществуват оставащи задължения за изпълнение (например монтаж на оборудване) и да прецени дали да ги отчита отделно.
- Б85 Ако обаче предприятието не може обективно да определи дали стоката или услугата, предоставени на клиента, е в съответствие с уговорените в договора спецификации, тогава то не би могло да заключи, че клиентът е получил контрол, докато предприятието не получи потвърждение за приемането на актива от клиента. Това е така, тъй като при тези обстоятелства предприятието не може да определи, дали клиентът може да ръководи използването на стоката или услугата и да получава по същество всички останали ползи от нея.
- Б86 Ако предприятието доставя продукти на клиент за извършване на опити или на оценка и клиентът не е задължен да плати каквото и да било възнаграждение до изтичане на пробния период, контролът върху продукта не е прехвърлен на клиента, докато клиентът не приеме продукта или докато не изтече пробният период.

Оповестяване на разбивка на приходите

- Б87 Съгласно параграф 114 предприятието трябва да представи разбивка на приходите от договори с клиенти по категории, които показват по какъв начин икономическите фактори влияят на естеството, размера, разпределението във времето и несигурността на приходите и паричните потоци. Следователно в зависимост от фактите и обстоятелствата, които имат отношение към договорите на предприятието с клиенти, се определя колко подробна да е разбивката на приходите на предприятието за целите на това оповестяване. Възможно е някои предприятия да трябва да използват повече от един вид категории, за да постигнат целта в параграф 114 за разбивката на приходите. Други предприятия може да постигнат целта, като използват само един вид категория за разбивка на приходите.
- Б88 При избора на вид категория (или категории) за разбивката на приходите, предприятието взема предвид как информацията за приходите на предприятието е била представена за други цели, включително всички от следните:
- а) оповестявания, представени извън финансовите отчети (например в съобщения за печалбата, годишни доклади, представяния за инвеститорите);
 - б) информация, редовно преглеждана от ръководителя, вземащ главните оперативни решения, с оглед оценка на финансовите резултати на оперативните сегменти; и
 - в) друга информация, която е подобна на вида информация, посочена в параграф Б88, букви а) и б) и която се използва от предприятието или от ползвателите на финансовите отчети на предприятието да оценяват финансовите резултати на предприятието или да вземат решения за разпределяне на ресурсите.
- Б89 Примери за категориите, които може да бъдат подходящи, включват, но не са ограничават до следните:
- а) вид стока или услуга (например основни продуктови линии);
 - б) географски регион (например държава или регион);

- в) пазар или вид клиент (например правителствени и неправителствени клиенти);
- г) вид на договора (например договори с твърдо определени цени и договори за време и материали);
- д) срок на договора (например краткосрочни и дългосрочни договори);
- е) срокове за прехвърлянето на стоките или услугите (например приходи от стоки или услуги, които се прехвърлят на клиентите в определен момент, и приходи от стоки или услуги, прехвърляни с течение на времето); и
- ж) канали за продажба (например стоки, продавани пряко на клиентите, и стоки, продавани чрез посредници).

Допълнение В

Дата на влизане в сила и преходни разпоредби

Настоящото допълнение представлява неразделна част от Стандарта и е със същата правна сила като останалите части на Стандарта.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- В1 Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните отчетни периоди, започващи на или след 1 януари 2018 година. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага настоящия стандарт за по-ранен период, то оповестява този факт.
- В1А С МСФО 16 *Лизинг*, издаден през януари 2016 г., бяха изменени параграфи 5, 97, Б66 и Б70. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 16.
- В1Б С документа, озаглавен *Разяснения към МСФО 15 „Приходи от договори с клиенти“* и издаден през април 2016 г., бяха изменени параграфи 26, 27, 29, Б1, Б34 — Б38, Б52 — Б53, Б58, В2, В5 и В7, бе заличен параграф Б57 и бяха добавени параграфи Б34А, Б35А, Б35Б, Б37А, Б59А, Б63А, Б63Б, В7А и В8А. Предприятието прилага тези изменения за годишните отчетни периоди, започващи на или след 1 януари 2018 г. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- В1В С МСФО 17, издаден през май 2017 г., бе изменен параграф 5. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 17.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- В2 За целите на преходните разпоредби в параграфи В3 — В8А:
- а) датата на първоначално прилагане е началото на отчетния период, в който предприятието прилага за първи път настоящия стандарт; и
- б) изпълнен договор е договор, по който предприятието е прехвърлило всички стоки или услуги, определени в съответствие с МСС 11 *Договори за строителство*, МСС 18 *Приходи* и свързаните с тях разяснения.
- В3 Предприятието прилага настоящия стандарт по един от следните два метода:
- а) с обратна сила за всеки преходен отчетен период, представен в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, за който се прилагат практически целесъобразните мерки по параграф В5; или
- б) с обратна сила със съвкупния ефект от първоначалното прилагане на настоящия стандарт, признат към датата на първоначалното прилагане в съответствие с параграфи В7—В8.
- В4 Без да се засягат изискванията на параграф 28 от МСС 8, когато настоящият стандарт се прилага за първи път, предприятието представя само количествената информация, изисквана съгласно параграф 28, буква е) от МСС 8, за годишния период, непосредствено предхождащ първия годишен период, за който се прилага настоящият стандарт („непосредствено предхождащия период“), и само ако предприятието прилага настоящия стандарт с обратна сила в съответствие с параграф В3, буква а). Предприятието може също, но не е задължено, да представи тази информация за текущия период или за по-ранни сравнителни периоди.
- В5 Предприятието може да използва една или повече от следните практически целесъобразни мерки, когато прилага настоящия стандарт с обратна сила в съответствие с параграф В3, буква а):
- а) за изпълнените договори предприятието не трябва да преизчислява данните за договори, които:
- и) започват и завършват в рамките на един и същи годишен отчетен период; или

- ii) са изпълнени договори към началото на най-ранния представен период.
 - б) за изпълнените договори с променливо възнаграждение предприятието може да използва цената на сделката към датата, на която договорът е бил изпълнен, вместо да оценява приблизително размерите на променливото възнаграждение през сравнителните отчетни периоди;
 - в) за договорите, които са били променени преди началото на най-ранния представен период, предприятието не трябва да преизчислява с обратна сила данните за договора по отношение на промените в него, направени в съответствие с параграфи 20—21. Вместо това предприятието отразява съвкупното въздействие на всички промени, възникнали преди началото на най-ранния представен период, в следните случаи:
 - i) при установяване на удовлетворените и неудовлетворените задължения за изпълнение;
 - ii) при определяне на цената на сделката; и
 - iii) при разпределяне на цената на сделката по отношение на удовлетворените и неудовлетворените задължения за изпълнение.
 - г) за всички отчетни периоди, представени преди датата на първоначалното прилагане, предприятието не е необходимо да оповестява частта от цената на сделката, разпределена към оставащите задължения за изпълнение, и обяснение на това, когато предприятието очаква да признае тази сума като приходи (вж. параграф 120).
- B6** За всяка практически целесъобразна мярка по параграф B5, която предприятието използва, предприятието прилага тази практическа целесъобразна мярка последователно към всички договори в рамките на всички представени отчетни периоди. Освен това предприятието оповестява всяко от следните:
- а) използваните практически целесъобразни мерки; и
 - б) доколкото това е възможно при разумни усилия, качествена оценка на очакваните последици от прилагането на всяка от тези мерки.
- B7** Ако предприятието избере да прилага настоящия стандарт с обратна сила в съответствие с параграф B3, буква б) предприятието признава съвкупния ефект от първоначалното прилагане на настоящия стандарт като корекция на началното салдо на неразпределената печалба (или друг компонент на собствения капитал, по целесъобразност) за годишния отчетен период, който включва датата на първоначално прилагане. Съгласно този преходен метод предприятието може да избере да прилага настоящия стандарт с обратна сила само за договорите, които не са изпълнени договори към датата на първоначалното прилагане (например 1 януари 2018 г. за предприятие, в което за край на годината се взема 31 декември).
- B7A** Предприятие, което прилага настоящия стандарт с обратна сила в съответствие с параграф B3, буква б), може също така да използва практически целесъобразната мярка по параграф B5, буква в), съответно:
- а) или за всички промени на договора, възникнали преди началото на най-ранния представен период, или
 - б) за всички промени на договора, възникнали преди датата на първоначалното прилагане.
- Ако предприятието прилага тази практическа целесъобразна мярка, то я прилага последователно за всички договори и оповестява информацията, изисквана от параграф B6.
- B8** За отчетни периоди, които включват датата на първоначалното прилагане, предприятието прави следните допълнителни оповестявания, ако настоящият стандарт се прилага с обратна сила в съответствие с параграф B3, буква б):
- а) сумата, с която всяка статия във финансовите отчети е засегната в текущия отчетен период от прилагането на настоящия стандарт в сравнение с МСС 11, МСС 18 и свързаните с това тълкувания, които са били в сила преди промяната; и

б) обяснение на причините за значителни промени, определени в параграф В8, буква а).

В8А Предприятието прилага документа, озаглавен *Разяснения към МСФО 15* (вж. параграф В1Б), с обратна сила в съответствие с МСС 8. Когато прилага измененията с обратна сила, предприятието ги прилага така, сякаш те са били включени в МСФО 15 към датата на първоначалното прилагане. Следователно предприятието не прилага тези изменения за отчетните периоди и за договорите, за които изискванията на МСФО 15 не се прилагат в съответствие с параграфи В2 — В8. Например, ако предприятието прилага МСФО 15 в съответствие с параграф В3, буква б) само за договори, които не са изпълнени договори към датата на първоначалното прилагане, то не преизчислява изпълнените договори към датата на първоначалното прилагане на МСФО 15 по отношение на последиците от тези изменения.

Позовавания на МСФО 9

В9 Ако предприятието прилага настоящия стандарт, но все още не прилага МСФО 9 *Финансови инструменти*, всяко позоваване в настоящия стандарт на МСФО 9 се чете като позоваване на МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*.

ОТМЯНА НА ДРУГИ СТАНДАРТИ

В10 Настоящият стандарт заменя следните стандарти:

- а) МСС 11 *Договори за строителство*;
- б) МСС 18 *Приходи*;
- в) Разяснение 13 на КРМСФО *Програми за лоялност на клиенти*;
- г) Разяснение 15 на КРМСФО *Споразумения за строителство на недвижим имот*;
- д) Разяснение 18 на КРМСФО *Прехвърляне на активи от клиенти*; и
- е) Разяснение 31 на ПКР *Приходи — бартерни сделки, включващи рекламни услуги*

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 16

Лизинг

ЦЕЛ

- 1 **В настоящия стандарт се установяват принципите за признаването, оценяването, представянето и оповестяването на лизинговите договори. Целта е да се гарантира, че лизингополучателите и лизингодателите представят значима информация по начин, осигуряващ достоверното отразяване на тези сделки. Тази информация служи на ползвателите на финансовите отчети като основа при определянето на ефекта, който лизинговите договори имат върху финансовото състояние, финансовите резултати и паричните потоци на дадено предприятие.**
- 2 Когато прилага настоящия стандарт, предприятието взема предвид реда и условията на договорите и всички значими факти и обстоятелства. Предприятието прилага настоящия стандарт последователно за договори с подобни характеристики и при сходни обстоятелства.

ОБХВАТ

- 3 Предприятието прилага настоящия стандарт по отношение на всички лизингови договори, включително лизинг на активи с право на ползване при преотдаване, с изключение на:
 - а) лизинговите договори за проучване или използване на минерали, нефт, природен газ и други подобни невъзстановими ресурси;
 - б) лизинговите договори за биологични активи в рамките на МСС 41 *Земеделие*, държани от лизингополучателя;
 - в) споразуменията за концесия за услуги от обхвата на Разяснение 12 на КРМСФО *Споразумения за концесия за услуги*;
 - г) лицензиите за интелектуална собственост, предоставени от лизингодателя, от обхвата на МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*; и
 - д) правата, притежавани от лизингополучателя по лицензионни договори, от обхвата на МСС 38 *Нематериални активи* за отчетни обекти като кинофилми, видеозаписи, пиеси, ръкописи, патенти и авторски права.
- 4 Лизингополучателят може, но не е задължен, да прилага настоящия стандарт по отношение на лизинга на нематериални активи, различни от посочените в параграф 3, буква д).

ОСВОБОЖДАВАНИЯ ОТ ИЗИСКВАНИЯТА ЗА ПРИЗНАВАНЕ (ПАРАГРАФИ Б3—Б8)

- 5 Лизингополучателят може да избере да не прилага изискванията в параграфи 22—49 по отношение на:
 - а) *краткосрочни лизингови договори*; и
 - б) лизингови договори, *базовият актив* по които е с ниска стойност (както е описано в параграфи Б3—Б8).
- 6 Ако лизингополучателят избере да не прилага изискванията в параграфи 22—49 за краткосрочни лизингови договори или лизингови договори, базовият актив по които е с ниска стойност, лизингополучателят признава свързаните с тях лизингови плащания като разход по линейния метод за срока на лизинговия договор или на друга систематична база. Лизингополучателят прилага друга систематична база, когато тази база отразява по-точно ползите за лизингополучателя.
- 7 Ако отчита краткосрочните лизингови договори, прилагайки параграф 6, лизингополучателят разглежда лизинга като нов лизингов договор за целите на настоящия стандарт, ако:
 - а) има *изменение на лизинговия договор*; или
 - б) има промяна в срока на лизинговия договор (например лизингополучателят упражни опция, която не е били включена при определянето на срока на лизинговия договор).

- 8 По отношение на краткосрочните лизингови договори, изборът се прави по клас на базовия актив, за който се отнася правото на ползване. Клас базови активи е съвкупност от базови активи със сходен характер и употреба в дейностите на предприятието. По отношение на лизинговите договори, базовият актив по които е с ниска стойност, изборът може да се извършва за всеки отделен лизинг.

УСТАНОВЯВАНЕ НА ЛИЗИНГ (ПАРАГРАФИ Б9—Б33)

- 9 **В началото на договора предприятието преценява дали договорът представлява или съдържа елементи на лизинг. Даден договор представлява или съдържа елементи на лизинг, ако по силата на този договор се прехвърля срещу възнаграждение правото на контрол над използването на даден актив за определен период от време. В параграфи Б9—Б31 се съдържат насоки относно оценката на това дали даден договор представлява или съдържа елементи на лизинг.**

- 10 Периодът от време може да бъде изразен като степента на ползване на даден актив (например количеството продукция, за чието производство ще бъде използван елемент от оборудването).
- 11 Предприятието прави повторна оценка дали даден договор представлява или съдържа елементи на лизинг единствено при промяна в реда и условията на договора.

Отделяне на елементите на договора

- 12 За договор, който представлява или съдържа елементи на лизинг, предприятието отчита всеки лизингов компонент отделно от нелизинговите компоненти на договора, освен ако не прилага практически целесъобразната мярка по параграф 15. В параграфи Б32—Б33 се съдържат насоки относно отделянето на компонентите на договора.

Лизингополучател

- 13 За договор, който съдържа лизингов компонент и един или повече допълнителни лизингови или нелизингови компоненти, лизингополучателят разпределя възнаграждението по договора за всеки лизингов компонент въз основа на относителната единична цена на лизинговия компонент и съвкупната единична цена на нелизинговите компоненти.
- 14 Относителната единична цена на лизинговите и нелизинговите компоненти се определя въз основа на цената, която лизингодателят или сходен доставчик би начислил на предприятието за този или подобен компонент поотделно. Ако наблюдаемата самостоятелна цена не е непосредствено достъпна, лизингополучателят прави приблизителна оценка на единичната цена, като използва в максимална степен наблюдаемите данни.
- 15 Като практически целесъобразна мярка лизингополучателят може за всеки клас базови активи да избере да не отделя нелизинговите от лизинговите компоненти и вместо това да отчита всеки лизингов компонент и свързаните с него нелизингови компоненти като отделен лизингов компонент. Лизингополучателят не прилага тази практически целесъобразна мярка за внедрените деривати, които отговарят на критериите в параграф 4.3.3 от МСФО 9 *Финансови инструменти*.
- 16 Когато не се прилага практически целесъобразната мярка по параграф 15, лизингополучателят отчита нелизинговите компоненти в съответствие с другите приложими стандарти.

Лизингодател

- 17 За договор, който съдържа лизингов компонент и един или повече допълнителни лизингови или нелизингови компоненти, лизингодателят разпределя възнаграждението по договора, прилагайки параграфи 73—90 от МСФО 15.

СРОК НА ЛИЗИНГОВИЯ ДОГОВОР (ПАРАГРАФИ Б34—Б41)

- 18 Предприятието определя срока на лизинговия договор като неотменимия срок на лизинга, заедно с:
- а) сроковете, по отношение на които съществува опция за удължаване на лизинговия договор, ако е достатъчно сигурно, че лизингополучателят ще упражни тази опция; и
- б) сроковете, по отношение на които съществува опция за прекратяване на лизинговия договор, ако е достатъчно сигурно, че лизингополучателят ще упражни тази опция.

- 19 Когато преценява дали е достатъчно сигурно, че лизингополучателят ще упражни опцията да удължи или няма да упражни опцията да прекрати срока на лизинга, предприятието взема предвид всички значими факти и обстоятелства, които създават икономически стимул за лизингополучателя да упражни опцията да удължи или да не упражни опцията да прекрати срока на лизинга, както е описано в параграфи Б37—Б40.
- 20 Лизингополучателят прави повторна оценка на това дали е достатъчно сигурно, че ще упражни опцията за удължаване или няма да упражни опцията за прекратяване, при настъпването на важно събитие или съществено изменение в обстоятелствата, което:
- а) е под контрола на лизингополучателя; и
 - б) засяга това доколко е достатъчно сигурно, че лизингополучателят ще упражни опция, която не е била отразена при определянето на срока на лизинговия договор, или няма да упражни опция, която преди това е отразил при определянето на срока на лизинговия договор (както е описано в параграф Б41).
- 21 Предприятието преразглежда срока на лизинговия договор при промяна в неотменимий период на лизинга. Например, неотменимий период на лизинга ще се промени, ако:
- а) лизингополучателят упражни опция, която предприятието не е отразило преди това при определянето на срока на лизинговия договор;
 - б) лизингополучателят не упражни опция, която предприятието е отразило преди това при определянето на срока на лизинговия договор;
 - в) настъпи събитие, което договорно задължава лизингополучателя да упражни опция, която предприятието не е отразило преди това при определянето на срока на лизинговия договор; или
 - г) настъпи събитие, което договорно забранява на лизингополучателя да упражни опция, която предприятието е отразило преди това при определянето на срока на лизинговия договор.

ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛ

Признаване

- 22 Към началната дата лизингополучателят признава актив с право на ползване и пасив по лизинга.

Оценяване

Първоначална оценка

Първоначална оценка на актива с право на ползване

- 23 Към началната дата лизингополучателят оценява актива с право на ползване по цена на придобиване.
- 24 Цената на придобиване на актива с право на ползване обхваща:
- а) размера на първоначалната оценка на пасива по лизинга, както е описано в параграф 26;
 - б) лизинговите плащания, извършени към или преди началната дата, минус получените *стимули по лизинга*;
 - в) *първоначалните преки разходи*, извършени от лизингополучателя; и
 - г) приблизителна оценка на разходите, които лизингополучателят ще направи за демонтаж и преместване на базовия актив, възстановяване на терена, на който активът е разположен, или възстановяване на базовия актив до състоянието, изисквано съгласно реда и условията на лизинговия договор, освен ако тези разходи са направени за производството на материални запаси. Задължението за тези разходи се поема от лизингополучателя към началната дата или, вследствие използването на базовия актив, през определен период.

- 25 Лизингополучателят признава разходите, описани в параграф 24, буква г), като част от разходите за актива с право на ползване, когато поема задължение за тези разходи. Лизингополучателят прилага МСС 2 *Материални запаси* по отношение на разходите, които са направени през определен период вследствие използването на актива с право на ползване за производството на материални запаси през този период. Задълженията за тези разходи, отчитани за прилагането на настоящия стандарт или МСС 2, се признават и оценяват съгласно МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*.

Първоначална оценка на пасива по лизинга

- 26 Към началната дата лизингополучателят оценява пасива по лизинга по настоящата стойност на лизинговите плащания, които не са изплатени към тази дата. Лизинговите плащания се дисконтират с лихвения процент, заложен в лизинга, ако този процент може да бъде непосредствено определен. Ако този процент не може да бъде непосредствено определен, лизингополучателят използва *диференциалния лихвен процент на лизингополучателя*.
- 27 На началната дата лизинговите плащания, включени в оценката на пасива по лизинга, обхващат следните плащания за правото на ползване на базовия актив по време на срока на лизинговия договор, които не са платени към началната дата:
- а) *фиксираните плащания* (включително фиксиранияте по същество плащания, както е описано в параграф Б42), минус подлежащите на получаване стимули по лизинга;
 - б) *променливи лизингови плащания*, зависещи от индекс или процент, които са оценени според стойността на индекса или процента към началната дата (както е описано в параграф 28);
 - в) суми, които се очаква да бъдат дължими от лизингополучателя по *гаранциите за остатъчна стойност*;
 - г) цената на упражняване на опция за покупка, ако е достатъчно сигурно, че лизингополучателят ще упражни тази опция (оценена при отчитане на факторите, описани в параграфи Б37—Б40); и
 - д) плащания на санкции за прекратяване на лизинговия договор, ако в срока на лизинговия договор е отразено упражняването на опция за прекратяването на договора от страна на лизингополучателя.
28. Посочените в параграф 27, буква б) променливи лизингови плащания, които зависят от индекс или процент, включват например плащания, обвързани с индекс на потребителските цени, плащания, обвързани с определен референтен лихвен процент (например LIBOR), или плащания, чийто размер зависи от промени в пазарното равнище на наемите.

Последващо оценяване

Последващо оценяване на актива с право на ползване

29. След началната дата лизингополучателят оценява актива с право на ползване посредством модел на себестойността или цената на придобиване, освен когато прилага някой от моделите за оценяване, описани в параграфи 34 и 35.

Модел на себестойността или цената на придобиване

- 30 Когато прилага модела на себестойността или цената на придобиване, лизингополучателят оценява актива с право на ползване по цена на придобиване:
- а) намалена с натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка; и
 - б) коригирана за отразяване на всяка последваща оценка на пасива по лизинга, както е посочено в параграф 36, буква в).
- 31 Лизингополучателят прилага изискванията за амортизация в МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*, когато съгласно изискванията в параграф 32 амортизира актив с право на ползване.

32 Ако собствеността върху актива се прехвърля на лизингополучателя по силата на лизинговия договор до края на срока на този договор или ако в разходите за актива с право на ползване е отразено упражняването на опция за закупуване от лизингополучателя, последният амортизира актива с право на ползване от началната дата до края на *полезния живот* на базовия актив. В противен случай лизингополучателят амортизира актива с право на ползване от началната дата до края на *полезния живот* на актива с право на ползване или до изтичането на срока на лизинговия договор, което от двете настъпи по-рано.

33 Лизингополучателят прилага МСС 36 *Обезценка на активи*, за да определи дали активът с право на ползване е обезценен и да отчете всички установени загуби от обезценка.

Други модели на оценяване

34 Ако лизингополучателят прилага модела на справедливата стойност по МСС 40 *Инвестиционни имоти* за своите инвестиционни имоти, лизингополучателят прилага същия модел на справедливата стойност за активите с право на ползване, които отговарят на определението за инвестиционен имот съгласно МСС 40.

35 Ако активите с право на ползване се отнасят за определен клас имоти, машини и съоръжения, по отношение на който лизингополучателят прилага преоценъчния модел от МСС 16, лизингополучателят може да избере да прилага този преоценъчен модел за всички активи с право на ползване, които се отнасят за този клас имоти, машини и съоръжения.

Последваща оценка на пасива по лизинга

36 След началната дата лизингополучателят оценява пасива по лизинга като:

а) увеличава балансовата стойност, за да отрази лихвата по пасива по лизинга;

б) намалява балансовата стойност, за да отрази извършените лизингови плащания; и

в) преоценява балансовата стойност, за да отрази преоценките или измененията на лизинговия договор, посочени в параграфи 39—46, или да отрази коригираните фиксирани по същество лизингови плащания (вж. параграф Б42).

37 Лихвата по пасива по лизинга за всеки период през срока на лизинговия договор е сумата, която се получава, ако към остатъчното салдо на пасива по лизинга бъде приложен постоянен лихвен процент за периода. Лихвен процент за периода е дисконтовият процент, описан в параграф 26, или, ако е приложимо, коригираният дисконтов процент, описан в параграф 41, параграф 43 или параграф 45, буква в).

38 След началната дата лизингополучателят признава в печалбата или загубата, освен ако разходите са включени в балансовата стойност на друг актив съгласно други приложими стандарти, както:

а) лихвата по пасива по лизинга; и

б) променливите лизингови плащания, които не са включени в оценката на пасива по лизинга, в периода, през който е настъпило събитието или обстоятелството, довело до тези плащания.

Повторно оценяване на пасива по лизинг

39 След началната дата лизингополучателят прилага параграфи 40—43, когато прави последваща оценка на пасива по лизинга, за да отрази промените в лизинговите плащания. Лизингополучателят признава сумата на последващата оценка на пасива по лизинга като корекция на актива с право на ползване. Ако обаче балансовата стойност на актива с право на ползване е намалена до нула и има по-нататъшно намаляване в оценката на пасива по лизинга, лизингополучателят признава остатъчна сума на последващата оценка в печалбата или загубата.

40 Лизингополучателят прави последваща оценка на пасива по лизинга, като дисконтира коригираните лизингови плащания с коригиран дисконтов процент, ако:

- а) има промяна в срока на лизинговия договор, както е описано в параграфи 20—21. Лизингополучателят определя коригираните лизингови плащания въз основа на коригирания срок на лизинговия договор; или
- б) има промяна в оценката на опция за закупуване на базовия актив, направена съобразно събитията и обстоятелствата, описани в параграфи 20—21, във връзка с опция за закупуване. Лизингополучателят определя коригираните лизингови плащания, за да бъде отразена промяната в сумите, дължими съгласно опцията за закупуване.
- 41 При прилагането на параграф 40 лизингополучателят определя коригирания дисконтов процент като лихвения процент, заложен в лизинга за остатъка от срока на този договор, ако този процент може да бъде непосредствено определен, или като диференциалния лихвен процент на лизингополучателя към датата на преоценката, ако лихвеният процент, заложен в лизинга, не може да бъде непосредствено определен.
- 42 Лизингополучателят прави последваща оценка на пасива по лизинга, като дисконтира коригираните лизингови плащания, ако:
- а) има промяна в сумите, които се очаква да бъдат дължими по гаранции за остатъчна стойност. Лизингополучателят определя коригираните лизингови плащания, за да бъде отразена промяната в сумите, които се очаква да бъдат дължими по гаранции за остатъчна стойност;
- б) има промяна в бъдещите лизингови плащания, произтичаща от промяна в индекс или процент, използван за определяне на тези плащания, включително например промени в пазарното равнище на наемите след преглед на пазара за отдаване под наем. Лизингополучателят прави последваща оценка на пасива по лизинга, за да отрази тези коригирани лизингови плащания само когато има промяна в паричните потоци (т.е. когато корекцията на лизинговите плащания влезе в сила). Лизингополучателят определя коригираните лизингови плащания за остатъка от срока на лизинговия договор въз основа на коригираните договорни плащания.
- 43 Когато прилага параграф 42, лизингополучателят използва непроменен дисконтов процент освен когато промяната в лизинговите плащания произтича от промяна в плаващите лихвени проценти. В този случай лизингополучателят използва коригиран дисконтов процент, който отразява промените в лихвения процент.

Изменения на лизинговия договор

- 44 Лизингополучателят отчита изменението на лизинговия договор като отделен лизинг, ако:
- а) изменението увеличава обхвата на лизинговия договор, като добавя правото на ползване на един или повече базови активи; и
- б) възнаграждението по лизинговия договор се увеличава със сума, съизмерима със самостоятелната цена за увеличението в обхвата и евентуални корекции на тази цена за отразяване на обстоятелствата по конкретния договор.
- 45 Ако изменение в лизингов договор не е отчетено като отделен лизинг към датата на влизане в сила на изменението, лизингополучателят:
- а) разпределя възнаграждението в променения договор, като прилага параграфи 13—16;
- б) определя срока на изменения лизингов договор, като прилага параграфи 18—19; и
- в) прави последваща оценка на пасива по лизинга, като дисконтира коригираните лизингови плащания с коригиран дисконтов процент. Коригираният дисконтов процент се определя като лихвения процент, заложен в лизинга за остатъка от срока на този договор, ако този процент може да бъде непосредствено определен, или като диференциалния лихвен процент на лизингополучателя към датата на влизане в сила на изменението, ако лихвеният процент, заложен в лизинга, не може да бъде непосредствено определен.

- 46 Ако изменение в лизингов договор не е отчетено като отделен лизинг, лизингополучателят отчита последващата оценка на пасива по лизинга като:
- а) намалява балансовата стойност на актива с право на ползване, за да отрази частичното или пълно прекратяване на лизинговия договор, за изменения на лизинговия договор, намаляващи неговия обхват. Лизингополучателят признава в печалбата или загубата всички доходи или загуби, свързани с частичното или пълното прекратяване на лизинговия договор;
 - б) извършва съответните корекции на актива с право на ползване за всички други изменения на лизинговия договор.
- 46А Като практически целесъобразна мярка лизингополучателят може да избере да не преценява дали дадена отстъпка по наем, която отговаря на условията по параграф 46Б, е изменение на лизинговия договор. Лизингополучателят, който прави този избор, отчита всяка промяна в плащанията по лизинга, произтичаща от отстъпката по наем, по същия начин, по който тази промяна е щяла да бъде отчетена при прилагането на настоящия стандарт, ако не е представлявала промяна на лизинговия договор.
- 46Б Практически целесъобразната мярка по параграф 46А се прилага само за отстъпките по наем, породени като пряко следствие от пандемията от COVID-19, и само ако са изпълнени всички изброени по-долу условия:
- а) с промяната в лизинговите плащания се променя възнаграждението за лизинга, като промененото възнаграждение по същество е същото или по-малко по размер от възнаграждението за лизинга, непосредствено предхождащо промяната;
 - б) всяко намаление на лизинговите плащания засяга само плащанията, първоначално дължими на 30 юни 2022 г. или преди тази дата (например дадена отстъпка по наем отговаря на това условие, ако поражда по-ниски лизингови плащания на 30 юни 2022 г. или преди тази дата, както и увеличени лизингови плащания след 30 юни 2022 г.); и
 - в) останалите условия на лизинга не се променят съществено.

Представяне

- 47 Лизингополучателят представя в отчета за финансовото състояние или оповестява в пояснителните приложения:
- а) активите с право на ползване, отделени от другите активи. Ако не представя активите с право на ползване отделно в отчета за финансовото състояние, лизингополучателят:
 - i) включва активите с право на ползване в същата статия, в която биха били представени съответните базови активи, ако бяха собствени; и
 - ii) оповестява кои статии в отчета за финансовото състояние включват тези активи с право на ползване.
 - б) пасивите по лизинга, отделени от другите пасиви в баланса. Ако не представя пасивите по лизинга отделно в отчета за финансовото състояние, лизингополучателят оповестява кои статии в отчета за финансовото състояние включват тези пасиви.
- 48 Изискването в параграф 47, буква а) не се прилага за активите с право на ползване, които отговарят на определението за инвестиционен имот, които се представят в отчета за финансовото състояние като инвестиционен имот.
- 49 В отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход лизингополучателят представя лихвените разходи за пасиви по лизинга отделно от амортизационните отчисления за активите с право на ползване. Лихвените разходи за пасиви по лизинга са част от разходите за финансиране, които съгласно параграф 82, буква б от МСС 1 *Представяне на финансови отчети* трябва да бъдат представяни отделно в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход.

50 В отчета за паричните потоци лизингополучателят класифицира:

- а) паричните плащания по частта от главницата на пасива по лизинга в рамките на дейностите по финансиране;
- б) паричните плащания по частта от лихвата на пасива по лизинга, като за изплатените лихви се прилагат изискванията в МСС 7 *Отчети за паричните потоци*; и
- в) краткосрочните лизингови плащания, плащанията за лизинг на активи с ниска стойност и променливите лизингови плащания, които не са включени в оценката на пасива по лизинга в рамките на оперативните дейности.

Оповестяване

51 **Целта на оповестяването е лизингополучателите да предоставят в пояснителните приложения информация, която заедно с информацията, представена в отчета за финансовото състояние, отчета за печалбата или загубата и отчета за паричните потоци, да служи на ползвателите на финансовите отчети като основа при определянето на ефекта, който лизинговите договори имат върху финансовото състояние, финансовите резултати и паричните потоци на лизингополучателя. Параграфи 52—60 определят изискванията във връзка с постигането на тази цел.**

52 Лизингополучателят оповестява информацията за лизинговите договори, по които е лизингополучател, в самостоятелно пояснително приложение или в отделен раздел от своите финансови отчети. Не е необходимо обаче лизингополучателят да повтаря информацията, която вече е представена на друго място във финансовите отчети, при условие че тя е включена чрез препратка в самостоятелно пояснително приложение или в отделен раздел относно лизинговите договори.

53 Лизингополучателят оповестява следните суми за отчетния период:

- а) амортизационните отчисления за активите с право на ползване, за всеки клас базови активи;
- б) лихвените разходи за пасивите по лизинга;
- в) разходите, свързани с краткосрочните лизингови договори, отчетени при прилагане на параграф 6. Тези разходи не включват разходите, свързани с лизингови договори със срок от един месец или по-малко;
- г) разходите, свързани с лизинг на активи с ниска стойност, отчетени при прилагане на параграф 6. Тези разходи не включват разходите, свързани с краткосрочни лизингови договори за активи с ниска стойност, включени в параграф 53, буква в);
- д) разходите, свързани с променливи лизингови плащания, които не са включени в оценката на пасивите по лизинга;
- е) дохода от преотдаване на лизинг на активи с право на ползване;
- ж) общия изходящ паричен поток за лизингови договори;
- з) увеличението на активи с право на ползване;
- и) печалбата или загубата, възникваща от сделки за продажба с обратен лизинг; и
- й) балансовата стойност на активите с право на ползване в края на отчетния период, за всеки клас базови активи.

- 54 Лизингополучателят оповестява посочената в параграф 53 информация в табличен или друг по-подходящ формат. Оповестените суми включват разходите, които лизингополучателят е включил в балансовата стойност на друг актив по време на отчетния период.
- 55 Лизингополучателят оповестява сумата на лизинговите си задължения за краткосрочните лизингови договори, отчетени при прилагане на параграф 6, ако портфейлът от краткосрочни лизингови договори, по които има поет ангажимент в края на отчетния период, се различава от портфейла от краткосрочни лизингови договори, за които се отнасят разходите за краткосрочни лизингови договори, оповестени при прилагане на параграф 53, буква в).
- 56 Ако активите с право на ползване отговарят на определението за инвестиционен имот, лизингополучателят прилага изискванията за оповестяване в МСС 40. В този случай лизингополучателят не е задължен да оповестява информацията по параграф 53, букви а), е), з) или й) за тези активи с право на ползване.
- 57 Ако лизингополучателят оценява активите с право на ползване по преоценена стойност съгласно МСС 16, лизингополучателят оповестява информацията, изисквана по параграф 77 от МСС 16, за тези активи с право на ползване.
- 58 Лизингополучателят оповестява анализ на падежите на пасивите по лизинга, като прилага параграфи 39 и Б11 от МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване*, отделно от анализа на падежите на финансовите пасиви.
- 59 В допълнение към оповестяваната информация, изисквана по параграфи 53—58, лизингополучателят оповестява допълнителна качествена и количествена информация за своите лизингови дейности, така че да бъде удовлетворена целта на оповестяването в параграф 51 (както е описано в параграф Б48). Тази допълнителна информация може да включва, но не се ограничава до информацията, която помага на ползвателите на финансовите отчети да определят:
- а) естеството на лизинговите дейности на лизингополучателя;
 - б) потенциалните бъдещи изходящи парични потоци на лизингополучателя, които не са отразени в оценката на пасивите по лизинга. Това включва експозицията, произтичаща от:
 - i) променливите лизингови плащания (както е описано в параграф Б49);
 - ii) опциите за удължаване и прекратяване (както е описано в параграф Б50);
 - iii) гаранциите за остатъчна стойност (както е описано в параграф Б51); и
 - iv) лизинги, които все още не са започнали, но за които лизингополучателят е поел ангажимент;
 - в) ограничения или клаузи, налагани от лизинги; и
 - г) сделки за продажба с обратен лизинг (както е описано в параграф Б52).
- 60 Когато отчита краткосрочните лизингови договори или лизинг на активи с ниска стойност, прилагайки параграф 6, лизингополучателят оповестява този факт.
- 60А Ако прилага практически целесъобразната мярка по параграф 46А, лизингополучателят оповестява:
- а) че е приложил практически целесъобразната мярка спрямо всички отстъпки по наем, които отговарят на условията по параграф 46Б, а ако не я е приложил спрямо всички отстъпки по наем — информация за естеството на договорите, при които я е приложил (вж. параграф 2); и

- б) сумата, призната в печалбата или загубата за отчетния период, за отразяване на промените в лизинговите плащания поради отстъпките по наем, спрямо които е приложил практически целесъобразната мярка по параграф 46А.

ЛИЗИНГОДАТЕЛ

Класификация на лизинговите договори (параграфи Б53—Б58)

- 61 Лизингодателят класифицира всеки от своите лизингови договори като договор за оперативен или за финансов лизинг.**
- 62 Даден лизингов договор се класифицира като финансов лизинг, ако с него по същество се прехвърлят всички рискове и ползи от собствеността върху базовия актив. Даден лизингов договор се класифицира като оперативен лизинг, ако с него по същество не се прехвърлят всички рискове и ползи от собствеността върху базовия актив.**
- 63 Дали един лизингов договор е финансов лизинг или оперативен лизинг зависи от същността на сделката, а не от формата на договора. Примери за ситуации, които индивидуално или в комбинация водят по принцип до класифициране на лизинговия договор като финансов лизинг, са когато:
- а) лизинговият договор прехвърля собствеността върху базовия актив на лизингополучателя към края на срока на лизинговия договор;
 - б) лизингополучателят притежава опция за закупуване на базовия актив на цена, която се очаква да бъде достатъчно по-ниска от *справедливата стойност* към датата, на която опцията може да бъде упражнена, за да бъде достатъчно сигурно към *датата на въвеждане*, че опцията ще бъде упражнена;
 - в) срокът на лизинговия договор покрива по-голямата част от *икономическия живот* на базовия актив, дори ако правото на собственост не е прехвърлено;
 - г) на датата на въвеждане настоящата стойност на лизинговите плащания се равнява по същество на най-малко цялата справедлива стойност на базовия актив; и
 - д) базовият актив има дотолкова специфичен характер, че само лизингополучателят може да го използва без съществени модификации.
- 64 Показатели за ситуации, които индивидуално или в комбинация също биха могли да доведат до класифицирането на лизингов договор като финансов лизинг, са когато:
- а) лизингополучателят може да отмени лизинговия договор, а свързаните с отмяната загуби от страна на лизингодателя се покриват от лизингополучателя;
 - б) печалбите или загубите от колебанията в справедливата стойност на остатъчната стойност се поемат от лизингополучателя (например под формата на отстъпка в наема, равна на по-голямата част от постъпленията от продажбите в края на лизинговия договор); и
 - в) лизингополучателят има възможност да продължи лизинговия договор за нов срок срещу наем, който е значително по-нисък от пазарния наем.
- 65 Примерите и критериите в параграфи 63—64 невинаги могат да послужат за достигане до еднозначно заключение. Ако от други условия става ясно, че с лизинговия договор не се прехвърлят по същество всички рискове и ползи от собствеността върху основния актив, то той се класифицира като договор за оперативен лизинг. Например, когато собствеността върху базовия актив се прехвърля в края на лизинговия договор при променливи лизингови плащания, равни на справедливата стойност на актива в този момент, или в случаите, когато се заплащат променливи лизингови плащания, в резултат на което лизингодателят не прехвърля по същество всички свързани рискове и ползи.

- 66 Класификацията на лизинговия договор се осъществява на датата на въвеждане и се преразглежда само при изменение на лизинговия договор. Промените в приблизителните оценки (например промени в приблизителните оценки за икономическия живот или за остатъчната стойност на базовия актив) или промените в обстоятелствата (например неизпълнение от страна на лизингополучателя) не дават основание за нова класификация на лизинговия договор за счетоводни цели.

Финансов лизинг

Признаване и оценяване

- 67 Към началната дата лизингодателят признава активите, държани по силата на договор за финансов лизинг, в своя отчет за финансовото състояние и ги представя като вземане, чиято сума е равна на *нетната инвестиция в лизинга*.

Първоначално оценяване

- 68 Лизингодателят използва лихвения процент, заложен в лизинга, за да определи размера на нетната инвестиция в лизинга. В случай на преотдаване, ако лихвеният процент, заложен в договора за преотдаване, не може да бъде непосредствено определен, междинният лизингодател може да използва дисконтовия процент по основния лизинг (коригиран за първоначалните преки разходи, свързани с преотдаването), за да оцени нетната инвестиция по договора за преотдаване.
- 69 Първоначалните преки разходи, различни от извършените от лизингодател — производител или търговец, се включват в първоначалната оценка на нетната инвестиция в лизинговия договор и с тях се намалява сумата на признатия доход през целия срок на лизинговия договор. Лихвеният процент, заложен в лизинга, се определя така, че първоначалните преки разходи да бъдат автоматично включени в нетната инвестиция в лизинга; не се налага те да се включват отделно.

Първоначална оценка на лизинговите плащания, включени в нетната инвестиция в лизинга

- 70 На началната дата лизинговите плащания, включени в оценката на нетната инвестиция в лизинга, обхващат следните плащания за правото на ползване на базовия актив по време на срока на лизинговия договор, които не са получени към началната дата:
- а) фиксирани плащания (включително фиксираните по същество плащания, както е описано в параграф Б42), минус подлежащите на плащане стимули по лизинга;
 - б) променливи лизингови плащания, зависещи от индекс или процент, които са оценени според стойността на индекса или процента към началната дата;
 - в) всички гаранции за остатъчна стойност, предоставени на лизингодателя от лизингополучателя, от лице, свързано с лизингополучателя, или от трета страна, несвързана с лизингодателя, която има финансова възможност да изпълни задълженията по гаранцията;
 - г) цената на упражняване на опция за покупка, ако е достатъчно сигурно, че лизингополучателят ще упражни тази опция (оценена при отчитане на факторите, описани в параграф Б37); и
 - д) плащания на санкции за прекратяване на лизинговия договор, ако в срока на лизинговия договор е отразено упражняването на опция за прекратяването на договора от страна на лизингополучателя.

Лизингодатели — производители или търговци

- 71 На началната дата лизингодателят — производител или търговец, признава за всеки от договорите си за финансов лизинг следното:
- а) прихода като справедливата стойност на базовия актив или ако тя е по-ниска — настоящата стойност на лизинговите плащания, начислени на лизингодателя, дисконтирани с пазарния лихвен процент;

- б) себестойността на продажбата като себестойността или балансовата стойност, ако са различни, на базовия актив, намалена с настоящата стойност на *негарантираната остатъчна стойност*; и
- в) печалбата или загубата от продажбата (разликата между прихода и себестойността на продажбата) в съответствие с неговата политика по отношение на преките продажби съгласно МСФО 15. Лизингодател — производител или търговец, признава печалбата или загубата от продажбата по финансов лизинг на началната дата, независимо дали лизингодателят прехвърля базовия актив, както е описано в МСФО 15.
- 72 Производителите и търговците често предлагат на клиентите избор да закупят или наемат актива. Финансовият лизинг на даден актив, извършван от лизингодател — производител или търговец, генерира печалба или загуба, еквивалентна на печалбата или загубата, която би била получена при пряката продажба на базовия актив по обичайни продажни цени, отразяваща всички приложими търговски отстъпки или отстъпки за обеми.
- 73 Лизингодателите — производители или търговци, понякога обявяват изкуствено занижени лихвени проценти, за да привличат клиенти. Използването на такъв процент би било причина лизингодателят да отчита на началната дата прекалено голяма част от общия доход от сделката. Ако бъдат оферирани изкуствено занижени лихвени проценти, лизингодателите — производители или търговци, ограничават печалбата от продажбата до тази, която би била получена при начисляване на пазарен лихвен процент.
- 74 Лизингодателите — производители или търговци, признават на началната дата разходите, извършени във връзка с постигането на финансов лизинг, като разход, тъй като те са свързани главно с реализирането на печалба от продажбата за производителя или търговеца. Разходите, извършени от лизингодател — производител или търговец, във връзка с постигането на финансов лизинг, не се включват в определението за „първоначални преки разходи“ и следователно са изключени от нетната инвестиция в лизинговия договор.

Последващо оценяване

- 75 **Лизингодателят признава финансов приход през срока на лизинговия договор според модел на постоянна периодична норма на възвръщаемост от нетната си инвестиция в лизинга.**
- 76 Лизингодателят цели да разпредели финансовия доход през целия срок на лизинговия договор на системна и рационална база. Той приспада лизинговите плащания през отчетния период от *брутната инвестиция в лизинга*, за да намали както главницата, така и *незаработения финансов приход*.
- 77 Лизингодателят прилага изискванията за отписване и обезценка в МСФО 9 по отношение на нетната инвестиция в лизинговия договор. Той преразглежда редовно приблизително изчислените негарантирани остатъчни стойности, използвани при изчисляването на брутната инвестиция в лизинговия договор. Ако е настъпило намаление на приблизително изчислената негарантирана остатъчна стойност, лизингодателят преразглежда разпределението на прихода през срока на лизинговия договор и признава незабавно всяко намаление, свързано с вече начислените суми
- 78 Лизингодател, който класифицира актив по договор за финансов лизинг като държан за продажба (или го включва в група за изваждане от употреба, в която активите са класифицирани като държани за продажба) в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*, отчита актива в съответствие с този стандарт.

Изменения на лизинговия договор

- 79 Лизингодателят отчита изменението в договор за финансов лизинг като отделен лизинг, ако:
- а) изменението увеличава обхвата на лизинговия договор, като добавя правото на ползване на един или повече базови активи; и
- б) възнаграждението по лизинговия договор се увеличава със сума, съизмерима със самостоятелната цена за увеличението в обхвата и евентуални корекции на тази цена за отразяване на обстоятелствата по конкретния договор.

- 80 Изменение на договор за финансов лизинг, което не е отчетено като отделен лизинг, се отчита от лизингодателя, както следва:
- а) за договор, който е щял да бъде класифициран като договор за оперативен лизинг, ако изменението е било в сила на датата на въвеждане, лизингодателят:
 - i) отчита изменението на договора за лизинг като нов лизинг от датата на влизане в сила на изменението; и
 - ii) оценява балансовата стойност на базовия актив като нетната инвестиция в лизинговия договор непосредствено преди датата на влизане в сила на изменението на договора за лизинг;
 - б) в противен случай лизингополучателят прилага изискванията на МСФО 9.

Оперативен лизинг

Признаване и оценяване

- 81 Лизингодателят признава лизинговите плащания по договори за оперативен лизинг като приход по линейния метод или на друга систематична база. Лизингодателят прилага друга систематична база (принцип), когато тази база отразява по-точно начина, по който се намалява ползата от използването на базовия актив.
- 82 Лизингодателят признава разходите, включително амортизацията, извършени във връзка с генерирането на дохода от лизинг, като разход.
- 83 Лизингодателят прибавя първоначалните преки разходи, извършени във връзка с постигането на оперативен лизинг, към балансовата стойност на базовия актив и ги признава като разход през срока на лизинговия договор на същата база както дохода от лизинг.
- 84 Амортизационната политика по отношение на амортизируемите базови активи, предмет на оперативен лизинг, трябва да бъде съгласувана с обичайната амортизационна политика на лизингодателя по отношение на подобни активи. Лизингодателят начислява амортизацията в съответствие с МСС 16 и МСС 38.
- 85 Лизингодателят прилага МСС 36, за да определи дали базов актив, предмет на оперативен лизинг, е обезценен и да отчете всички установени загуби от обезценка.
- 86 Лизингодателят — производител или търговец, не признава печалба от продажба при сключването на договор за оперативен лизинг, тъй като той не е равностоен на продажба.

Изменения на лизинговия договор

- 87 Лизингодателят отчита изменението в договор за оперативен лизинг като нов лизинг от датата на влизане в сила на изменението, като взема предвид всички предсрочно извършени или начислени лизингови плащания, свързани с първоначалния договор за лизинг, като част от лизинговите плащания за новия лизинг.

Представяне

- 88 Лизингодателят представя в своя отчет за финансовото състояние базовите активи, предмет на оперативен лизинг, в съответствие с тяхното естество.

Оповестяване

- 89 Целта на оповестяването е лизингодателите да разкрият в пояснителните приложения информация, която заедно с информацията, представена в отчета за финансовото състояние, отчета за печалбата или загубата и отчета за паричните потоци, да служи на ползвателите на финансовите отчети като основа при определянето на ефекта, който лизинговите договори имат върху финансовото състояние, финансовите резултати и паричните потоци на лизингодателя. Параграфи 90—97 определят изискванията относно начина за постигане на тази цел.

- 90 Лизингодателят оповестява следните суми за отчетния период:
- а) във връзка с договорите за финансов лизинг:
 - i) печалба или загуба от продажба;
 - ii) финансов доход по нетната инвестиция в лизинговия договор; и
 - iii) доходите, свързани с променливи лизингови плащания, които не са включени в оценката на нетната инвестиция в лизинговия договор;
 - б) във връзка с договорите за оперативен лизинг — дохода от лизинг, като отделно се оповестяват доходите, свързани с променливите лизингови плащания, независимо от индекс или процент.

91 Лизингодателят оповестява посочената в параграф 90 информация в табличен или друг по-подходящ формат.

92 Лизингодателят оповестява допълнителна качествена и количествена информация за своите лизингови дейности, така че да бъде удовлетворена целта на оповестяването в параграф 89. Тази допълнителна информация включва — но не се ограничава до — информацията, която помага на ползвателите на финансовите отчети да определят:

- а) естеството на лизинговите дейности на лизингодателя; и
- б) как лизингодателят управлява риска, свързан с правата, запазени от него по отношение на базовите активи. По-специално, лизингодателят оповестява своята стратегия за управление на риска във връзка с правата, запазени от него по отношение на базовите активи, включително всички средства, чрез които той намалява този риск. Тези средства могат да включват например споразумения за обратно изкупуване, гаранции за остатъчна стойност или променливи лизингови плащания при използване извън рамките на определените ограничения.

Финансов лизинг

93 Лизингодателят предоставя количествено и качествено обяснение на значителните промени в балансовата стойност на нетната инвестиция във финансов лизинг.

94 Лизингодателят оповестява анализ на падежите на вземанията по лизингови плащания, представящ недисконтираните лизингови плащания, които ще бъдат получени на годишна база, за най-малко всяка от първите пет години, както и общия размер на сумите за оставащите години. Лизингодателят прави равнение между недисконтираните лизингови плащания и нетната инвестиция в лизинговия договор. При равнението се определят незаработеният финансов приход, свързан с вземанията по лизингови плащания, и дисконтираната негарантирана остатъчна стойност.

Оперативен лизинг

95 За отчетни обекти от категорията на имотите, машините и съоръженията, които са предмет на оперативен лизинг, лизингодателят прилага изискванията за оповестяване в МСС 16. Когато прилага изискванията за оповестяване в МСС 16, лизингодателят представя разбивка на всеки клас имоти, машини и съоръжения по активи, предмет на оперативен лизинг, и активи, които не са предмет на оперативен лизинг. Следователно за активите, предмет на оперативен лизинг (по класове базови активи), лизингодателят представя оповестяванията, изисквани съгласно МСС 16, отделно от тези за притежаваните активи, държани и използвани от него.

96 Лизингодателят прилага изискванията за оповестяване в МСС 36, МСС 38, МСС 40 и МСС 41 към активите, предмет на оперативен лизинг.

- 97 Лизингодателят оповестява анализ на падежите на лизинговите плащания, представящ недисконтираните лизингови плащания, които ще бъдат получени на годишна база, за най-малко всяка от първите пет години, както и общия размер на сумите за оставащите години.

ПРОДАЖБА С ОБРАТЕН ЛИЗИНГ

- 98 Ако предприятие (продавач лизингополучател) прехвърли даден актив на друго предприятие (купувач лизингодател) и вземе този актив на обратен лизинг от купувача лизингодател, както продавачът лизингополучател, така и купувачът лизингодател отчитат договора за прехвърляне и лизинга, като прилагат параграфи 99—103.

Оценка дали прехвърлянето на актива представлява продажба

- 99 Предприятието прилага изискванията в МСФО 15 за определяне на момента, в който дадено задължение за изпълнение е удовлетворено, когато определя дали прехвърлянето на актив трябва да се отчита като продажба на този актив.

Прехвърлянето на актива представлява продажба

- 100 Ако прехвърлянето на актив от продавача лизингополучател отговаря на изискванията на МСФО 15, за да бъде отчетено като продажба на актива:

а) продавачът лизингополучател оценява актива с право на ползване, възникващ от обратния лизинг, като дела от предишната балансова стойност на актива, отнасяща се до правото на ползване, задържано от продавача лизингополучател. Съответно продавачът лизингополучател признава единствено сумата на печалбата или загубата, която се отнася до правата, прехвърлени на купувача лизингодател.

б) купувачът лизингодател отчита покупката на актива съгласно приложимите стандарти, а лизинга — съгласно счетоводните изисквания към лизингодателя от настоящия стандарт.

- 101 Ако справедливата стойност на възнаграждение за продажбата на актив не е равна на справедливата стойност на актива или ако плащанията за лизинга не са по пазарни цени, предприятието прави следните корекции, за да оцени постъпленията от продажбата по справедлива стойност:

а) всички условия, които са по-благоприятни от пазарните, се отчитат като предсрочно погасяване на лизинговите плащания; и

б) всички условия, които са по-неблагоприятни от пазарните, се отчитат като допълнително финансиране, предоставено от купувача лизингодател на продавача лизингополучател.

- 102 Предприятието оценява всяка евентуална корекция, изисквана от параграф 101, въз основа на по-лесно определяемите измежду:

а) разликата между справедливата стойност на възнаграждението за продажбата и справедливата стойност на актива; и

б) разликата между настоящата стойност на договорните плащания за лизинга и настоящата стойност на плащанията за лизинга по пазарни цени.

Прехвърлянето на актива не представлява продажба

- 103 Ако прехвърлянето на актив от продавача лизингополучател не отговаря на изискванията на МСФО 15, за да бъде отчетено като продажба на актива:

а) продавачът лизингополучател продължава да признава прехвърления актив и признава финансов пасив, равен на постъпленията от прехвърлянето. Той отчита финансовия пасив съгласно МСФО 9;

- б) купувачът лизингодател не признава прехвърления актив и признава финансов актив, равен на постъпленията от прехвърлянето. Той отчита финансовия актив съгласно МСФО 9.

ВРЕМЕННИ ИЗКЛЮЧЕНИЯ, ПРОИЗТИЧАЩИ ОТ РЕФОРМАТА НА БАЗОВИЯ ЛИХВЕН ПРОЦЕНТ

- 104 Лизингополучателят прилага параграфи 105—106 по отношение на всички изменения на лизинговия договор, с които се променят принципите за определяне на бъдещи лизингови плащания в резултат на реформата на базовия лихвен процент (вж. параграфи 5.4.6 и 5.4.8 от МСФО 9). Тези параграфи се прилагат само за такива изменения на лизинговия договор. За тази цел понятието „реформа на базовия лихвен процент“ означава общопазарна реформа на базовия лихвен процент, както е описано в параграф 6.8.2 от МСФО 9.
- 105 Като целесъобразна мярка лизингополучателят прилага параграф 42 с цел отчитане на изменение в лизинговия договор, което се изисква съгласно реформата на базовия лихвен процент. Тази целесъобразна мярка се прилага само за такива изменения. За тази цел дадено изменение в лизинговия договор се изисква съгласно реформата на базовия лихвен процент само когато са изпълнени следните две условия:
- а) изменението е необходимо като пряка последица от реформата на базовия лихвен процент; и
 - б) новите принципи за определяне на лизинговите плащания са равностойни от икономическа гледна точка на предходните принципи (т.е. принципите непосредствено преди изменението).
- 106 Ако обаче тези изменения в лизинговия договор са направени в допълнение към измененията в лизинговия договор, които се изискват съгласно реформата на базовия лихвен процент, лизингополучателят прилага приложимите изисквания от настоящия стандарт, за да отчете всички изменения в лизинговия договор, направени по същото време, в това число изискваните съгласно реформата на базовия лихвен процент.

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от Стандарта.

начална дата на лизинга (начална дата)	Датата, на която лизингодателят предоставя базовия актив за ползване от страна на лизингополучателя .
икономически живот	Периодът, през който се очаква даден актив да бъде икономически използваем от един или повече ползватели, или количеството продукция или сходни единици, които се очаква един или повече ползватели да получат от актива.
дата на влизане в сила на изменението	Датата, на която двете страни постигат съгласие за <i>изменение на договора за лизинг</i> .
справедлива стойност	Съгласно счетоводните изисквания към лизингодателя по настоящия стандарт, сумата, за която даден актив може да бъде разменен или даден пасив може да бъде уреден в сделка между несвързани, информирани и желаещи лица при справедливи пазарни условия.
финансов лизинг (договор за финансов лизинг)	Лизинг, при който се прехвърлят по същество всички рискове и ползи, произтичащи от собствеността върху даден базов актив .
фиксираны плащания	Плащанията, извършвани от лизингополучателя към лизингодателя за правото на ползване на базовия актив по време на срока на лизинга , с изключение на променливите лизингови плащания
брутна инвестиция в лизинга	Сборът на: а) вземанията по лизингови плащания за лизингодателят по договор за финансов лизинг ; и б) негарантираната остатъчна стойност , начислена за лизингодателя.
дата на въвеждане на лизинга (дата на въвеждане)	По-ранната дата от датата на лизинговото споразумение или датата на ангажирането на страните с основните условия на лизинговия договор.
първоначални преки разходи	Допълнителните разходи за постигане на лизинга , които нямаше да бъдат понесени, ако лизингът не бе постигнат, с изключение на разходите, извършени от лизингодател — производител или търговец, във връзка с финансов лизинг .
лихвен процент, заложен в лизинга	Лихвеният процент, при който настоящата стойност на а) лизинговите плащания и б) негарантираната остатъчна стойност се изравнява със сбора от i) справедливата стойност на базовия актив и ii) първоначалните преки разходи на лизингодателя.
лизинг (лизингов договор)	Договор или част от договор, по силата на който срещу възнаграждение се прехвърля правото на ползване на даден актив (базовия актив) за определен срок.

стимули по лизинга

Плащания, извършвани от **лизингодателя** към **лизингополучателя**, свързани с **лизинга**, или възстановяване или поемане от страна на лизингодателя на разходите на лизингополучателя.

изменение на лизинга (лизинговия договор)

Промяна в обхвата на **лизинга** (лизинговия договор) или на възнаграждението по него, което не е било част от първоначалните условия на лизинговия договор (например добавяне или прекратяване на правото на ползване на един или повече **базови активи** или удължаване или съкращаване на **срока на лизинга**).

лизингови плащания

Плащанията, извършвани от **лизингополучателя** към **лизингодателя** за правото на ползване на **базовия актив** по време на **срока на лизинга**, състоящи се от:

- а) **фиксираните плащания** (включително фиксираните по същество плащания), намалени със **стимулите по лизинга**;
- б) **променливи лизингови плащания**, зависещи от индекс или процент;
- в) цената на упражняване на опция за покупка, ако е достатъчно сигурно, че лизингополучателят ще упражни тази опция; и
- г) плащания на санкции за прекратяване на **лизинга**, ако в срока на лизинга е отразено упражняването на опция за прекратяването на договора от страна на лизингополучателя.

За лизингополучателя лизинговите плащания включват и сумите, които се очаква да бъдат дължими от лизингополучателя по **гаранциите за остатъчна стойност**. Лизинговите плащания не включват плащанията, разпределени за нелизингови компоненти на договора, освен ако лизингополучателят избере да съчетае нелизингови компоненти с лизингов компонент и да ги отчита като отделен лизингов компонент.

За лизингодателя лизинговите плащания включват и всички гаранции за остатъчна стойност, предоставени на лизингодателя от лизингополучателя, от лице, свързано с лизингополучателя, или от трета страна, несвързана с лизингодателя, която има финансова възможност да изпълни задълженията по гаранцията. Лизинговите плащания не включват плащанията, разпределени за нелизингови компоненти.

срок на лизинга (лизинговия договор)

Неотменимият срок, за който **лизингополучателят** има правото да използва **базовия актив**, заедно с:

- а) сроковете, по отношение на които съществува опция за удължаване на **лизинга**, ако е достатъчно сигурно, че лизингополучателят ще упражни тази опция; и
- б) сроковете, по отношение на които съществува опция за прекратяване на лизинговия договор, ако е достатъчно сигурно, че лизингополучателят ще упражни тази опция.

лизингополучател

Предприетието, което срещу възнаграждение придобива правото на ползване на **базовия актив** за определен срок.

диференциален лихвен процент на лизингополучателя

Лихвеният процент, който **лизингополучателят** би трябвало да плаща, за да заеме за сходен срок и при сходно обезпечение средствата, необходими за получаването на актив със сходна стойност на **актива с право на ползване** в сходна икономическа среда.

лизингодател

Предприятието, което срещу възнаграждение предоставя правото на ползване на **базовия актив** за определен срок.

нетна инвестиция в лизинга

Брутната инвестиция в лизинга, дискантирана с **лихвения процент, заложен в лизинга**.

оперативен лизинг

Лизинг (лизингов договор), при който не се прехвърлят по същество всички рискове и ползи, произтичащи от собствеността върху даден **базов актив**.

опционални лизингови плащания

Плащанията, които трябва да бъдат извършвани от **лизингополучателя** към **лизингодателя** за правото на ползване на **базовия актив** по време на периодите, по отношение на които съществува опция за удължаване или прекратяване на лизинга, които не са включени в срока на лизинга.

период на ползване

Общият период от време, през който един актив се използва за изпълнение на договор с клиент (включително непоследователните периоди от време).

гаранция за остатъчна стойност

Гаранцията, предоставена на **лизингодателя** от страна, несвързана с лизингодателя, по силата на която в края на лизинга стойността (или част от стойността) на **базовия актив** ще възлиза най-малко на определена сума.

актив с право на ползване

Актив, който представлява правото на **лизингополучателя** да ползва **базовия актив** за срока на лизинга.

краткосрочен лизинг

Лизинг (лизингов договор) със **срок** към **началната дата** от 12 месеца или по-малко. Лизинг, който съдържа опция за покупка, не е краткосрочен лизинг.

преотдаване

Сделка, при която **базовият актив** се преотдава на лизинг от **лизингополучателя** („междинния лизингодател“) на трета страна, а лизинговият договор („основният лизингов договор“) между главния лизингодател и лизингополучателя остава в сила.

базов (основен) актив

Актив, който е предмет на **лизинг**, по който правото на ползване на този актив е било предоставено от **лизингодателя** на **лизингополучателя**.

незаработен финансов приход (доход)

Разликата между:

- а) **брутната инвестиция в лизинга**; и
- б) **нетната инвестиция в лизинга**.

негарантирана остатъчна стойност

Онази част от остатъчната стойност на **базовия актив**, чиято реализация от страна на **лизингодателя** не е сигурна или е гарантирана само от страна, свързана с лизингодателя.

променливи лизингови плащания

Тази част от плащанията, извършвани от **лизингополучателя** към **лизингодателя** за правото на ползване на **базовия актив** по време на **срока на лизинга**, която се променя поради промени във фактите и обстоятелствата, настъпващи след **началната дата**, различни от изминаването на времето.

Термини, за които има определения в други стандарти и които се използват в настоящия стандарт със същото значение**договор**

Споразумение между две или повече страни, което създава подлежащи на изпълнение права и задължения.

полезен живот

Срокът, през който един актив се очаква да бъде на разположение за използване от предприятието, или количеството продукция или сходни единици, които се очаква предприятието да получи от актива.

Допълнение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от Стандарта. В него се описва прилагането на параграфи 1—103 и е със същата правна сила като останалите части на Стандарта.

Прилагане по отношение на портфейл

Б1 С настоящия стандарт се урежда счетоводното отчитане на отделен лизинг (лизингов договор). Въпреки това, като практически целесъобразна мярка, предприятието може да прилага настоящия стандарт за портфейл от лизингови договори със сходни характеристики, ако предприятието има основания да очаква, че прилагането на настоящия стандарт по отношение на портфейла не би имало съществено различно въздействие върху финансовите отчети от прилагането му по отношение на отделните лизингови договори в рамките на този портфейл. За счетоводното отчитане на портфейл предприятието използва приблизителни оценки и допускания, които отразяват размера и състава на портфейла.

Комбинация от договори

Б2 При прилагането на настоящия стандарт предприятието комбинира два или повече договора, сключени по или приблизително по едно и също време със същия контрагент (или свързани с контрагента страни), и отчита договорите като единен договор, ако са изпълнени един или повече от следните критерии:

- а) договорите са договорени в пакет с цялостна търговска цел, която не може да се установи, ако договорите не бъдат разглеждани заедно;
- б) размерът на възнаграждението, което следва да бъде платено по един договор, зависи от цената или изпълнението по другия договор; или
- в) правата на ползване на базовите активи, които се съдържат в договорите (или някои права на ползване на основните активи по всеки един от договорите), представляват отделен лизингов компонент, както е описано в параграф Б32.

Освобождания от изискванията за признаване: лизингови договори, базовият актив по които е с ниска стойност (параграфи 5—8).

Б3 Освен в случаите, посочени в параграф Б7, настоящият стандарт позволява на лизингополучателя да прилага параграф 6 за отчитане на лизинговите договори, базовият актив по които е с ниска стойност. Лизингополучателят оценява стойността на базовия актив въз основа на стойността на актива, когато е нов, независимо от възрастта на отдадения на лизинг актив.

Б4 Оценката дали даден базов актив е с ниска стойност се извършва в абсолютно изражение. Лизингът на активи с ниска стойност отговаря на условията за счетоводно отразяване по параграф 6, независимо дали тези договори са съществени за лизингополучателя. Оценката не се влияе от размера, естеството или обстоятелствата на лизингополучателя. Следователно различните лизингополучатели се очаква да достигнат до еднакви изводи относно това дали даден базов актив е с ниска стойност.

Б5 Базов актив може да е с ниска стойност само ако:

- а) лизингополучателят може да използва базовия актив самостоятелно или заедно с други ресурси, които са непосредствено достъпни за лизингополучателя; и
- б) базовият актив не е силно зависим или тясно свързан с другите активи.

Б6 Лизингът на базов актив не отговаря на условията за лизинг на актив с ниска стойност, ако естеството на актива е такова, че когато е нов, активът обикновено не е с ниска стойност. Например, лизингът на автомобили не би отговарял на условията за лизинг на активи с ниска стойност, тъй като новият автомобил обикновено не е с ниска стойност.

- Б7 Ако лизингополучателят преотдава актив или възнамерява да преотдаде актив, основният лизинг не отговаря на условията за лизинг на актив с ниска стойност.
- Б8 Базови активи с ниска стойност могат да бъдат например таблетки и персонални компютри, дребни канцеларски мебели и телефонни апарати.

Разграничаване на лизинга (параграфи 9—11)

- Б9 За да определи дали по силата на договор се прехвърля правото на контрол над използването на определен актив (вж. параграфи Б13—Б20) за даден период от време, предприятието преценява дали, през целия *период на ползване* клиентът има:
- а) правото да получава по същество всички икономически ползи от използването на определения актив (както е описано в параграфи Б21—Б23); и
 - б) правото да ръководи използването на определения актив (както е описано в параграфи Б24—Б30).
- Б10 Ако клиентът има правото да контролира използването на определения актив само за част от срока на договора, договарът съдържа елементи на лизинг за частта от срока.
- Б11 Договор за получаване на стоки или услуги може да бъде сключен от съвместно споразумение или от името на съвместно споразумение, както е определено в МСФО 11 *Съвместни споразумения*. В този случай се счита, че клиент по договора е съвместното споразумение. Следователно, когато определя дали такъв договор съдържа елементи на лизинг, предприятието преценява дали съвместното споразумение има право да контролира използването на определения актив през целия период на ползване.
- Б12 Предприятието определя дали даден договор съдържа елементи на лизинг за всеки потенциален отделен лизингов компонент. За насоки относно отделните лизингови компоненти вж. параграф Б32.

Разграничен актив

- Б13 Обикновено активът се разграничаване (установява) чрез изричното му посочване в договор. Даден актив може обаче да бъде разграничен, като бъде посочен по подразбиране в момента, когато активът бъде предоставен за ползване от клиента.

Реално право на замяна

- Б14 Дори когато активът е определен, клиентът няма правото да ползва разграничения актив, ако доставчикът има реалното право да замени актива през целия период на ползване. Правото на доставчика да замени актив е реално само когато са изпълнени следните две условия:
- а) доставчикът има практическата възможност да заменя алтернативни активи през целия период на ползване (например клиентът не може да попречи на доставчик да замени актива, а алтернативните активи са непосредствено достъпни на доставчика или може да бъдат получени от доставчика в рамките на разумен срок); и
 - б) доставчикът ще извлече икономически ползи от упражняване на правото си да замени актив (т.е. очаква се икономическите ползи, свързани със замяната на актива, да надвишат разходите, свързани със замяната на актива).
- Б15 Ако доставчикът има право или задължение да замени актива само на или след определена дата или настъпване на определено събитие, правото на замяна на доставчика не е реално, тъй като доставчикът няма практическата възможност да заменя алтернативни активи през целия период на ползване.

- Б16 Оценката на предприятието на това дали дадено право на замяна на доставчика е реално се основава на фактите и обстоятелствата при началото на договора, като не се отчитат бъдещи събития, за които към началото на договора е имало малка вероятност да настъпят. Бъдещи събития, за които към началото на договора е имало малка вероятност да настъпят, и следователно трябва да бъдат изключени от оценката са например:
- а) съгласие на бъдещ клиент да плати цена за използване на актива, надвишаваща пазарната;
 - б) въвеждането на нови технологии, които към началото на договора не са били съществено развити;
 - в) съществена разлика между използването или резултатите от актива, постигнати от клиента, и използването или резултатите, очаквани в началото на договора; и
 - г) съществена разлика между пазарната цена на актива през периода на ползване и пазарната цена, очаквана в началото на договора.
- Б17 Когато активът се намира в помещенията на клиента или на друго място, разходите, свързани със замяната, са по принцип по-високи, отколкото когато са разположени в помещенията на доставчика, и следователно има по-голяма вероятност да превишат ползите, свързани със замяната на актива.
- Б18 Правото или задължението на доставчика да заменя актива за ремонт и поддръжка, ако активът не функционира добре или при наличие на технически подобрения, не ограничава правото на клиента да използва определения актив.
- Б19 Ако клиентът не може непосредствено да определи дали доставчикът има съществено право на замяна, клиентът приема, че правото на замяна не е реално.

Част от активи

- Б20 Част от капацитета на актив е разграничен актив, ако тя е физически отделна (например етаж на сграда). Капацитет или друга част от актив, която не е физически отделна (например част от капацитета на оптичен кабел), не е определен актив, освен когато тя представлява по същество целия капацитет на актива и по този начин осигурява на клиента правото да получава по същество всички икономически ползи от използването на актива.

Правото на получаване на икономически ползи от използването

- Б21 За да контролира използването на определен актив, клиентът трябва да има правото да получава по същество всички икономически ползи от използването на актива през целия период на ползване (например чрез изключително използване на актива през целия този период). Клиентът може да получава по много начини —пряко или косвено, икономически ползи от използването на актив, като например чрез използване, държане или преотдаване на актива. Икономическите ползи от използването на актив включват неговата основна продукция и странични продукти (в т.ч. евентуалните парични потоци, получени от тези продукти) и други икономически ползи от използването на актива, които може да бъдат реализирани от търговска сделка с трета страна.
- Б22 Когато оценява правото да получава по същество всички икономически ползи от използването на актив, предприятието взема предвид икономическите ползи, произтичащи от използването на актива в рамките на определения обхват на правото на клиента да използва актива (вж. параграф Б30). Например:

- а) ако съгласно договор използването на моторно превозно средство е ограничено само върху определена територия през периода на ползване, предприятието взема предвид единствено икономическите ползи от използването на моторното превозно средство в рамките на тази територия, а не извън нея;
- б) ако съгласно договор клиентът може да управлява моторно превозно средство в рамките на определен пробег през периода на ползване, предприятието взема предвид единствено икономическите ползи от използването на моторното превозно средство за позволения пробег, а не над него.

Б23 Ако даден договор изисква клиентът да заплати на доставчика или друга страна част от паричните потоци, получени от използването на актива като възнаграждение, тези парични потоци, платени като възнаграждение, се считат за част от икономическите ползи, които клиентът получава от използването на актива. Например, ако от клиента се изисква да заплати на доставчика процент от продажбите от използването на търговска площ като възнаграждение за това използване, това изискване не ограничава правото на клиента да получава по същество всички икономически ползи от използването на търговската площ. Това е така, тъй като паричните потоци, получени от тези продажби, се считат за икономически ползи, които клиентът получава от използването на търговската площ, част от които заплаща на доставчика като възнаграждение за правото да използва тази площ.

Право на ръководене на използването

Б24 Клиент има право да ръководи използването на определен актив през целия период на ползване само ако:

- а) клиентът има правото да ръководи как и с каква цел ще се използва активът през целия период на ползване (както е описано в параграфи Б25—Б30); или
- б) значимите решения относно начина и целта, за която ще се използва активът, са предварително определени и:
 - i) клиентът има право да експлоатира актива (или да ръководи експлоатацията от други по начин, който той определя) през целия период на ползване, без доставчикът да има право да променя тези инструкции за експлоатация; или
 - ii) клиентът е проектирал актива (или специфични аспекти на актива) по начин, който предопределя как и с каква цел ще се използва активът през целия период на ползване.

Как и с каква цел се използва активът

Б25 Клиентът има правото да ръководи как и с каква цел ще се използва активът, ако в рамките на приложното поле на правото му на ползване, определено в договора, той може да променя как и с каква цел активът се използва през целия период на ползване. Когато оценява това, предприятието взема предвид правата за вземане на решения, които са от най-голямо значение за промяната на начина и целта на ползване на актива през целия период на ползване. Правата за вземане на решения са от значение (значими), когато влияят на получените от използването икономически ползи. Правата за вземане на решения, които са от най-голямо значение, вероятно ще бъдат различни за различните договори, в зависимост от естеството на актива и реда и условията на договора.

Б26 Правата за вземане на решения, които в зависимост от обстоятелствата дават правото да се променя начинът и целта на ползване на актива в рамките на определения обхват на правото на клиента да използва актива, включват например:

- а) правата да се променя вида на продукцията, произведена от актива (например, дали транспортен контейнер да се използва за транспортиране, или за съхранение на стоки, или да се избере наборът от продукти, продавани в рамките на търговска площ);
- б) правата да се променя моментът на производство на продукцията (например кога ще бъде използван елемент от съоръжение или електроцентраля);

- в) правата да се променя мястото на производство на продукцията (например да се определи местоназначението на камион или кораб или мястото, където елемент от съоръжение ще бъде използван); и
- г) правата да се реши дали продукцията да бъде произведена, както и какво да бъде произведеното количество (например дали електроцентраля да произвежда енергия и какъв обем да бъде произведената от тази електроцентраля енергия).

Б27 Правата за вземане на решения, които не дават правото да се променя начинът и целта на ползване на актива, включват например права, които са ограничени до експлоатацията или поддръжката на актива. Такива права могат да бъдат притежавани от клиента или доставчика. Въпреки че често са съществени за ефективното използване на актива, правата, като тези на експлоатация или поддръжка на актив, се различават от тези, ръководещи как и с каква цел ще се използва активът, и често са зависими от решенията относно начина и целта, за която ще се използва активът. Правата на експлоатация на даден актив могат обаче да предоставят на клиента правото да ръководи използването на актива, ако значимите решения относно начина и целта, за която ще се използва активът, са предварително определени (вж. параграф Б24, буква б), подточка i).

Решения, определени по време на периода на използване и преди него

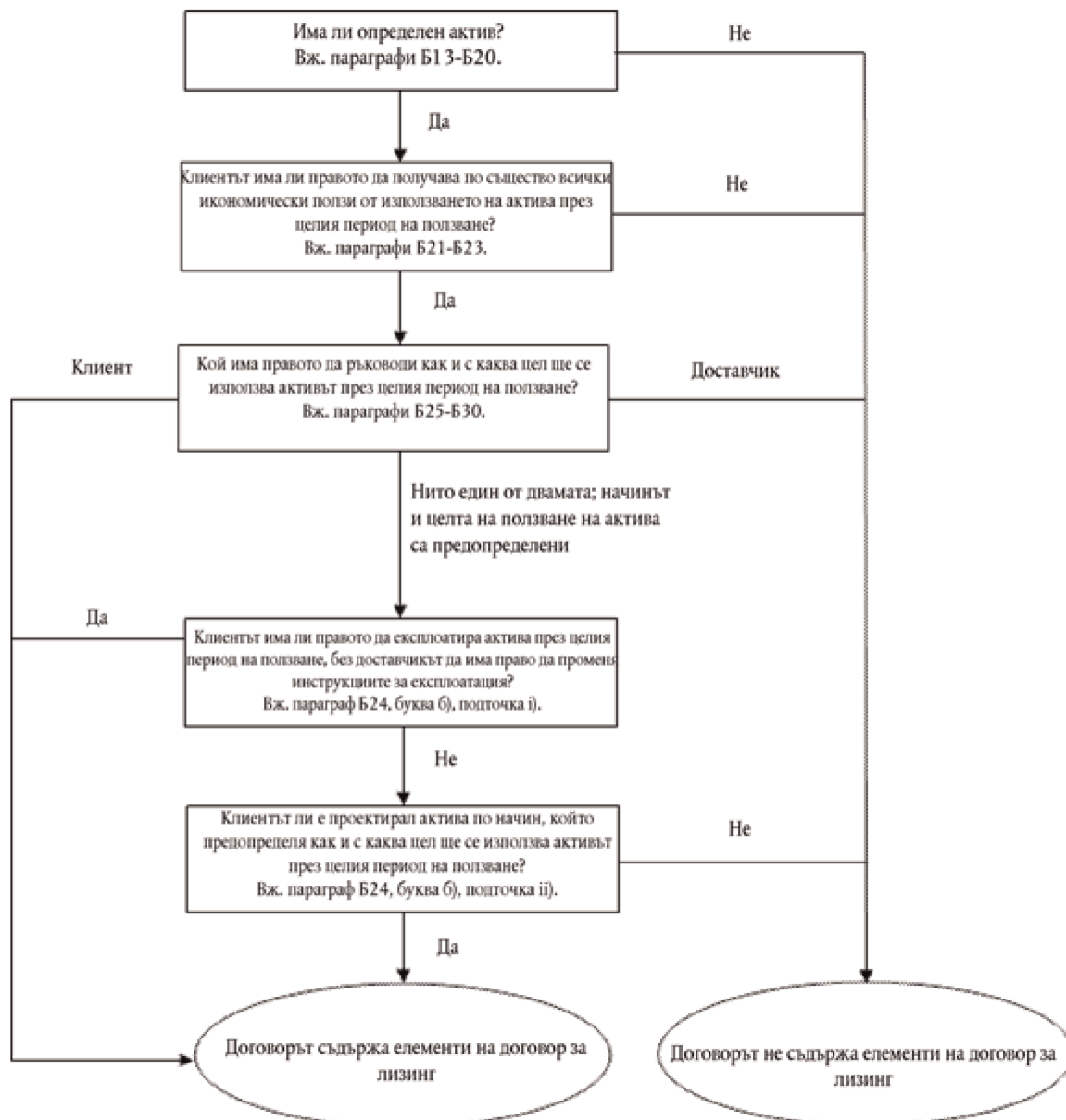
Б28 Значимите решения относно начина и целта на ползване на актива може да бъдат предварително определени по редица начини. Значимите решения може например да бъдат предварително определени чрез проектирането на актива или чрез договорни ограничения върху използването на актива.

Б29 Когато преценява дали клиентът има правото да ръководи използването на даден актив, предприятието взема предвид само правата на вземане на решенията относно използването на актива през периода на ползване, освен когато клиентът е проектирал актива (или специфични аспекти на актива), както е описано в параграф Б24, буква б), подточка ii). Ето защо, ако не са изпълнени условията в параграф Б24, буква б), подточка ii), предприятието не взема предвид решенията, които са предварително определени преди периода на ползване. Например, ако клиентът може единствено да определя продукцията на актива преди периода на ползване, клиентът няма правото да ръководи използването на актива. Възможността за определяне на продукцията по договор преди периода на ползване, без други права за вземане на решенията във връзка с използването на актива, дава на клиента същите права като на всеки друг клиент, закупуващ стоки или услуги.

Защитни права

Б30 В договора може да бъдат включени условия, предназначени да защитят интереса на доставчика по отношение на актива или на други активи, да защитят неговия личен състав или да гарантират спазването на законови или подзаконови актове от страна на доставчика. Това са примери за защитни права. В договора може например i) да се определи максималната степен на ползване на даден актив или кога или къде клиентът може да използва актива, ii) да се изиска от клиента да следва определени оперативни практики или iii) да се изиска от клиента да информира доставчика относно промените в начина, по който активът ще бъде използван. Чрез защитните права обикновено се определя обхватът на правото на ползване, но те сами по себе си не ограничават правото на клиента да ръководи използването на актива.

Б31 Следната графика съдържа насоки за предприятията във връзка с изготвянето на оценка на това дали даден договор представлява или съдържа елементи на лизинг.



Отделяне на компонентите на договора (параграфи 12—17)

Б32 Правото на ползване на базов актив е отделен лизингов компонент, ако:

- лизингополучателят може да използва базовия актив самостоятелно или заедно с други ресурси, които са непосредствено достъпни за лизингополучателя; Непосредствено достъпни ресурси са стоки или услуги, продавани или отдавани на лизинг отделно (от лизингодателя или други доставчици), или ресурси, които лизингополучателят вече е придобил (от лизингодателя или посредством други сделки или събития); и
- базовият актив не е нито силно зависим, нито тясно свързан с другите базови активи по договора. Например фактът, че лизингополучателят би могъл да реши да не взема на лизинг базовия актив, без това да се отрази съществено върху правото му да използва други базови активи по договора, може да показва, че базовият актив не е силно зависим или тясно свързан с тези други базови активи.

Б33 В договора може да бъде включена сума, дължима от лизингополучателя за дейности и разходи, чрез които не се прехвърля стока или услуга на лизингополучателя. Например, лизингодателят може да включи в общата дължима сума такса за административни услуги или други разходи, поети от него във връзка с лизинговия договор, които не са свързани с прехвърлянето на стока или услуга на лизингополучателя. Подобни дължими суми не представляват отделен компонент на договора, а се считат за част от общото възнаграждение, която се разпределя между отделните компоненти на договора.

Срок на лизинга (параграфи 18—21)

Б34 Когато определя срока на лизинга и оценява продължителността на неотменимия срок на лизинга, предприятието прилага определението за договор и определя периода, през който договорът има изпълнителна сила. Лизингът вече не подлежи на изпълнение, когато както лизингополучателят, така и лизингодателят имат правото да прекратят срещу незначителна санкция този договор, без ответната страна да е дала разрешение.

Б35 Ако единствено лизингополучателят има правото да прекрати лизинговия договор, това право се счита за опция за прекратяване на лизинговия договор, предоставена на лизингополучателя, която предприятието взема предвид при определянето на срока на лизинга. Ако единствено лизингодателят има правото да прекрати лизинга, неотменимият срок на лизинговия договор включва периода, по отношение на който съществува опция за прекратяване на лизинговия договор.

Б36 Срокът на лизинга започва на началната дата и включва всички освободени от наем периоди, предоставени на лизингополучателя от лизингодателя.

Б37 На началната дата предприятието преценява дали е достатъчно сигурно, че лизингополучателят ще упражни опцията за удължаване на лизинговия договор или за закупуване на базовия актив или че няма да упражни опцията за прекратяване на лизинговия договор. Предприятието взема предвид всички значими факти и обстоятелства, които създават икономически стимул за лизингополучателя да упражни или да не упражни опцията, включително очакваните промени във фактите и обстоятелствата от началната дата до датата на упражняване на опцията. Примери за някои от факторите, които трябва да бъдат взети предвид:

а) договорните условия за периодите с опция в сравнение с пазарните цени, в т.ч.:

i) размера на плащанията по лизинга за всеки период с опция;

ii) размера на променливите плащания по лизинговия договор или други условни плащания, като например плащания, произтичащи от санкции за прекратяване и гаранции за остатъчна стойност; и

iii) условията на опциите, които могат да бъдат упражнени след първоначалните периоди с опция (например опция за закупуване, която може да бъде упражнена в края на периода на удължаване, по цена, която понастоящем е под пазарните нива).

б) направените значителни подобрения на наетото имущество (или тези, които се очаква да бъдат направени) за срока на договора, които се очаква да донесат значителни икономически ползи за лизингополучателя, когато опцията за удължаване или прекратяване на лизинговия договор или за закупуване на базовия актив може да бъде упражнена;

в) разходите, свързани с прекратяването на лизинговия договор, като например разходи по договаряне, разходи по преместване, разходи по определяне на друг базов актив, съответстващ на нуждите на лизингополучателя, разходи по интегрирането на новия актив в дейностите на лизингополучателя, или санкциите за прекратяване и подобни разходи, включително разходите, свързани с възстановяването на договорно установеното състояние или местоположение на базовия актив;

- г) значението на този базов актив за дейностите на лизингополучателя, като се има предвид например дали основният актив е със специализирано предназначение, местоположението на базовия актив и наличието на подходящи алтернативи; и
- д) условия, свързани с упражняването на опцията, (например когато опцията може да бъде упражнена само ако са изпълнени едно или повече условия) и вероятността тези условия да настъпят.
- Б38 Опцията за удължаване или прекратяване на лизинга може да се комбинира с едно или повече други договорни условия (например гаранция за остатъчна стойност), т.е. лизингополучателят гарантира на лизингодателя изплащането на минимален или фиксиран размер парични средства, който по същество не зависи от това дали опцията ще бъде упражнена. В този случай, независимо от насоките за фиксираните по същество плащания в параграф Б42, предприятието приема за достатъчно сигурно, че лизингополучателят ще упражни опцията за удължаване на лизинга или че няма да упражни опцията за неговото прекратяване.
- Б39 Кolkото по-кратък е неотменимият срок на лизинговия договор, толкова е по-вероятно лизингополучателят да упражни опция за удължаване на лизинга или да не упражни опция за неговото прекратяване. Това е така, тъй като колкото е по-кратък неотменимият срок, толкова е по-вероятно разходите, свързани с придобиването на резервен актив, да са пропорционално по-високи.
- Б40 Досегашната практика на лизингополучателя по отношение на периодите, през които обикновено използва определени видове активи (отпадени на лизинг или собствени), както и неговите икономически мотиви за това може да дадат информация, която да послужи при оценяването на това дали е достатъчно сигурно, че лизингополучателят ще упражни опция, или не. Например, ако лизингополучателят обикновено използва определени видове активи за определен период от време или ако лизингополучателят има практика често да упражнява опции по лизингови договори за определени видове базови активи, лизингополучателят взема предвид икономическите мотиви за тази досегашна практика при оценяването на това дали е достатъчно сигурно, че лизингополучателят ще упражни опция по лизинговите договори за тези активи.
- Б41 В параграф 20 се посочва, че след началната дата лизингополучателят прави повторна оценка при настъпването на важно събитие или съществено изменение в обстоятелствата, което е под контрола на лизингополучателя и засяга това дали е достатъчно сигурно, че лизингополучателят ще упражни опция, която не е била отразена при определянето на срока на лизинговия договор, или няма да упражни опция, която преди това е отразил при определянето на срока на лизинговия договор. Важни събития или промени в обстоятелствата могат например да бъдат:
- а) съществени, непредвидени към началната дата подобрения на наетото имущество, които се очаква да донесат значителни икономически ползи за лизингополучателя, когато опцията за удължаване или прекратяване на лизинговия договор или за закупуване на базовия актив може да бъде упражнена;
- б) съществено, непредвидено към началната дата изменение или персонализиране на базовия актив;
- в) въвеждане на договор за преотдаване на базовия актив за период след края на определения преди това срок на лизинговия договор; и
- г) стопански решения на лизингополучателя, които са от пряко значение за упражняването или неупражняването на опция (например решение за удължаване на лизинга на допълващ актив, за изваждане от употреба на алтернативен актив или за съкращаване на стопанската единица, в която се използва активът с право на ползване).

Фиксирани по същество лизингови плащания (параграф 27, буква а), параграф 36, буква в) и параграф 70, буква а)

Б42 Лизинговите плащания включват всички фиксирани по същество лизингови плащания. Фиксираните по същество лизингови плащания са плащания, които могат по форма да съдържат елемент на променливост, но по същество са неотменими. Фиксирани по същество лизингови плащания са налице, когато например:

- а) плащанията са структурирани като променливи лизингови плащания, но реално в плащанията липсва елемент на променливост. Тези плащания съдържат клаузи с елемент на променливост, които са лишени от реална икономическа същност. Подобни видове плащания са например:
 - і) плащания, които трябва да бъдат направени само ако бъде доказано, че даден актив може да функционира по време на лизинг, или само ако настъпи събитие, за което няма реална възможност да не настъпи; или
 - іі) плащания, които първоначално са структурирани като променливи лизингови плащания, свързани с използването на базовия актив, но чиито елемент на променливост ще бъде отменен след началната дата, така че плащанията да станат фиксирани за останалата част от срока на лизинговия договор. Тези плащания стават фиксирани по същество лизингови плащания, когато елементът на променливост бъде отменен.
- б) съществува повече от една поредица от плащания, които лизингополучателят може да направи, но само една от тях е реалистична. В този случай предприятието отчита като лизингови плащания реалистичната поредица от плащания;
- в) съществува повече от една реалистична поредица от плащания, които лизингополучателят може да направи, като трябва да направи поне една поредица от плащания. В този случай предприятието отчита като лизингови плащания поредицата от плащания с най-ниска съвкупна сума (на дисконтирана основа).

Ангажимент на лизингополучателя във връзка с базовия актив преди началната дата

Разходи на лизингополучателя във връзка с изграждането и проектирането на базовия актив

Б43 Предприятието може да договори лизингов договор, преди базовият актив да бъде наличен за ползване от лизингополучателя. При някои договори за лизинг може да е необходимо базовият актив да бъде изграден или проектиран повторно за ползване от лизингополучателя. В зависимост от реда и условията на договора може да бъде поискано лизингополучателят да извърши плащания, свързани с изграждането или проектирането на актива.

Б44 Ако лизингополучателят поема разходите, свързани с изграждането или проектирането на базов актив, лизингополучателят отчита тези разходи съгласно други приложими стандарти, като например МСС 16. Разходите, свързани с изграждането или проектирането на основен актив, не включват плащания, направени от лизингополучателя за правото на ползване на базовия актив. Плащанията за правото на ползване на базовия актив са плащания за лизинг, независимо от момента на извършване на тези плащания.

Право на собственост върху базовия актив

Б45 Лизингополучателят може да получи право на собственост върху базовия актив, преди правото на собственост да бъде прехвърлено на лизингодателя и активът да бъде отдаден на лизингополучателя. Само по себе си, получаването на правото на собственост не определя начина на отчитане на сделката.

Б46 Ако лизингополучателят контролира (или получава контрол върху) базовия актив, преди този актив да бъде прехвърлен на лизингодателя, сделката е продажба с обратен лизинг, която се отчита съгласно параграфи 98—103.

Б47 Ако обаче лизингополучателят не получава контрол върху базовия актив, преди този актив да бъде прехвърлен на лизингодателя, сделката не е продажба с обратен лизинг. Такъв може да бъде например случаят, когато производител, лизингодател и лизингополучател договорят сделка, при която лизингодателят закупува от производителя актив, който от своя страна е отдаден на лизинг на лизингополучателя. Лизингополучателят може да получи правото на собственост върху базовия актив, преди то да бъде прехвърлено на лизингодателя. В този случай, ако лизингополучателят придобива правото на собственост, но не и контрола върху базовия актив преди прехвърлянето му на лизингодателя, сделката се отчита като лизинг, а не като продажба с обратен лизинг.

Оповестявания от страна на лизингополучателя (параграф 59)

Б48 Когато преценява дали е необходима допълнителна информация относно лизинговите дейности, за да бъде удовлетворена целта на оповестяването в параграф 51, лизингополучателят взема предвид:

- a) дали тази информация е от значение за ползвателите на финансовите отчети. Лизингополучателят предоставя допълнителната информация, посочена в параграф 59, само ако тази информация се очаква да бъде от значение за ползвателите на финансовите отчети. В тази връзка, такъв вероятно ще бъде случаят, когато тя помага на ползвателите да разберат:
 - i) осигурената чрез лизинга гъвкавост. Лизинговите договори могат да осигуряват елемент на гъвкавост, ако например лизингополучателят може да намали своята експозиция, като упражни опции за прекратяване или поднови лизинговите договори с изгодни условия;
 - ii) ограничения, налагани от лизингополучателя. Лизинговите договори могат да налагат ограничения, като например изискват от лизингополучателя да покрива определени финансови параметри;
 - iii) чувствителност на отчетената информация към ключови променливи. Отчетената информация може да бъде чувствителна към например бъдещите променливи лизингови плащания;
 - iv) изложеност към други рискове, произтичащи от лизингови договори;
 - v) отклонения от установените отраслови практики. Подобни отклонения могат например да включват необичайни или единствени по рода си срокове и условия на лизинговите договори, оказващи въздействие върху лизинговия портфейл на лизингополучателя;
- б) дали тази информация се съдържа в информацията, представена в основните финансови отчети или оповестена в пояснителните приложения. Не е необходимо лизингополучателят да повтаря информацията, която вече е представена във финансовите отчети.

Б49 В зависимост от обстоятелствата допълнителната информация относно променливите лизингови плащания, която може да е необходима, за да бъде удовлетворена целта на оповестяването в параграф 51, може да включва информация, която помага на ползвателите на финансовите отчети да определят например:

- a) мотивите на лизингополучателя да използва променливи лизингови плащания и степента на тяхното разпространение;
- б) сравнителния дял на променливите лизингови плащания спрямо фиксираните плащания;
- в) ключовите променливи, от които зависят променливите лизингови плащания, и очакваните промени в тези плащания вследствие на изменението на тези ключови променливи; и
- г) други оперативни и финансови последици от променливите лизингови плащания.

Б50 В зависимост от обстоятелствата, допълнителната информация относно опциите за удължаване или опциите за прекратяване, която може да е необходима, за да бъде удовлетворена целта на оповестяването в параграф 51, може да включва информация, която помага на ползвателите на финансовите отчети да определят например:

- а) мотивите на лизингополучателя да използва опциите за удължаване или опциите за прекратяване и степента на тяхното разпространение;
- б) сравнителния дял на *опционалните лизингови плащания* спрямо лизинговите плащания;
- в) колко често биват упражнявани опции, които не са включени в оценяването на пасивите по лизинга; и
- г) други оперативни и финансови последици от тези опции.

Б51 В зависимост от обстоятелствата, допълнителната информация относно гаранциите за остатъчна стойност, която може да е необходима, за да бъде удовлетворена целта на оповестяването в параграф 51, може да включва информация, която помага на ползвателите на финансовите отчети да определят например:

- а) мотивите на лизингополучателя да предоставя гаранции за остатъчна стойност и степента на тяхното разпространение;
- б) сравнителния дял на експозициите на лизингополучателя към риска във връзка с остатъчната стойност;
- в) естеството на базовите активи, за които тези гаранции се предоставят; и
- г) други оперативни и финансови последици от тези гаранции.

Б52 В зависимост от обстоятелствата, допълнителната информация относно сделките за продажба с обратен лизинг, която може да е необходима, за да бъде удовлетворена целта на оповестяването в параграф 51, може да включва информация, която помага на ползвателите на финансовите отчети да определят например:

- а) мотивите на лизингополучателя да използва сделки за продажба с обратен лизинг и степента на тяхното разпространение;
- б) основните условия на отделните сделки за продажба с обратен лизинг;
- в) плащанията, които не са включени в оценяването на пасивите по лизинга; и
- г) ефекта, който сделките за продажба с обратен лизинг оказват върху паричния поток през отчетния период.

Класификация на лизингите на лизингодателя (параграфи 61—66)

Б53 Съгласно настоящия стандарт лизингодателите класифицират лизингите (лизинговите договори) според степента, до която рисковете и изгодите, произтичащи от собствеността върху базовия актив, се прехвърлят по силата на лизинговия договор. Рисковете включват възможните загуби от неизползвани мощности или технологично остаряване, както и от колебанията на възвръщаемостта, дължащи се на променящи се икономически условия. Ползите може да бъдат представени от очакваната доходоносна експлоатация през икономическия живот на базовия актив и очакваната печалба от нарастването на стойността или реализирането на остатъчната стойност.

Б54 Лизинговият договор може да включва условия за коригиране на лизинговите плащания за промени, настъпили между датата на въвеждане и началната дата (като например промяна в разходите на лизингодателя за базовия актив или промяна в разходите на лизингодателя за финансиране на лизинга). В този случай, за целите на класификацията на лизинговия договор, се счита, че ефектът на тези промени е настъпил към датата на въвеждане.

- Б55 Когато лизингът обхваща както земя, така и сгради, лизингодателят, в съответствие с параграфи 62—66 и Б53—Б54, класифицира поотделно всеки компонент като финансов лизинг или оперативен лизинг. Важно съображение за определяне дали поземленият компонент представлява финансов или оперативен лизинг е фактът, че земята обикновено има неопределен (неограничен) икономически живот.
- Б56 Винаги, когато е необходимо за класификацията и счетоводното отразяване на лизинга (наемането) на земя и сгради, лизингодателят разпределя лизинговите плащания (включително всяко еднократно предварително плащане) между поземления компонент и сградния компонент пропорционално на съотношението между справедливите стойности на правата на ползване от лизингополучателя по отношение на поземления компонент и сградния компонент от лизинговия договор към датата на въвеждане. Ако лизинговите плащания не може да бъдат надеждно разпределени между тези два компонента, целият лизингов договор се класифицира като финансов лизинг, освен ако е ясно, че и двата компонента представляват оперативен лизинг и в такъв случай целият лизингов договор се класифицира като оперативен лизинг.
- Б57 Когато при лизингов договор за земя и сгради сумата за поземления компонент е несъществена за лизинга, лизингодателят може за целите на класификацията на лизинговите договори да разглежда земята и сградите като едно цяло, като го класифицира като финансов или оперативен лизинг в съответствие с параграфи 62—66 и Б53 — Б54. В този случай лизингодателят счита, че икономическият живот на сградите представлява икономическият живот на целия базов актив.

Класификация на договорите за преотдаване

- Б58 При класификацията на договори за преотдаване междинният лизингодател класифицира договора за преотдаване като финансов лизинг или оперативен лизинг според следното:
- а) ако основният лизинг е краткосрочен лизингов договор, който предприятието, като лизингополучател, е отчело съгласно параграф 6, договърът за преотдаване се класифицира като оперативен лизинг.
 - б) във всички други случаи договърът за преотдаване се класифицира в зависимост от активите с право на ползване, възникващи от основния лизинг, а не в зависимост от базовия актив (например актив под формата на имоти, съоръжения, оборудване, който е предмет на лизинговия договор).

Допълнение В

Дата на влизане в сила и преходни разпоредби

Настоящото допълнение представлява неразделна част от Стандарта и е със същата правна сила като останалите части на Стандарта.

ДАТА НА ВЛИЗАНИЕ В СИЛА

- B1** Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните отчетни периоди, започващи на или след 1 януари 2019 г. На предприятията, които прилагат МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, се разрешава по-ранно прилагане на или преди датата на първоначалното прилагане на настоящия стандарт. Ако предприятието прилага настоящия стандарт за по-ранен период, то оповестява този факт.
- B1A** С документа, озаглавен *Отстъпки по наем в контекста на COVID-19* и издаден през май 2020 г., бяха добавени параграфи 46А, 46Б, 60А, В20А и В20Б. Лизингополучателят прилага това изменение за годишните отчетни периоди, започващи на или след 1 юни 2020 г. Разрешава се по-ранно прилагане, включително във финансовите отчети, които не са утвърдени за издаване към 28 май 2020 г.
- B1Б** С документа, озаглавен *Реформа на базовия лихвен процент — фаза 2* (изменение на МСФО 9, МСС 39, МСФО 7, МСФО 4 и МСФО 16), издаден през август 2020 г., бяха добавени параграфи 104—106 и В20В—В20Г. Предприятието прилага тези изменения за годишните отчетни периоди, започващи на 1 януари 2021 г или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.
- B1В** С документа, озаглавен *Отстъпки по наем в контекста на Covid-19 след 30 юни 2021 г.* и издаден през март 2021 г., бе изменен параграф 46Б и бяха добавени параграфи В20БА—В20БВ. Лизингополучателят прилага това изменение за годишните отчетни периоди, започващи на 1 април 2021 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранно прилагане, включително във финансовите отчети, които не са утвърдени за издаване към 31 март 2021 г.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- B2** С оглед на изискванията в параграфи В1—В19 датата на първоначалното прилагане е началото на годишния отчетен период, в който предприятието прилага за първи път настоящия стандарт.

Определение за лизинг

- B3** Като практическа целесъобразна мярка, от предприятието не се изисква да прави повторна оценка дали даден договор представлява или съдържа елементи на лизинг към датата на първоначалното прилагане. Вместо това предприятието може:
- да прилага настоящия стандарт по отношение на договорите, които преди това са били определени като лизингови договори съгласно МСС 17 *Лизинг* и Разяснение 4 на КРМСФО *Определяне дали дадено споразумение съдържа лизинг*. Предприятието прилага преходните разпоредби в параграфи В5—В18 по отношение на тези лизингови договори.
 - да не прилага настоящия стандарт по отношение на договорите, които преди това не са били определени като съдържащи елементи на лизинг съгласно МСС 17 и Разяснение 4 на КРМСФО.
- B4** Ако предприятието избере практически целесъобразната мярка по параграф В3, то оповестява този факт и прилага практически целесъобразната мярка за всичките си договори. В резултат на това предприятието прилага изискванията в параграфи 9—11 единствено по отношение на договорите, сключени (или променени) на или след датата на първоначалното прилагане.

Лизингополучатели

- B5** Лизингополучателят прилага настоящия стандарт по отношение на лизинговите си договори:
- с обратна сила за всеки преходен отчетен период, представен в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*; или
 - с обратна сила със съвкупния ефект от първоначално прилагане на настоящия стандарт, признат към датата на първоначалното прилагане в съответствие с параграфи В7—В13.
- B6** Лизингополучателят прилага избора, описан в параграф В5, последователно за всички бъдещи договори, по които е лизингополучател.

B7 Ако избере да прилага настоящия стандарт в съответствие с параграф В5, буква б), лизингополучателят не преизчислява сравнителната информация. Вместо това лизингополучателят признава съвкупния ефект от първоначалното прилагане на настоящия стандарт като корекция на началното салдо на неразпределената печалба (или друг компонент на собствения капитал, по целесъобразност) към датата на първоначалното прилагане.

Лизинг, класифициран по-рано като оперативен лизинг

B8 Ако избере да прилага настоящия стандарт в съответствие с параграф В5, буква б), лизингополучателят:

- a) признава пасива по лизинга към датата на първоначалното прилагане за лизингите, класифицирани по-рано като оперативен лизинг съгласно МСС 17. Лизингополучателят оценява пасива по лизинга по настоящата стойност на оставащите лизингови плащания, дисконтирани с диференциалния лихвен процент на лизингополучателя към датата на първоначалното прилагане;
- b) признава актива с право на ползване към датата на първоначалното прилагане за лизингите, класифицирани по-рано като оперативен лизинг съгласно МСС 17. Лизингополучателят избира за всеки отделен лизингов договор дали да оцени актива с право на ползване по:
 - i) балансовата му стойност, сякаш настоящият стандарт е бил прилаган от началната дата, но дисконтирана с диференциалния лихвен процент на лизингополучателя към датата на първоначалното прилагане; или
 - ii) сумата, равна на пасива по лизинга, коригирана със сумата на всички предсрочно извършени или начислени лизингови плащания, свързани с този лизингов договор, призната в отчета за финансовото състояние, непосредствено преди датата на първоначалното прилагане;
- в) прилага МСС 36 *Обезценка на активи* по отношение на актива с право на ползване към датата на първоначалното прилагане, освен когато лизингополучателят прилага практически целесъобразната мярка по параграф В10, буква б).

B9 Независимо от изискванията в параграф В8, за лизингите, класифицирани по-рано като оперативен лизинг съгласно МСС 17, лизингополучателят:

- a) не е задължен да прави преходни корекции за лизингови договори, базовият актив по които е с ниска стойност (както е описано в параграфи Б3—Б8), които ще бъдат отчетени съгласно параграф 6. Лизингополучателят отчита тези лизингови договори съгласно настоящия стандарт от датата на първоначалното прилагане;
- b) не е задължен да прави преходни корекции за лизингите, отчетени преди това като инвестиционни имоти, използвайки модела на справедливата стойност по МСС 40 *Инвестиционни имоти*. Лизингополучателят отчита актива с право на ползване и пасива по лизинга, произтичащи от тези лизингови договори, съгласно МСС 40 и настоящия стандарт от датата на първоначалното прилагане;
- в) оценява актива с право на ползване по справедлива стойност към датата на първоначалното прилагане за лизинговите договори, отчетени по-рано като оперативен лизинг съгласно МСС 17 и които ще бъдат отчетени като инвестиционни имоти, използвайки модела на справедливата стойност в МСС 40, от датата на първоначалното прилагане. Лизингополучателят отчита актива с право на ползване и пасива по лизинга, произтичащи от тези лизингови договори, съгласно МСС 40 и настоящия стандарт от датата на първоначалното прилагане;

B10 Лизингополучателят може да използва една или повече от следните практически целесъобразни мерки, когато прилага настоящия стандарт с обратна сила в съответствие с параграф В5, буква б) за лизингите, класифицирани по-рано като оперативен лизинг съгласно МСС 17. На лизингополучателя се разрешава да прилага тези практически целесъобразни мерки за всеки отделен лизингов договор:

- a) лизингополучателят може да прилага един дисконтов процент за портфейл от лизингови договори със сходни характеристики (например лизингови договори със сходен оставащ срок за сходен клас базови активи при сходна икономическа среда).

- б) лизингополучателят може да използва своята оценка дали лизинговите договори са обременяващи съгласно МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи непосредствено преди датата на първоначалното прилагане като алтернатива на провеждането на преглед за обезценка. Ако избере да прилага тази практически целесъобразна мярка, лизингополучателят коригира актива с право на ползване към датата на първоначалното прилагане със сумата на всички провизии за обременяващи лизингови договори, признати в отчета за финансовото състояние, непосредствено преди датата на първоначалното прилагане;
- в) лизингополучателят може да избере да не прилага изискванията в параграф В8 за лизинговите договори, чийто срок изтича в рамките на 12 месеца от датата на първоначалното прилагане. В този случай лизингополучателят:
- и) отчита тези лизингови договори като краткосрочни лизингови договори по описания в параграф 6 начин; и
 - ii) включва разходите, свързани с тези лизингови договори, при оповестяването на краткосрочните лизингови разходи в годишния отчетен период, който включва датата на първоначалното прилагане;
- г) лизингополучателят може да изключи първоначалните преки разходи от оценката на актива с право на ползване към датата на първоначалното прилагане;
- д) лизингополучателят може да използва последваща оценка, както например при определянето на срока на лизинговия договор, ако договорът съдържа опции за удължаване или прекратяване.

Лизинг, класифициран по-рано като финансов лизинг

- В11 Ако лизингополучателят избере да прилага настоящия стандарт в съответствие с параграф В5, буква б) по отношение на лизинговите договори, класифицирани като финансов лизинг съгласно МСС 17, балансовата стойност на актива с право на ползване и пасива по лизинга към датата на първоначалното прилагане е балансовата стойност на актива и пасива по лизинга, измерена непосредствено преди тази дата съгласно МСС 17. За тези лизингови договори лизингополучателят отчита актива с право на ползване и пасива по лизинга съгласно настоящия стандарт от датата на първоначалното прилагане.

Оповестяване

- В12 Ако избере да прилага настоящия стандарт в съответствие с параграф В5, буква б), лизингополучателят оповестява информацията относно първоначалното прилагане, изисквана в параграф 28 от МСС 8, с изключение на информацията, посочена в параграф 28, буква е) от МСС 8. Вместо информацията, посочена в параграф 28, буква е) от МСС 8, лизингополучателят оповестява:
- а) среднопретегления диференциален лихвен процент на лизингополучателя по пасивите по лизинга, признати в отчета за финансовото състояние към датата на първоначалното прилагане; и
 - б) обяснение на всяка разлика между:
 - i) задълженията по оперативен лизинг, оповестени съгласно МСС 17, към края на годишния отчетен период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане, дисконтирани с диференциалния лихвен процент на лизингополучателя към датата на първоначалното прилагане, както е описано в параграф В8, буква а); и
 - ii) пасивите по лизинга, признати в отчета за финансовото състояние към датата на първоначалното прилагане.

- В13 Ако използва една или повече от посочените в параграф В10 практически целесъобразни мерки, лизингополучателят оповестява този факт.

Лизингодатели

- В14 С изключение на описаното в параграф В15, лизингодателят не е задължен да прави преходни корекции за лизингови договори, по които е лизингодател, и отчита тези лизингови договори съгласно настоящия стандарт от датата на първоначалното прилагане.

B15 Междинният лизингодател:

- a) прави повторна оценка на договорите за преотдаване, които са били класифицирани като оперативен лизинг съгласно МСС 17 и са действащи към датата на първоначалното прилагане, за да определи дали всеки един от договорите за преотдаване следва да се класифицира като оперативен или финансов лизинг съгласно настоящия стандарт. Междинният лизингодател изпълнява тази оценка към датата на първоначалното прилагане въз основа на оставащия срок и условия на основния лизингов договор и на договорите за преотдаване на тази дата;
- b) отчита договорите за преотдаване, които са били класифицирани като оперативен лизинг съгласно МСС 17, но преквалифицирани като финансов лизинг съгласно настоящия стандарт, като нов договор за финансов лизинг, сключен към датата на първоначалното прилагане.

Сделки за продажба с обратен лизинг преди датата на първоначалното прилагане

B16 Предприятието не прави повторна оценка на сделките за продажба с обратен лизинг, сключени преди датата на първоначалното прилагане, когато определя дали прехвърлянето на базовия актив отговаря на изискванията в МСФО 15, за да бъде отчетено като продажба.

B17 Ако сделката за продажба с обратен лизинг е отчетена като продажба и финансов лизинг съгласно МСС 17, продавачът лизингополучател:

- a) отчита обратния лизинг по същия начин, както отчита всички други финансови лизинги, съществуващи към датата на първоначалното прилагане; и
- b) продължава да амортизира печалбата от продажба през целия срок на лизинговия договор.

B18 Ако сделката за продажба с обратен лизинг е отчетена като продажба и оперативен лизинг съгласно МСС 17, продавачът лизингополучател:

- a) отчита обратния лизинг по същия начин, както отчита всички други оперативни лизинги, съществуващи към датата на първоначалното прилагане; и
- b) коригира подлежащия на обратен лизинг актив с право на ползване за всички отсрочени печалби или загуби, които се отнасят до извънпазарни условия, признати в отчета за финансовото състояние, непосредствено преди датата на първоначалното прилагане.

Суми, признати преди това във връзка с бизнес комбинации

B19 Ако преди това е признат актив или пасив съгласно МСФО 3 *Бизнес комбинации*, свързан с благоприятни или неблагоприятни условия на оперативен лизинг, придобит като част от бизнес комбинация, лизингополучателят отписва този актив или пасив и коригира балансовата стойност на актива с право на ползване със съответната стойност към датата на първоначалното прилагане.

Позовавания на МСФО 9

B20 Ако предприятието прилага настоящия стандарт, но все още не прилага МСФО 9 *Финансови инструменти*, всяко позоваване в настоящия стандарт на МСФО 9 се чете като позоваване на МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*.

Отстъпки по наем за лизингополучателите в контекста на COVID-19

B20A Лизингополучателят прилага документа, озаглавен *Отстъпки по наем в контекста на COVID-19* (вж. параграф В1А) с обратна сила, като признава съвкупния ефект от първоначалното прилагане на това изменение като корекция на началното салдо на неразпределената печалба (или, по целесъобразност, на друг компонент на собствения капитал) в началото на годишния отчетен период, в който прилага изменението за първи път.

- V20B** За отчетния период, в който за първи път прилага *Отстъпки по наем в контекста на COVID-19*, лизингополучателят не е длъжен да оповестява информацията, изисквана по параграф 28, буква е) от МСС 8.
- V20БА** Лизингополучателят прилага *Отстъпки по наем в контекста на COVID-19 след 30 юни 2021 г.* (вж. параграф В1В) с обратна сила, като признава съвкупния ефект от първоначалното прилагане на това изменение като корекция на началното салдо на неразпределената печалба (или, по целесъобразност, на друг компонент на собствения капитал) в началото на годишния отчетен период, в който прилага изменението за първи път.
- V20ББ** За отчетния период, в който за първи път прилага *Отстъпки по наем в контекста на COVID-19 след 30 юни 2021 г.*, лизингополучателят не е длъжен да оповестява информацията, изисквана по параграф 28, буква е) от МСС 8.
- V20БВ** Когато прилага параграф 2 от настоящия стандарт, лизингополучателят прилага практически целесъобразната мярка по параграф 46А последователно за допустимите договори със сходни характеристики и при сходни обстоятелства, независимо дали договорът е станал допустим за практически целесъобразната мярка в резултат на прилагането от лизингополучателя на документа *Отстъпки по наем в контекста на COVID-19* (вж. параграф В1А) или документа *Отстъпки по наем в контекста на COVID-19 след 30 юни 2021 г.* (вж. параграф В1В).

Реформа на базовия лихвен процент — фаза 2

- V20В** Предприятието прилага тези изменения с обратна сила в съответствие с МСС 8 освен в случаите, посочени в параграф В20Г.
- V20Г** От предприятието не се изисква да преизчислява данните за предходните периоди с оглед на прилагането на тези изменения. Предприятието може да преизчислява данните за предходните периоди единствено когато това е възможно без използване на получена впоследствие информация. Ако предприятието не преизчисли данните за предходните периоди, то признава всяка разлика между предишната балансова стойност и балансовата стойност към началото на годишния отчетен период, който включва датата на първоначалното прилагане на тези изменения, в началното салдо на неразпределената печалба (или по целесъобразност — в друг компонент на собствения капитал) за годишния отчетен период, който включва датата на първоначалното прилагане на тези изменения.

ОТМЯНА НА ДРУГИ СТАНДАРТИ

- V21** Настоящият стандарт заменя следните стандарти и разяснения:

- а) МСС 17 *Лизинг*;
- б) Разяснение 4 на КРМСФО *Определяне дали дадено споразумение съдържа лизинг*;
- в) Разяснение 15 на ПКР *Оперативен лизинг — стимули*; и
- г) Разяснение 27 на ПКР *Оценяване на съдържанието на операции, включващи правната форма на лизинг*

Приложение Г

Изменения на други стандарти

Настоящото допълнение представя измененията на други стандарти вследствие издаването на настоящия стандарт от СМСС. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2019 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага настоящия стандарт за по-ранен период, то прилага и настоящите изменения за този по-ранен период.

На предприятието не се позволява да прилага МСФО 16 преди прилагането на МСФО 15 Приходи от договори с клиенти (вж. параграф В1).

Следователно за стандартите, които са били в сила към 1 януари 2016 г., измененията в настоящото допълнение са представени въз основа на текста на тези стандарти, който е бил в сила към 1 януари 2016 г., изменен от МСФО 15. Текстът на тези стандарти в настоящото допълнение не включва други изменения, които не са били в сила към 1 януари 2016 г.

За стандартите, които не са били в сила на 1 януари 2016 г., измененията в настоящото допълнение са представени въз основа на текста при първоначалното публикуване на тези стандарти, изменен от МСФО 15. Текстът на тези стандарти в настоящото допълнение не включва други изменения, които не са били в сила към 1 януари 2016 г.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 17

Застрахователни договори

ЦЕЛ

- 1 С МСФО 17 *Застрахователни договори* се установяват принципите за признаване, оценяване, представяне и оповестяване на попадащите в обхвата на стандарта *застрахователни договори*. Целта на МСФО 17 е да се гарантира, че предприятието предоставя значима информация, която достоверно отразява тези договори. Тази информация служи на ползвателите на финансовите отчети като основа при оценяването на ефекта, който застрахователните договори имат върху финансовото състояние, финансовите резултати и паричните потоци на предприятието.
- 2 При прилагането на МСФО 17 предприятието взема предвид своите реални права и задължения, независимо дали произтичат по договор, закон или подзаконов акт. Договорът е споразумение между две или повече страни, което създава подлежащи на изпълнение права и задължения. Фактът, че правата и задълженията по даден договор подлежат на (принудително) изпълнение, е правен въпрос. Договорите може да бъдат в писмена или устна форма или да се подразбират от обичайните търговски практики на предприятието. Договорните условия включват всички условия по един договор, било то изрични или по подразбиране, като предприятието не взема предвид условията, които нямат търговска същност (т.е. нямат осезаем ефект върху икономическото съдържание на договора). Подразбиращите се условия по договора включват онези, които са наложени от законов или подзаконов нормативен акт. Практиките и процесите за сключване на договори с клиенти се различават в различните юрисдикции, отрасли и предприятия. Освен това те може да се различават в рамките на предприятието (например те може да зависят от класа на клиентите или естеството на обещаните стоки или услуги).

ОБХВАТ

- 3 Предприятието прилага МСФО 17 по отношение на:
 - а) застрахователните договори, в това число *презастрахователните договори*, които издава;
 - б) *презастрахователните договори*, които държи; и
 - в) *инвестиционните договори с допълнителен негарантиран доход*, които издава, при условие че предприятието издава и застрахователни договори.
- 4 Всички позовавания в МСФО 17 на застрахователни договори се отнасят също така до:
 - а) държаните *презастрахователни договори*, с изключение на:
 - i) позоваванията на издадени застрахователни договори; и
 - ii) съгласно описаното в параграфи 60—70А;
 - б) посочените в параграф 3, буква в) инвестиционни договори с допълнителен негарантиран доход, с изключение на позоваването на застрахователни договори в параграф 3, буква в) и съгласно описаното в параграф 71.
- 5 Всички позовавания в МСФО 17 на издадени застрахователни договори се отнасят също така до застрахователните договори, придобити от предприятието чрез прехвърляне на застрахователни договори или бизнес комбинация, различни от държаните *презастрахователни договори*.
- 6 В приложение А е дадено определение за застрахователен договор и в параграфи Б2—Б30 от приложение Б са предоставени указания относно определението за застрахователен договор.
- 7 Предприятието не прилага МСФО 17 по отношение на:
 - а) гаранции, предоставени от производител, дистрибутор или търговец на дребно, във връзка с продажбата на неговите стоки или услуги на клиент (вж. МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*);

- б) активи и пасиви на работодатели съгласно плановете за доходи на наетите лица (вж. МСС 19 *Доходи на наетите лица* и МСФО 2 *Плащане на базата на акции*) и задължения за пенсионни доходи, отчитани от пенсионни плановете с дефинирани доходи (вж. МСС 26 *Счетоводство и отчитане на плановете за пенсионно осигуряване*);
 - в) договорни права или договорни задължения, зависещи от бъдещото ползване или правото на ползване на нефинансова позиция (например лицензионни такси, възнаграждения, променливи и други условни лизингови плащания и подобни отчетни обекти: (вж. МСФО 15, МСС 38 *Нематериални активи* и МСФО 16 *Лизинг*);
 - г) гаранции за остатъчна стойност, предоставени от производител, дистрибутор или търговец на дребно, и гаранции за остатъчна стойност на лизингополучател, когато са внедрени в лизинг (вж. МСФО 15 и МСФО 16);
 - д) договори за финансова гаранция, освен ако издателят е заявил изрично в предходен отчет, че разглежда тези договори като застрахователни договори и е използвал осчетоводяване, приложимо спрямо застрахователните договори. Издателят избира да прилага или МСФО 17, или МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*, МСФО 7 *Финансови инструменти. оповестяване* и МСФО 9 *Финансови инструменти* по отношение на такива договори за финансова гаранция. Издателят може да направи този избор за всеки отделен договор, като изборът за всеки договор е неотменим;
 - е) задължения или вземания по условни възнаграждения в бизнес комбинация (вж. МСФО 3 *Бизнес комбинации*);
 - ж) застрахователни договори, по които предприятието е притежател на *застрахователната полица*, освен ако въпросните договори са държани презастрахователни договори (вж. параграф 3, буква б).
 - з) договори за кредитни карти или подобни договори, които представляват споразумения за кредитиране или разплащане, отговарящи на определението за застрахователен договор, единствено ако предприятието не взема предвид оценката на свързания с отделен клиент *застрахователен риск* при определяне на цената по договора с този клиент (вж. МСФО 9 и други приложими МСФО). При все това предприятието прилага МСФО 17 по отношение на този компонент единствено ако МСФО 9 изисква от предприятието да отдели внедрения в такъв договор компонент на застрахователното покритие (вж. параграф 2.1, буква д), подточка iv) от МСФО 9).
- 8 Някои договори отговарят на определението за застрахователен договор, но основната им цел е предоставянето на услуги срещу фиксирана такса. Предприятието може да избере да прилага МСФО 15 вместо МСФО 17 по отношение на такива договори, които издава, единствено ако са изпълнени определени условия. Предприятието може да направи този избор за всеки отделен договор, като изборът за всеки договор е неотменим. Условията са следните:
- а) предприятието не взема предвид оценката на риска, който се свързва с отделен клиент, при определянето на цената по договора с въпросния клиент;
 - б) съгласно договора клиентът се обезщетява чрез предоставените му услуги, а не чрез парични плащания; и
 - в) застрахователният риск, който се прехвърля чрез договора, възниква преди всичко чрез ползването от клиента услуги, а не от несигурността по отношение на разходите за тези услуги.
- 8А Някои договори отговарят на определението за застрахователен договор, но ограничават обезщетението за *застрахователни събития* до размера, необходим по принцип за уреждане на задължението на притежателя на полицата, произтичащо от договора (например заеми с освобождаване в случай на смърт). Предприятието избира дали да прилага МСФО 17 или МСФО 9 по отношение на такива издавани от него договори, освен ако тези договори са изключени от обхвата на МСФО 17 по силата на параграф 7. Предприятието прави този избор за всеки *портфейл от застрахователни договори*, като изборът за всеки портфейл е неотменим.

Комбинация от застрахователни договори

- 9 Възможно е набор или поредица от застрахователни договори с един и същ или със свързан контрагент да постигне или да е предназначен/а да постигне цялостен търговски ефект. За да се отчете същността на тези договори, може да се наложи наборът или поредицата от договори да се разглежда като едно цяло. Например ако единствената цел на правата или задълженията по един договор е изцяло да отменят правата или задълженията по друг договор, сключен по същото време със същия контрагент, комбинираният ефект се изразява в липсата на права или задължения.

Отделяне на компоненти от застрахователен договор (параграфи Б31—Б35)

- 10 Застрахователният договор може да съдържа един или повече компонента, които, ако бяха отделни договори, биха попаднали в обхвата на друг стандарт. Например застрахователният договор може да включва *инвестиционен компонент* или компонент за услуги, които не са *услуги по застрахователен договор* (или и двата). Предприятието прилага параграфи 11—13, за да определи и отчете компонентите на договора.
- 11 Предприятието:
- а) прилага МСФО 9, за да определи дали има внедрен дериватив, който трябва да бъде отделен, и как да бъде отчетен този дериватив, ако има такъв;
 - б) отделя инвестиционния компонент от основния застрахователен договор единствено ако въпросният инвестиционен компонент е обособен (вж. параграфи Б31—Б32). За счетоводното отчитане на отделния инвестиционен компонент предприятието прилага МСФО 9, освен ако е инвестиционен договор с допълнителен негарантиран доход, попадащ в обхвата на МСФО 17 (вж. параграф 3, буква в).
- 12 След като приложи параграф 11 за отделяне на всички парични потоци, свързани с внедрени деривативи и обособени инвестиционни компоненти, предприятието отделя от основния застрахователен договор всички обещания за прехвърляне на притежателя на застрахователната полица на отделни стоки или услуги, които не са услуги по застрахователен договор, като прилага параграф 7 от МСФО 15. Предприятието отчита такива обещания, като прилага МСФО 15. При прилагането на параграф 7 от МСФО 15 за отделяне на обещанието, предприятието прилага параграфи Б33—Б35 от МСФО 17, като при първоначалното признаване:
- а) прилага МСФО 15 за разпределянето на входящите парични потоци между застрахователния компонент и всички обещания за предоставяне на отделни стоки или услуги, които не са услуги по застрахователен договор; както и и
 - б) разпределя изходящите парични потоци между застрахователния компонент и всички обещани стоки или услуги, които не са услуги по застрахователен договор, отчетени чрез прилагането на МСФО 15, така че:
 - i) изходящите парични потоци, които са пряко свързани с всеки компонент, се отнасят към този компонент; както и и
 - ii) всички останали изходящи парични потоци се разпределят на систематична и рационална основа съобразно изходящите парични потоци, които предприятието би очаквало да възникнат, ако този компонент бе отделен договор.
- 13 След като приложи параграфи 11—12, предприятието прилага МСФО 17 за всички останали компоненти на основния застрахователен договор. По-нататък всички позовавания в МСФО 17 на внедрени деривативи се отнасят до деривативи, които не са били отделени от основния застрахователен договор, както и всички позовавания на инвестиционни компоненти се отнасят до инвестиционни компоненти, които не са били отделени от основния застрахователен договор (освен позоваванията в параграфи Б31—Б32).

РАВНИЩЕ НА ОБОБЩАВАНЕ НА ЗАСТРАХОВАТЕЛНИТЕ ДОГОВОРИ

- 14 Предприятието разграничава портфейлите от застрахователни договори. Всеки портфейл включва договори, които са обект на сходни рискове и се управляват заедно. Може да се очаква, че договорите в рамките на една продуктова линия имат сходни рискове и съответно попадат в един и същ портфейл, ако се управляват заедно. Не се очаква договорите в различни продуктови линии (например фиксирани анюитети с еднократна премия в сравнение с обикновена срочна застраховка „Живот“) да са обект на сходни рискове и съответно би могло да се очаква да са в различни портфейли.
- 15 **Параграфи 16—24 се прилагат по отношение на издадените застрахователни договори. Изискванията за равнището на обобщаване на държани презастрахователни договори са посочени в параграф 61.**
- 16 **Предприятието разделя портфейла от издадени застрахователни договори най-малко на:**
- а) група от договори, които при първоначалното признаване са обременяващи, ако има такива;
 - б) група от договори, по отношение на които при първоначалното признаване не е налице значителна възможност да станат впоследствие обременяващи, ако има такива; и

в) група на останалите договори в портфейла, ако има такива.

- 17 Ако дадено предприятие разполага с разумна и доказуема информация, за да стигне до заключението, че набор от договори ще попадне в една и съща група при прилагането на параграф 16, то може да оцени набора от договори, за да определи дали са обременяващи (вж. параграф 47), както и да оцени набора от договори, за да определи дали по договорите няма значителна възможност впоследствие да станат обременяващи (вж. параграф 19). Ако предприятието не разполага с разумна и доказуема информация, за да стигне до заключението, че набор от договори ще попадне в една и съща група, то определя групата, към която принадлежат договорите, като разглежда отделните договори.
- 18 За издадените договори, по отношение на които предприятието прилага подхода на разпределяне на премиите (вж. параграфи 53—59), предприятието приема, че в портфейла няма обременяващи договори при първоначалното признаване, освен ако от фактите и обстоятелствата е видно друго. Предприятието оценява дали договорите, които не са обременяващи при първоначалното признаване, не включват значителна възможност впоследствие да станат обременяващи, като оценява вероятността от промени в действащите факти и обстоятелства.
- 19 За издадени договори, по отношение на които предприятието не прилага подхода на разпределяне на премиите (вж. параграфи 53—54), предприятието оценява дали договорите, които не са обременяващи при първоначалното признаване, не включват значителна възможност да станат обременяващи:
- а) въз основа на вероятността за промени в допусканията, при чието настъпване договорите ще станат обременяващи;
 - б) като използва информация за приблизителните оценки, осигурена посредством вътрешното отчитане на предприятието. Следователно при оценяване дали договорите, които не са обременяващи при първоначалното признаване, не включват значителна възможност да станат обременяващи:
 - i) предприятието не пренебрегва информацията, осигурена чрез неговото вътрешно отчитане и касаеща ефекта на промените в допусканията за различните договори по отношение на възможността да станат обременяващи; но
 - ii) предприятието не е задължено да събира допълнителна информация освен предоставената в рамките на вътрешното отчитане на предприятието и касаеща ефекта на промените в допусканията за различните договори.
- 20 Ако при прилагане на параграфи 14—19 договори в рамките на даден портфейл биха попаднали в различни групи единствено поради факта, че закон или разпоредба изрично ограничава практическата възможност на предприятието да определи различна цена или равнище на обезщетенията за притежателите на застрахователни полици с различни характеристики, предприятието може да включи тези договори в същата група. Предприятието не прилага този параграф по аналогия за други отчетни обекти.
- 21 Предприятието има право да подразделя групите, които са описани в параграф 16. Например дадено предприятие може да избере да раздели портфейлите на:
- а) повече групи, които не са обременяващи, ако в получената в рамките на вътрешното отчитане на предприятието информация са разграничени:
 - i) различните равнища на рентабилност (доходност); или
 - ii) различните възможности договорите да станат обременяващи след първоначалното признаване; и
 - б) повече от една група договори, които са обременяващи при първоначалното признаване, ако в рамките на вътрешното отчитане на предприятието се получава по-подробна информация относно степента, в която договорите са обременяващи.
- 22 **Предприятието не включва в една и съща група договори, между чието издаване е минала повече от една година. За целта предприятието при необходимост разделя допълнително групите, описани в параграфи 16—21.**
- 23 В резултат от прилагането на параграфи 14—22 дадена група от застрахователни договори може да включва само един договор.

- 24 Предприятието прилага изискванията за признаване и оценяване съгласно МСФО 17 към групите от договори, които са определени въз основа на параграфи 14—23. Предприятието определя групите при първоначалното признаване и добавя договори към групите, като прилага параграф 28. Впоследствие предприятието не прави преоценка на състава на групите. За да оцени дадена група от договори, предприятието може да направи приблизителна оценка на *паричните потоци за изпълнение* на равнище на обобщаване, по-високо от група или портфейл, при условие че предприятието може да включи подходящите парични потоци за изпълнение в оценяването на групата, като прилага параграф 32, буква а), параграф 40, буква а), точка i) и параграф 40, буква б), чрез разпределяне на въпросните приблизителни оценки по групите от договори.

ПРИЗНАВАНЕ

- 25 **Предприятието признава група от застрахователни договори, които издава, на най-ранната от следните дати:**

- а) началото на *периода на покритие* на групата от договори;
- б) **датата, на която стане дължимо първото плащане от притежател на застрахователна полица в групата; и**
- в) **за група от обременяващи договори, когато групата стане обременяваща.**

- 26 При отсъствие на договорен падеж се счита, че първото плащане от притежателя на застрахователната полица е дължимо, когато бъде получено. Предприятието е длъжно да определи дали има договори, които образуват група от обременяващи договори, като се прилага параграф 16, преди по-ранната от датите, посочени в параграф 25, букви а) и б), ако факти и обстоятелства сочат, че има такава група.

- 27 [Заличен]

- 28 При признаване на група от застрахователни договори в рамките на даден отчетен период предприятието включва само договорите, които индивидуално удовлетворяват някой от критериите по параграф 25, и прави приблизителни оценки за дисконтовите проценти към датата на първоначално признаване (вж. параграф Б73) и единиците с покритие, предоставени в рамките на отчетния период (вж. параграф Б119). Предприятието може да включи повече договори в групата след края на отчетния период при спазване на параграфи 14—22. Предприятието добавя договор към групата през отчетния период, през който този договор удовлетворява някой от критериите по параграф 25. Това може да доведе до промяна в определянето на дисконтовите проценти към датата на първоначалното признаване, като се прилага параграф Б73. Предприятието прилага преразгледаните проценти, считано от началото на отчетния период, през който новите договори са добавени към групата.

Парични потоци за придобиване на застраховки (параграфи Б35А–Б35Г)

- 28 А Предприятието разпределя *паричните потоци за придобиване на застраховки* към групите от застрахователни договори, като използва систематичен и рационален метод, прилагайки параграфи Б35А—Б35Б, освен ако реши да ги признае като разходи, прилагайки параграф 59, буква а).
- 28Б Предприятие, което не прилага параграф 59, буква а), признава като актив платените парични потоци за придобиване на застраховки (или паричните потоци за придобиване на застраховки, за които е признат пасив съгласно друг МСФО), преди съответната група от застрахователни договори да бъде призната. Предприятието признава такъв актив за всяка съответна група от застрахователни договори.
- 28В Предприятието отписва актив за парични потоци за придобиване на застраховки, когато паричните потоци за придобиване на застраховки са включени в оценяването на съответната група от застрахователни договори, прилагайки параграф 38, буква в), подточка i) или параграф 55, буква а), подточка iii).
- 28Г Ако се прилага параграф 28, предприятието прилага параграфи 28Б—28В в съответствие с параграф Б35В.
- 28Д В края на всеки отчетен период предприятието оценява възстановимостта на актив за парични потоци за придобиване на застраховки, когато фактите и обстоятелствата сочат, че този актив може да се е обезценил (вж. параграф Б35Г). Ако установи загуба от обезценка, предприятието коригира балансовата стойност на актива и признава загубата от обезценка в печалбата или загубата.

- 28E Предприятието признава в печалбата или загубата възстановяване на някоя или всички загуби от обезценка, признати преди това съгласно параграф 28Д, и увеличава балансовата стойност на актива, доколкото условията за обезценка вече не съществуват или са се подобрили.

ОЦЕНЯВАНЕ (ПАРАГРАФИ Б36—Б119Е)

- 29 Предприятието прилага параграфи 30—52 за всички групи от застрахователни договори, попадащи в обхвата на МСФО 17, със следните изключения:
- а) за групите от застрахователни договори, които отговарят на някой от критериите, определени в параграф 53, предприятието може да опрости оценяването на групата, като използва подхода за разпределяне на премиите съгласно параграфи 55—59;
 - б) за групите от държани презастрахователни договори предприятието прилага параграфи 32—46 съгласно изискванията на параграфи 63—70А. Параграф 45 (относно *застрахователните договори с характеристики на пряко участие*) и параграфи 47—52 (относно обременяващите договори) не се прилагат към групи от държани презастрахователни договори.
 - в) за групите от инвестиционни договори с допълнителен негарантиран доход предприятието прилага параграфи 32—52, изменени с параграф 71.
- 30 Когато МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* се прилага по отношение на група от застрахователни договори, които генерират парични потоци в чуждестранна валута, предприятието разглежда групата от договори, включително печалба по договорената услуга, като паричен отчетен обект.
- 31 Във финансовите отчети на предприятие, което издава застрахователни договори, паричните потоци за изпълнение не отразяват риска от неизпълнение на задължение на въпросното предприятие (рискът от неизпълнение на задължение е определен в МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*).

Оценяване при първоначалното признаване (параграфи Б36—Б95Е)

- 32 **При първоначалното признаване предприятието оценява дадена група от застрахователни договори по общия размер на:**
- а) **паричните потоци за изпълнение, които включват:**
 - i) **приблизителните оценки на бъдещите парични потоци (параграфи 33—35);**
 - ii) **корекцията, отразяваща стойността на парите във времето и финансовите рискове, свързани с бъдещите парични потоци, доколкото финансовите рискове не са включени в приблизителните оценки на бъдещите парични потоци (параграф 36); и**
 - iii) **корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск (параграф 37);**
 - б) **печалбата по договорната услуга, оценена при прилагане на параграфи 38—39.**

Приблизителни оценки на бъдещите парични потоци (параграфи Б36—Б71)

- 33 **В оценяването на група от застрахователни договори предприятието включва всички бъдещи парични потоци, попадащи в рамките на всеки договор от групата (вж. параграф 34). При прилагане на параграф 24 предприятието може да направи приблизителна оценка на бъдещите парични потоци на по-високо равнище на обобщаване и след това да разпредели така получените парични потоци за изпълнение към отделните групи от договори. Приблизителните оценки на бъдещите парични потоци:**
- а) **включват по безпристрастен начин цялата разумна и доказуема информация, достъпна без излишни разходи или усилия, относно размера, разпределението във времето и несигурността на тези бъдещи парични потоци (вж. параграфи Б37—Б41). За тази цел предприятието прави приблизителна оценка на очакваната стойност (т.е. претеглената спрямо вероятността средна стойност) на пълния диапазон от възможни резултати;**

- б) отразяват гледната точка на предприятието, при условие че приблизителните оценки на всички съответни пазарни променливи отговарят на наблюдаемите пазарни цени на тези променливи (вж. параграфи Б42—Б53);
- в) са актуални — приблизителните оценки отразяват условията, които съществуват към датата на оценяването, в това число допусканията към тази дата по отношение на бъдещето (вж. параграфи Б54—Б60);
- г) са изрични — предприятието прави приблизителна оценка на корекцията за нефинансов риск отделно от другите приблизителни оценки (вж. параграф Б90). Предприятието също така оценява паричните потоци отделно от корекцията за отразяване на стойността на парите във времето и финансовия риск, освен ако тези приблизителни оценки се съчетават в най-подходящия способ за оценяване (вж. параграф Б46).

34 Паричните потоци попадат в рамките на застрахователния договор, ако произтичат от реални права и задължения, съществуващи по време на отчетния период, през който предприятието може да задължи притежателя на застрахователната полица да плаща премиите или през който предприятието има реално задължение да предоставя услуги по застрахователен договор на притежателя на застрахователната полица (вж. параграфи Б61—Б71). Реалното задължение за предоставяне на услуги по застрахователен договор приключва, когато:

- а) предприятието разполага с практическата възможност да преоцени рисковете, свързани с конкретния притежател на застрахователната полица, и в резултат на това може да определи цена или равнище на обезщетения, която/което отразява в пълна степен тези рискове; или или
- б) са удовлетворени и двата критерия по-долу:
 - i) предприятието разполага с практическата възможност да оцени повторно рисковете, свързани с портфейла от застрахователни договори, в който се съдържа договорът, и в резултат на това може да определи цена или равнище на обезщетения, която/което отразява в пълна степен риска, свързан с този портфейл; и
 - ii) при определянето на цената на премиите до датата, на която се оценяват повторно рисковете, не се вземат предвид рисковете, свързани с периоди след датата на повторно оценяване.

35 Предприятието не признава като пасив или като актив никакви суми, свързани с очаквани премии или очаквани претенции извън рамките на застрахователния договор. Тези суми се отнасят до бъдещи застрахователни договори.

Дисконтови проценти (параграфи Б72—Б85)

36 Предприятието коригира приблизителните оценки на бъдещите парични потоци, за да се отрази стойността на парите във времето и финансовите рискове, свързани с тези парични потоци, доколкото тези финансови рискове не са включени в приблизителните оценки на паричните потоци. Дисконтовите проценти, прилагани върху описаните в параграф 33 приблизителни оценки на бъдещите парични потоци:

- а) отразяват стойността на парите във времето, характеристиките на паричните потоци и ликвидностните характеристики на застрахователните договори;
- б) съответстват на наблюдаемите текущи пазарни цени (ако има такива) на финансови инструменти с парични потоци, чиито характеристики са съвместими с тези по застрахователните договори, що се отнася например до разпределението във времето, валутата и ликвидността; и
- в) изключват ефекта на факторите, които влияят върху въпросните наблюдаеми пазарни цени, но не засягат бъдещите парични потоци по застрахователните договори.

Корекция за риск по отношение на нефинансовия риск (параграфи Б86—Б92)

37 Предприятието коригира приблизителната оценка на настоящата стойност на бъдещите парични потоци, за да се отрази компенсацията, която предприятието изисква, за да понесе възникващата от нефинансови рискове несигурност по отношение на размера и разпределението във времето на паричните потоци.

Печалба по договорната услуга

- 38** Печалбата по договорната услуга е компонент в актива или пасива за групата от застрахователни договори, който представлява незаработената печалба, която предприятието ще признава, когато предоставя услуги по застрахователен договор в бъдеще. Предприятието оценява печалбата по договорната услуга при първоначалното признаване на група от застрахователни договори в размер, при който — освен ако се прилага параграф 47 (относно обременяващите договори) или параграф Б123А (относно застрахователните приходи във връзка с параграф 38, буква в), подточка ii) — не възникват никакви приходи или разходи от:
- а) първоначалното признаване на сума за паричните потоци за изпълнение, оценена чрез прилагането на параграфи 32—37;
 - б) всички парични потоци, произтичащи от договорите в групата към тази дата;
 - в) отписването към датата на първоначалното признаване на:
 - i) всеки актив за парични потоци за придобиване на застраховки при прилагането на параграф 28В; и
 - ii) всеки актив или пасив, който преди това е бил признат за паричните потоци, свързани с групата от договори, както е посочено в параграф Б66А.
- 39** За застрахователните договори, придобити чрез прехвърляне на застрахователни договори или в бизнес комбинация, попадаща в обхвата на МСФО 3, предприятието прилага параграф 38 в съответствие с параграфи Б93—Б95Е.
- Последващо оценяване**
- 40** Балансовата стойност на група от застрахователни договори в края на всеки отчетен период е сборът от:
- а) *пасива за остатъчно покритие*, който се състои от:
 - i) свързаните с бъдещата услуга парични потоци за изпълнение, разпределени към групата към тази дата, оценени при прилагане на параграфи 33—37 и Б36—Б92;
 - ii) печалбата по договорната услуга за групата към тази дата, оценена при прилагане на параграфи 43—46; и
 - б) *пасива за възникнали претенции*, който обхваща свързаните с минала услуга парични потоци за изпълнение, разпределени към групата на тази дата, оценен при прилагането на параграфи 33—37 и Б36—Б92.
- 41** Предприятието признава приходи и разходи за следните промени в балансовата стойност на пасива за остатъчно покритие:
- а) застрахователни приходи — за намаляването на пасива за остатъчно покритие вследствие на предоставените през периода услуги, оценени при прилагането на параграфи Б120—Б124;
 - б) разходи за застрахователни услуги — за загуби, свързани с групи от обременяващи договори, и възстановяване на такива загуби (вж. параграфи 47—52); и
 - в) финансови приходи или разходи по застраховане — за ефекта на стойността на парите във времето и ефекта на финансовия риск, както е определено в параграф 87.

42 Предприятието признава приходи и разходи за следните промени в балансовата стойност на пасива за възникнали претенции:

- а) разходи за застрахователни услуги — за увеличението на пасива вследствие на предявени претенции и извършени разходи през периода, с изключение на всички инвестиционни компоненти;**
- б) разходи за застрахователни услуги — за всички последващи промени в паричните потоци за изпълнение, свързани с възникнали претенции и извършени разходи; и**
- в) финансови приходи или разходи по застраховане — за ефекта на стойността на парите във времето и ефекта на финансовия риск, както е определено в параграф 87.**

Печалба по договорната услуга (параграфи Б96—Б119Б)

43 Печалбата по договорната услуга в края на отчетния период представлява печалбата в групата от застрахователни договори, която все още не е била призната в печалбата или загубата, тъй като се отнася до бъдещата услуга, която ще се предоставя по договорите в групата.

44 За застрахователните договори без характеристики на пряко участие балансовата стойност на печалбата по договорната услуга за дадена група от договори в края на отчетния период е равна на балансовата стойност в началото на отчетния период, коригирана за отразяване на:

- а) ефекта на всички нови договори, които са добавени към групата (вж. параграф 28);
- б) натрупаната лихва върху балансовата стойност на печалбата по договорната услуга по време на отчетния период, оценена по дисконтовите проценти, посочени в параграф Б72, буква б);
- в) промените в паричните потоци за изпълнение, свързани с бъдеща услуга, както е посочено в параграфи Б96—Б100, освен доколкото:
 - і) тези увеличения в паричните потоци за изпълнение надвишават балансовата стойност на печалбата по договорната услуга, което води до загуба (вж. параграф 48, буква а); или или
 - іі) тези намаления в паричните потоци за изпълнение са разпределени към компонента на загуба в пасива за остатъчно покритие при прилагането на параграф 50, буква б);
- г) ефекта от всички курсови разлики върху печалбата по договорната услуга; и
- д) сумата, която е призната като застрахователен приход вследствие на прехвърлянето на услуги по застрахователен договор през периода, определена чрез разпределяне на печалбата по договорната услуга, която е останала в края на отчетния период (преди разпределянето), към текущия и оставащия период на покритието при прилагането на параграф Б119.

45 За застрахователните договори с характеристики на пряко участие (вж. параграфи Б101—Б118) балансовата стойност на печалбата по договорната услуга на група от договори в края на отчетния период е равна на балансовата стойност в началото на отчетния период, коригирана за отразяване на сумите, посочени в букви а) — д) по-долу. Предприятието не е задължено да определя тези корекции поотделно. Вместо това може да бъде определена обща сума за някои или за всички корекции. Корекциите са:

- а) ефекта на всички нови договори, които са добавени към групата (вж. параграф 28);

- б) промяната в размера на дела на предприятието от справедливата стойност на базовите отчетни обекти (вж. параграф Б104, буква б), подточка i), освен доколкото:
- i) се прилага параграф Б115 (относно смекчаването на риска);
 - ii) намалението в размера на дела на предприятието от справедливата стойност на базовите отчетни обекти надвишава балансовата стойност на печалбата по договорната услуга, което води до загуба (вж. параграф 48); или или
 - iii) увеличението в размера на дела на предприятието от справедливата стойност на базовите отчетни обекти компенсира сумата в подточка ii);
- в) промените в паричните потоци за изпълнение, свързани с бъдеща услуга, както е посочено в параграфи Б101—Б118, освен доколкото:
- i) се прилага параграф Б115 (относно смекчаването на риска);
 - ii) тези увеличения в паричните потоци за изпълнение надвишават балансовата стойност на печалбата по договорната услуга, което води до загуба (вж. параграф 48); или или
 - iii) тези намаления в паричните потоци за изпълнение са разпределени към компонента на загуба в пасива за остатъчно покритие при прилагането на параграф 50, буква б);
- г) ефекта от всички курсови разлики върху печалбата по договорната услуга; и
- д) сумата, която е призната като застрахователен приход вследствие на прехвърлянето на услуги по застрахователен договор през периода, определена чрез разпределяне на печалбата по договорната услуга, която е останала в края на отчетния период (преди разпределянето), към текущия и оставащия период на покритието при прилагането на параграф Б119.
- 46 Някои промени в печалбата по договорната услуга компенсират промени в паричните потоци за изпълнение на пасива за остатъчно покритие, вследствие на което няма промяна в общата балансова стойност на пасива за остатъчно покритие. Доколкото промените в печалбата по договорната услуга не компенсират промените в паричните потоци за изпълнение на пасива за остатъчно покритие, предприятието признава приходи или разходи за промените, като прилага параграф 41.

Обременяващи договори

- 47 Застрахователният договор е обременяващ към датата на първоначалното признаване, ако съвкупността от паричните потоци за изпълнение, които са разпределени към договора, в т.ч. предварително признатите парични потоци за придобиване на застраховки и паричните потоци, възникващи по договора към датата на първоначалното признаване, общо представляват нетен изходящ поток. Предприятието групира тези договори отделно от договорите, които не са обременяващи, при прилагане на параграф 16, буква а). Когато се прилага параграф 17, предприятието може да определи групата на обременяващите договори, като оцени набор от договори, а не отделни договори. Предприятието може да признае в печалбата или загубата загуба до размера на нетния изходящ поток за групата на обременяващите договори, вследствие на което балансовата стойност на пасива за групата е равна на паричните потоци за изпълнение и печалбата по договорната услуга на групата е нула.
- 48 Дадена група от застрахователни договори става обременяваща (или по-обременяваща) при последващото оценяване, ако следните суми надвишават балансовата стойност на печалбата по договорната услуга:
- а) неблагоприятните промени, свързани с бъдеща услуга, в паричните потоци за изпълнение, разпределени към групата, произтичащи от промени в приблизителните оценки на бъдещи парични потоци и корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск; и
 - б) за група от застрахователни договори с характеристики на пряко участие, намалението в размера на дела на предприятието от справедливата стойност на базовите отчетни обекти.

Като прилага параграф 44, буква в), подточка i), параграф 45, буква б), подточка ii) и параграф 45, буква в), подточка ii), предприятието признава загуба в печалбата или загубата в размера на това превишение.

- 49 Предприятието установява (или увеличава) компонента на загуба в пасива за остатъчно покритие по отношение на обременяваща група, като представя признатите загуби и прилага параграфи 47—48. Въз основа на компонента на загуба се определят сумите, които са представени в печалбата или загубата като обратно възстановяване на загуби по обременяващи групи и впоследствие се изключват при определянето на застрахователните приходи.
- 50 След като предприятието е признало загуба по обременяваща група от застрахователни договори, то разпределя:
- a) систематично последващите промени в паричните потоци за изпълнение на пасива за остатъчно покритие, посочени в параграф 51, между:
 - i) компонента на загуба в пасива за остатъчно покритие; и
 - ii) пасива за остатъчно покритие, като се изключи компонентът на загуба;
 - б) единствено към компонента на загуба, докато този компонент бъде намален до нула:
 - i) всяко последващо намаление, свързано с бъдеща услуга, в паричните потоци за изпълнение, разпределени към групата, произтичащи от промени в приблизителните оценки на бъдещи парични потоци и корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск; и
 - ii) всяко последващо увеличение в размера на дела на предприятието от справедливата стойност на базовите отчетни обекти.

Като прилага параграф 44, буква в), подточка ii), параграф 45, буква б), подточка iii) и параграф 45, буква в), подточка iii), предприятието коригира печалбата по договорната услуга само за сумата, с която намалението надвишава сумата, разпределена към компонента на загуба.

- 51 Последващите промени в паричните потоци за изпълнение в рамките на пасива за остатъчно покритие, които подлежат на разпределение, при прилагането на параграф 50, буква а), са:
- a) приблизителни оценки на настоящата стойност на бъдещите парични потоци за претенции и разходи, които са освободени от пасива за остатъчно покритие вследствие на извършените разходи по застрахователни услуги;
 - б) промени в корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск, признати в печалбата или загубата вследствие на освобождаването от отговорност по риска; и
 - в) финансови приходи или разходи по застраховане.
- 52 Вследствие на систематичното разпределяне, което се изисква според параграф 50, буква а), общите суми, разпределени към компонента на загуба в съответствие с параграфи 48—50, са равни на нула към края на периода на покритие на група от договори.

Подход на разпределянето на премиите

- 53 Предприятието може да опрости оценяването на дадена група от застрахователни договори, като използва подхода на разпределяне на премиите, изложен в параграфи 55—59, единствено ако от самото начало на групата:
- a) предприятието основателно очаква, че с въпросното опростяване ще се постигне оценяване на пасива за остатъчно покритие за групата, което няма да се различава съществено от оценяването, което би било постигнато при прилагане на изискванията на параграфи 32—52; или

- б) периодът на покритие по всеки договор в групата (в това число услуги по застрахователен договор, произтичащи от всички премии в рамките на договора, определени към тази дата при прилагането на параграф 34) е една година или по-кратък.
- 54 Критерият по параграф 53, буква а) не е изпълнен, ако от началото на групата предприятието очаква значителна променливост на паричните потоци за изпълнение, която би засегнала оценяването на пасива за остатъчно покритие през периода преди предявяването на претенцията. Променливостта на паричните потоци за изпълнение се увеличава например с:
- а) размера на бъдещите парични потоци, свързани с всички деривативи, внедрени в договорите; и
 - б) продължителността на периода на покритие за групата от договори.
- 55 Чрез използването на подхода на разпределяне на премията предприятието оценява пасива за остатъчно покритие по следния начин:
- а) при първоначалното признаване балансовата стойност на пасива е:
 - i) получените при първоначалното признаване премии, ако има такива;
 - ii) минус всички парични потоци за придобиване на застраховки към тази дата, освен ако предприятието избере да признава плащанията като разход при прилагане на параграф 59, буква а); и
 - iii) плюс или минус всяка сума в резултат на отписването към тази дата на:
 - 1. всеки актив за парични потоци за придобиване на застраховане при прилагането на параграф 28В; и
 - 2. всеки актив или пасив, който преди това е бил признат за паричните потоци, свързани с групата от договори, както е посочено в параграф Б66А.
 - б) към края на всеки следващ отчетен период балансовата стойност на пасива е балансовата стойност към началото на отчетния период:
 - i) плюс премията, които са получени през периода;
 - ii) минус паричните потоци за придобиване на застраховки, освен ако предприятието избере да признава плащанията като разход, като прилага параграф 59, буква а);
 - iii) плюс всякакви суми, свързани с амортизацията на паричните потоци за придобиване на застраховки, признати като разход през отчетния период, освен ако предприятието избере да признава паричните потоци за придобиване на застраховки като разход, като прилага параграф 59, буква а);
 - iv) плюс всяка корекция на компонента на финансиране, като се прилага параграф 56;
 - v) минус сумата, призната като застрахователен приход за услугите, предоставени през този период (вж. параграф Б126); и
 - vi) минус всеки инвестиционен компонент, който е платен или прехвърлен към пасива за възникнали претенции.
- 56 Ако застрахователните договори в групата имат значителен компонент на финансиране, предприятието коригира балансовата стойност на пасива за остатъчно покритие, за да отрази стойността на парите във времето и ефекта на финансовия риск, посредством дисконтовите проценти, посочени в параграф 36, както е определено при първоначалното признаване. Предприятието не е задължено да коригира балансовата стойност на пасива за остатъчно покритие, за да отрази стойността на парите във времето и ефекта на финансовия риск, ако при първоначалното признаване предприятието очаква, че периодът между предоставянето на всяка част от услугите и съответния падеж на премията е не повече от една година.

- 57 Ако в даден момент през периода на покритие стане видно от фактите и обстоятелствата, че дадена група от застрахователни договори е обременяваща, предприятието изчислява разликата между:
- а) балансовата стойност на пасива за определеното остатъчно покритие при прилагане на параграф 55; и
 - б) паричните потоци за изпълнение, свързани с остатъчното покритие за групата, като се прилагат параграфи 33—37 и Б36—Б92. Все пак, ако при прилагането на параграф 59, буква б) предприятието не коригира пасива за възникнали претенции с оглед на стойността на парите във времето и ефекта на финансовия риск, то не включва такава корекция в паричните потоци за изпълнение.
- 58 Доколкото паричните потоци за изпълнение, описани в параграф 57, буква б), надвишават посочената в параграф 57, буква а) балансова стойност, предприятието признава загуба в печалбата или загубата и увеличава пасива за остатъчно покритие.
- 59 Когато прилага подхода на разпределяне на премиите, предприятието:
- а) може да избере да признае всички парични потоци за придобиване на застраховки като разходи, когато извърши тези разходи, при условие че периодът на покритие по всеки договор в групата при първоначалното признаване е не повече от една година;
 - б) оценява пасива за възникнали претенции за групата от застрахователни договори по паричните потоци за изпълнение, свързани с възникнали претенции, като прилага параграфи 33—37 и Б36—Б92. Предприятието обаче не е задължено да коригира бъдещите парични потоци за отразяване на стойността на парите във времето и ефекта на финансовия риск, ако се очаква въпросните парични потоци да бъдат платени или получени в рамките на една година или по-малко, считано от датата на предявяване на претенциите.

Държани презастрахователни договори

- 60 Изискванията в МСФО 17 са изменени по отношение на държаните презастрахователни договори, както е посочено в параграфи 61—70А.
- 61 Предприятието разделя портфейлите от държани презастрахователни договори, като прилага параграфи 14—24, като позоваванията на обременяващи договори в тези параграфи се заместват с позоваване на договори, по които има нетна печалба при първоначалното признаване. Прилагането на параграфи 14—24 при някои държани презастрахователни договори води до създаването на група, която обхваща един-единствен договор.

Признаване

- 62 Вместо да прилага параграф 25, предприятието признава група от държани презастрахователни договори от по-ранната от следните дати:
- а) началото на периода на покритие на групата от държани презастрахователни договори; и
 - б) датата, на която предприятието признава обременяваща група от базови застрахователни договори при прилагане на параграф 25, буква в), ако предприятието е сключило съответния презастрахователен договор, държан в групата от държани към тази дата или преди това презастрахователни договори.

- 62А Независимо от параграф 62, буква а), предприятието отлага признаването на група от държани презастрахователни договори, които предоставят пропорционално покритие, до датата, на която всеки основен (базов) застрахователен договор е първоначално признат, ако тази дата е по-късна от началото на периода на покритие на групата от държани презастрахователни договори.

Оценяване

- 63 При прилагане на изискванията за оценяване по параграфи 32—36 към държаните презастрахователни договори, доколкото базовите договори също се оценяват чрез прилагането на тези параграфи, предприятието използва последователни допускания за определяне на размера на приблизителните оценки на настоящата стойност на бъдещите парични потоци за групата от държани презастрахователни договори и приблизителните оценки на настоящата стойност на бъдещите парични потоци за групата или групите от базови застрахователни договори. Освен това в приблизителните оценки на настоящата стойност на бъдещите парични потоци за групата от държани презастрахователни договори предприятието включва ефекта от всеки риск от неизпълнение от страна на издателя на презастрахователния договор, включително ефектите от обезпечения и загубите от спорове.

- 64 Вместо да прилага параграф 37, предприятието определя корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск така, че да бъде представена величината на риска, който се прехвърля от притежателя на групата от презастрахователни договори към издателя на тези договори.
- 65 Изискванията по параграф 38, свързани с определянето на печалбата по договорната услуга при първоначалното признаване, са изменени, за да се отрази фактът, че за група от държани презастрахователни договори няма незаработена печалба, а нетен разход или нетно нарастване (печалба) от закупуването на презастрахователното покритие. Следователно, освен ако се прилага параграф 65А, при първоначалното признаване предприятието признава всеки нетен разход или нетна печалба от покупката на групата от държани презастрахователни договори като печалба по договорната услуга, оценена в размер, равен на сбора от:
- а) паричните потоци за изпълнение;
 - б) отписаната към тази дата сума на всеки актив или пасив, който преди това е бил признат за паричните потоци, свързани с групата от държани презастрахователни договор;
 - в) всички парични потоци, възникнали към тази дата; и
 - г) всеки приход, признат в печалбата или загубата при прилагане на параграф 66А.
- 65А Ако нетните разходи по закупуване на презастрахователното покритие са свързани със събития, настъпили преди закупуването на групата от държани презастрахователни договори, въпреки изискванията по параграф Б5 предприятието незабавно признава този разход като разход в печалбата или загубата.
- 66 Вместо да прилага параграф 44, предприятието оценява печалбата по договорната услуга в края на отчетния период за дадена група от държани презастрахователни договори като балансовата стойност, определена в началото на отчетния период, коригирана за отразяване на:
- а) ефекта на всички нови договори, които са добавени към групата (вж. параграф 28);
 - б) натрупаната лихва върху балансовата стойност на печалбата по договорната услуга, оценена по дисконтовите проценти, посочени в параграф Б72, буква б);
 - ба) прихода, признат в печалбата или загубата през отчетния период при прилагане на параграф 66А;
 - бб) обратните проявления (възстановявания) на компонент за възстановяване на загуби, признат при прилагане на параграф 66Б (вж. параграф Б119Е), доколкото тези обратни проявления не представляват промени в паричните потоци за изпълнение на групата от държани презастрахователни договори;
 - в) промени в паричните потоци за изпълнение, оценени по дисконтовите проценти, посочени в параграф Б72, буква в), доколкото тази промяна е свързана с бъдеща услуга, освен ако:
 - i) промяната е резултат от промяна в паричните потоци за изпълнение, разпределени към група от базови застрахователни договори, за която печалбата по договорната услуга за групата от базови застрахователни договори не се коригира; или
 - ii) промяната е резултат от прилагането на параграфи 57 и 58 (за обременяващи договори), ако предприятието оценява група от базови застрахователни договори, като прилага подхода на разпределяне на премиите;
 - г) ефекта от всички курсови разлики върху печалбата по договорната услуга; и

д) сумата, която е призната в печалбата или загубата вследствие на получени през периода услуги, определена чрез разпределянето на печалбата по договорната услуга, която остава към края на отчетния период (преди разпределянето), към текущия и оставащия период на покритието на групата от държани презастрахователни договори, като се прилага параграф Б119.

66 А Предприятието коригира печалбата по договорната услуга на група от държани презастрахователни договори и в резултат признава приход, когато предприятието признава загуба при първоначалното признаване на обременяваща група от базови застрахователни договори или при добавяне на обременяващи застрахователни договори към група (вж. параграфи Б119В-Б119Д).

66В Предприятието създава (или коригира) компонент за възстановяване на загуби в актива за остатъчно покритие по отношение на група от държани презастрахователни договори, като представя възстановяването на признатите загуби, прилагайки параграф 66, буква в), подточки i)–ii) и параграф 66А. Въз основа на компонента за възстановяване на загуби се определят сумите, които са представени в печалбата или загубата като обратно проявление на възстановяванията на загуби по държани презастрахователни договори и които впоследствие са изключени от разпределянето на премии, платени на презастрахователя (вж. параграф Б119Е).

67 Промените в паричните потоци за изпълнение, произтичащи от промени в риска от неизпълнение от страна на издателя на държания презастрахователен договор, не са свързани с бъдеща услуга и не водят до корекция на печалбата по договорната услуга.

68 Държаните презастрахователни договори не може да бъдат обременяващи. Съответно изискванията на параграфи 47—52 не се прилагат.

Подход на разпределяне на премията за държаните презастрахователни договори

69 Предприятието може да използва подхода на разпределяне на премията, изложен в параграфи 55—56 и параграф 59 (пригоден по такъв начин, че да отразява характеристиките на държаните презастрахователни договори, които се различават от издадените застрахователни договори, например генерирането на разходи или намаляване на разходите, а не на приходите), за да опрости оценяването на дадена група от държани презастрахователни договори, ако от началото на групата:

а) предприятието основателно очаква, че получената оценка няма да се различава съществено от резултата при прилагането на изискванията по параграфи 63—68; или

б) периодът на покритие по всеки договор в групата от държани презастрахователни договори (в това число застрахователното покритие от всички премии в рамките на договора, определено към тази дата при прилагането на параграф 34) е една година или по-кратък.

70 Предприятието не може да изпълни условието на параграф 69, буква а), ако от началото на групата предприятието очаква значителна променливост в паричните потоци за изпълнение, която би засегнала оценяването на актива за остатъчно покритие през периода преди предявяването на претенцията. Променливостта на паричните потоци за изпълнение се увеличава например с:

а) размера на бъдещите парични потоци, свързани с всички деривативи, внедрени в договорите; и

б) продължителността на периода на покритие на групата от държани презастрахователни договори.

70А Ако оценява група от държани презастрахователни договори, като прилага подхода на разпределяне на премията, предприятието прилага параграф 66А, като коригира балансовата стойност на актива за остатъчно покритие, а не печалбата по договорната услуга.

Инвестиционни договори с допълнителен негарантиран доход

71 Инвестиционният договор с допълнителен негарантиран доход не включва прехвърляне на значителен застрахователен риск. Поради това изискванията на МСФО 17 за застрахователните договори се изменят за инвестиционните договори с допълнителен негарантиран доход, както следва:

а) датата на първоначално признаване (вж. параграфи 25 и 28) е датата, на която предприятието става страна по договора;

- б) рамките на договора (вж. параграф 34) се променят по такъв начин, че паричните потоци да бъдат включени в рамките на договора, ако те произтичат от реално задължение на предприятието да достави парични средства на настояща или бъдеща дата. Предприятието няма реално задължение да достави парични средства, ако има практическата възможност да определи цена за обещанието да предостави парични средства, която в пълна степен отразява размера на обещаните парични средства и свързаните рискове;
- в) разпределянето на печалбата по договорната услуга (вж. параграф 44, буква д) и параграф 45, буква д) се изменя по такъв начин, че предприятието признава печалбата по договорната услуга за срока на групата от договори по систематичен начин, отразяващ прехвърлянето на инвестиционни услуги по договора.

ИЗМЕНЕНИЕ И ОТПИСВАНЕ

Изменение на застрахователен договор

- 72 Ако условията на застрахователен договор бъдат изменени, например чрез споразумение между страните по договора или чрез промяна в нормативен акт, предприятието отписва първоначалния договор и признава измененния договор като нов договор, като прилага МСФО 17 или други приложими стандарти, единствено ако е изпълнено някое от условията, посочени в букви а)– в). Упражняването на дадено право, включено в условията на договор, не представлява изменение. Тези условия са:

- а) ако изменените условия са били включени от началото на договора:

- i) измененият договор би бил изключен от обхвата на МСФО 17, като се прилагат параграфи 3—8А;
- ii) предприятието би отделило различни компоненти от основния застрахователен договор, като прилага параграфи 10—13, вследствие на което да се получи различен застрахователен договор, към който би бил прилаган МСФО 17;
- iii) измененият договор би имал значително по-различни рамки при прилагането на параграф 34; или
- iv) измененият договор би бил включен в различна група от договори при прилагането на параграфи 14—24;

- б) първоначалният договор е отговарял на определението за *застрахователен договор с характеристики на пряко участие*, но измененият договор вече не отговаря на това определение, или обратното; или

- в) предприятието е приложило подхода на разпределяне на премиите според параграфи 53—59 или параграфи 69—70 към първоначалния договор, но вследствие на измененията договорът вече не отговаря на критериите за допустимост за този подход според параграф 53 или параграф 69.

- 73 Ако дадено изменение на договор не отговаря на нито едно от условията в параграф 72, предприятието разглежда промените в паричните потоци, които са причинени от изменението, като промени в приблизителните оценки на паричните потоци за изпълнение при прилагане на параграфи 40—52.

Отписване

- 74 **Предприятието отписва застрахователен договор единствено когато:**

- а) той е погасен, т.е. когато задължението, посочено в застрахователния договор, изтече или бъде изпълнено или отменено; или

- б) е изпълнено някое от условията в параграф 72.

- 75 Когато даден застрахователен договор бъде погасен, предприятието вече не е изложено на риск и следователно вече не е задължено да прехвърля икономически ресурси с оглед на изпълнението на застрахователния договор. Например когато дадено предприятие купува презастрахователно покритие, то отписва базовия застрахователен договор или договори само когато базовият застрахователен договор или договори са погасени.
- 76 Предприятието отписва застрахователен договор от дадена група от договори при прилагане на следните изисквания по МСФО 17:
- а) паричните потоци за изпълнение, които са разпределени към групата, се коригират, за да се отстрани настоящата стойност на бъдещите парични потоци и корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск, свързан с правата и задълженията, които са били отписани от групата, като се прилага параграф 40, буква а), подточка i) и параграф 40, буква б);
 - б) печалбата по договорната услуга на групата се коригира за отразяване на промяната в паричните потоци за изпълнение, описани в буква а), доколкото това се изисква с параграф 44, буква в) и параграф 45, буква в), освен ако се прилага параграф 77; и
 - в) броят на единиците с покритие за очакваните оставащи услуги по застрахователен договор се коригира, за да се отразят единиците с покритие, които са отписани от групата, и размерът на печалбата по договорната услуга, който е признат в печалбата или загубата през периода, се основава на този коригиран брой, като се прилага параграф Б119.
- 77 Когато предприятието отписва застрахователен договор, защото прехвърля договора към трета страна, или отписва застрахователен договор и признава нов договор, като прилага параграф 72, предприятието, вместо да прилага параграф 76, буква б):
- а) коригира печалбата по договорната услуга на групата, от която е отписан договорът, доколкото това се изисква от параграф 44, буква в) и параграф 45, буква в), за да се отрази разликата между подточка i) и подточка ii), когато се касае за договори, прехвърлени към трета страна, или подточка iii), когато се касае за отписани договори, при прилагането на параграф 72:
 - i) промяната в балансовата стойност на групата от застрахователни договори, произтичаща от отписването на договор, като се прилага параграф 76, буква а);
 - ii) начислената от третата страна премия;
 - iii) премията, която предприятието би начислило, ако е било сключило договор с равностойни условия като новия договор към датата на изменението на договора, минус всяка допълнителна премия, която е начислена за изменението;
 - б) оценява новия договор, който е признат при прилагането на параграф 72, като се приема, че към датата на изменението предприятието е получило премията, описана в буква а), подточка iii).

ПРЕДСТАВЯНЕ В ОТЧЕТА ЗА ФИНАНСОВОТО СЪСТОЯНИЕ

- 78 **В отчета за финансовото състояние предприятието представя отделно балансовата стойност на портфейлите от:**
- а) издадени застрахователни договори, които представляват активи;
 - б) издадени застрахователни договори, които представляват пасиви;
 - в) държани презастрахователни договори, които представляват активи; и
 - г) държани презастрахователни договори, които представляват пасиви.

- 79 Предприятието включва всички активи за парични потоци за придобиване на застраховки, които са признати при прилагането на параграф 28Б, в балансовата стойност на свързаните портфейли от издадени застрахователни договори и всички активи или пасиви за паричните потоци, свързани с портфейли от държани презастрахователни договори (вж. параграф 65, буква а), в балансовата стойност на портфейлите от държани презастрахователни договори.

ПРИЗНАВАНЕ И ПРЕДСТАВЯНЕ В ОТЧЕТА ИЛИ ОТЧЕТИТЕ ЗА ФИНАНСОВИТЕ РЕЗУЛТАТИ (ПАРАГРАФИ Б120—Б136)

- 80 **При прилагане на параграфи 41 и 42 предприятието прави разбивка на сумите, които са признати в отчета (отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход (наричани по-долу отчет/отчети за финансовите резултати), на:**

а) **резултата от застрахователните услуги (параграфи 83—86), който включва застрахователните приходи и разходите по застрахователните услуги; и**

б) **финансовите приходи или разходи по застраховане (параграфи 87—92).**

- 81 Предприятието не е задължено да прави разбивка на промяната в корекцията за риск по отношение на нефинансов риск между резултата от застрахователните услуги и финансовите приходи или разходи по застраховане. Ако предприятието не направи такава разбивка, то включва цялата промяна в корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск като част от резултата от застрахователните услуги.

- 82 **Предприятието представя приходите или разходите от държаните презастрахователни договори отделно от разходите или приходите от издадени застрахователни договори.**

Резултат от застрахователните услуги

- 83 **Предприятието представя застрахователните приходи, произтичащи от групите от издадени застрахователни договори, в печалбата или загубата. Застрахователните приходи представят предоставянето на услуги, произтичащи от групата от застрахователни договори, в размер, който отразява възнаграждението, на което предприятието очаква да има право в замяна на въпросните услуги. В параграфи Б120—Б127 е посочено как предприятието оценява застрахователните приходи.**

- 84 **Предприятието представя в печалбата или загубата разходите по застрахователни услуги, произтичащи от група от издадени застрахователни договори, които включват възникналите претенции (с изключение на погасяванията на инвестиционни компоненти), другите извършени разходи по застрахователни услуги и другите суми, описани в параграф 103. буква б).**

- 85 **В застрахователните приходи и в разходите по застрахователни услуги, които са представени в печалбата или загубата, не се включват никакви инвестиционни компоненти. Предприятието не представя в печалбата или загубата информация за премиите, ако въпросната информация е в противоречие с параграф 83.**

- 86 Предприятието може да представи приходите или разходите от група от държани презастрахователни договори (вж. параграфи 60—70А), различни от финансови приходи или разходи от застраховане, като единна сума; или предприятието може да представи отделно сумите, които са събрани (възстановени) от презастрахователя, и разпределение на платените премии, които общо представляват нетна сума, равна на въпросната единна сума. Ако дадено предприятие представи отделно сумите, които са събрани от презастрахователя, и разпределение на платените премии, то:

а) разглежда презастрахователните парични потоци, които са под условие в зависимост от претенциите по базовите договори, като част от претенциите, разходите за които се очаква да бъдат възстановени по държания презастрахователен договор;

б) разглежда сумите от презастрахователя, които очаква да получи и които не са под условие в зависимост от претенции те по базовите договори (например някои видове комисиони по цесии), като намаление на премиите, които се дължат на презастрахователя;

ба) разглежда признатите суми, свързани с възстановяване на загуби при прилагане на параграф 66, буква в), подточки i) — ii) и параграфи 66А-66Б, като суми, събрани от презастрахователя; и

в) не представя разпределението на платените премии като намаление на приходите.

Финансови приходи или разходи по застраховане (вж. параграфи Б128—Б136)

87 Финансовите приходи или разходи по застраховане се състоят в промяната в балансовата стойност на групата от застрахователни договори, възникнала от:

а) ефекта на стойността на парите във времето и промените в стойността на парите във времето; и

б) ефекта на финансовия риск и промените във финансовия риск; но

в) с изключение на всички такива промени за групи от застрахователни договори с характеристики на пряко участие, които биха коригирали печалбата по договорната услуга, но не го правят, когато се прилага параграф 45, буква б), подточка ii), параграф 45, буква б), подточка iii), параграф 45, буква в), подточка ii) или параграф 45, буква в), подточка iii). Те се включват в разходите по застрахователни услуги.

87А Предприятието прилага:

а) параграф Б117А към финансовите приходи или разходи по застраховане, произтичащи от прилагането на параграф Б115 (смекчаване на риска); и

б) параграфи 88 и 89 към всички други финансови приходи или разходи по застраховане.

88 При прилагане на параграф 87А, буква б), освен когато се прилага параграф 89, предприятието прави избор за целите на счетоводната политика между:

а) включване на финансовите приходи или разходи по застраховане за периода в печалбата или загубата; или

б) разбивка на финансовите приходи или разходи по застраховане за периода, за да бъде включена в печалбата или загубата сумата, определена чрез систематично разпределяне на очакваните общи финансови приходи или разходи по застраховане през времето на съществуване на групата от договори, като се прилагат параграфи Б130—Б133.

89 При прилагане на параграф 87А, буква б) за застрахователните договори с характеристики на пряко участие, за които предприятието държи базовите отчетни обекти, предприятието прави избор за целите на счетоводната политика между:

а) включване на финансовите приходи или разходи по застраховане за периода в печалбата или загубата; или

б) разбивка на финансовите приходи или разходи по застраховане за периода, за да бъде включена в печалбата или загубата сумата, с която се отстраняват счетоводните несъответствия с приходите или разходите, включени в печалбата или загубата по държаните базови отчетни обекти, като се прилагат параграфи Б134—Б136.

90 Ако предприятието избере счетоводната политика, посочена в параграф 88, буква б) или в параграф 89, буква б), то включва в другия всеобхватен доход разликата между финансовите приходи или разходи по застраховане, оценени на посочената в тези параграфи база, и общите финансови приходи или разходи по застраховане за периода.

91 Ако предприятието прехвърли група от застрахователни договори или отпише застрахователен договор при прилагане на параграф 77:

а) то прекласифицира в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1 *Представяне на финансови отчети*) всички остатъчни суми за групата (или договора), които преди това са били признати в другия всеобхватен доход, тъй като предприятието е избрало счетоводната политика, посочена в параграф 88, буква б);

б) то не прекласифицира в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1) никакви остатъчни суми за групата (или договора), които преди това са били признати в другия всеобхватен доход, тъй като предприятието е избрало счетоводната политика, посочена в параграф 89, буква б).

92 Според параграф 30 се изисква предприятието да разглежда застрахователния договор като паричен отчетен обект в съответствие с МСС 21 за целите на преизчисляването данните за отчетните обекти в чуждестранна валута във функционалната валута на предприятието. Предприятието включва курсовите разлики, свързани с промени в балансовата стойност на групите от застрахователни договори, в отчета за печалбата или загубата, освен ако те са свързани с промени в балансовата стойност на групи от застрахователни договори, включени в другия всеобхватен доход при прилагането на параграф 90, в който случай те се включват в другия всеобхватен доход.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

93 С изискванията за оповестяване се цели предприятието да оповестява в пояснителните приложения информация, която, заедно с информацията, предоставена в отчета за финансовото състояние, отчета (отчетите) за финансовите резултати и отчета за паричните потоци, служи на ползвателите на финансовите отчети като основа при оценяването на ефекта, който договорите в обхвата на МСФО 17 имат върху финансовото състояние, финансовите резултати и паричните потоци на предприятието. За постигане на тази цел предприятието оповестява количествена и качествена информация за:

а) сумите, които са признати в неговите финансови отчети за договорите от обхвата на МСФО 17 (вж. параграфи 97—116);

б) значимите преценки и промените в тези преценки, направени при прилагането на МСФО 17 (вж. параграфи 117—120); и

в) естеството и степента на рисковете от договорите от обхвата на МСФО 17 (вж. параграфи 121—132).

94 Предприятието преценява необходимото равнище на подробност на информацията, така че да бъде удовлетворена целта на оповестяването, и значението, което трябва да отпаде на всяко отделно изискване. Ако оповестяваните сведения съгласно параграфи 97—132 не са достатъчни за изпълнението на целта по параграф 93, предприятието оповестява допълнителна информация, която е необходима, за да изпълни тази цел.

95 Когато прави обобщение или разбивка на информацията, предприятието не скрива полезната информация чрез включване на множество несъществени подробности или чрез обобщаване на елементи с различни характеристики.

96 В параграфи 29—31 от МСС 1 са посочени изискванията, свързани със съществеността и обобщаването на информация. При оповестяването на информацията относно застрахователните договори подходящи категории на обобщаване са например:

а) вид на договора (например основни продуктови линии);

б) географска област (например държава или регион); или

в) отчетен сегмент съгласно определението в МСФО 8 *Оперативни сегменти*.

Обяснение на признатите суми

97 От оповестяванията, които се изискват по параграфи 98—109А, единствено тези в параграфи 98—100 и 102—103, 105—105Б и 109А се прилагат за договори, при които е приложен подходът на разпределяне на премиите. Ако предприятието използва подхода на разпределяне на премиите, то оповестява също така:

а) кои от критериите по параграфи 53 и 69 е удовлетворило;

- б) дали прави корекция за отразяване на стойността на парите във времето и ефекта на финансовия риск при прилагането на параграф 56, параграф 57, буква б) и параграф 59, буква б); и
- в) метода, който е избрало за признаването на паричните потоци за придобиване на застраховки при прилагането на параграф 59, буква а).
- 98 Предприятието оповестява равненията, които показват как нетните балансови стойности на договорите в обхвата на МСФО 17 са се изменили през периода вследствие на паричните потоци и приходите и разходите, които са признати в отчета (отчетите) за финансовите резултати. Отделно се оповестяват равненията за издадените застрахователни договори и държаните презастрахователни договори. Предприятието пригажда изискванията на параграфи 100—109, за да отразяват характеристиките на държаните презастрахователни договори, които се различават от издадените застрахователни договори; например генерирането на разходи или намаляването на разходите, а не на приходите.
- 99 Предприятието предоставя достатъчно информация в равненията, за да се даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да установят промените от паричните потоци и сумите, които са признати в отчета (отчетите) за финансовите резултати. За да изпълни това изискване, предприятието:
- а) оповестява в табличен вид равненията, посочени в параграфи 100—105Б; и
- б) представя, за всяко равнение, нетните балансови стойности в началото и в края на периода, като прави разбивка по обща стойност за портфейлите от договори, които представляват активи, и обща стойност за портфейлите от договори, които представляват пасиви, които са равни на сумите, представени в отчета за финансовото състояние при прилагане на параграф 78.
- 100 Предприятието оповестява равненията между началното и крайното салдо отделно за всеко от следните елементи:
- а) нетните пасиви (или активи) за компонента на остатъчното покритие, с изключение на всеки компонент на загуба;
- б) всеки компонент на загуба (вж. параграфи 47—52 и 57—58);
- в) пасивите за възникнали претенции. За застрахователни договори, по които е бил приложен подходът на разпределяне на премиите, описан в параграфи 53—59 или 69—70А, предприятието оповестява отделни равнения за:
- и) приблизителните оценки на настоящата стойност на бъдещите парични потоци; и
- ii) корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск.
- 101 За застрахователните договори, различни от онези, при които е бил приложен подходът на разпределяне на премиите, описан в параграфи 53—59 или 69—70А, предприятието оповестява също така равнения между началното и крайното салдо отделно за всеко от следните елементи:
- а) приблизителните оценки на настоящата стойност на бъдещите парични потоци;
- б) корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск. и
- в) печалбата по договорната услуга.
- 102 Целта на равненията в параграфи 100—101 е да се предоставят различни видове информация за резултата от застрахователните услуги.
- 103 В равненията, които се изискват по параграф 100, предприятието оповестява отделно всяка от следните суми, свързани с услуги, ако е приложимо:
- а) застрахователни приходи;

- б) разходи по застрахователни услуги, като се посочват отделно:
- i) възникналите претенции (с изключение на инвестиционните компоненти) и другите извършени разходи по застрахователни услуги;
 - ii) амортизацията на паричните потоци за придобиване на застраховки;
 - iii) промените, които се отнасят до минала услуга, т.е. промени в паричните потоци за изпълнение, свързани с пасива за възникнали претенции; и
 - iv) промените, които се отнасят до бъдеща услуга, т.е. загуби по обременяващи групи от договори и възстановявания на такива загуби;
- в) инвестиционни компоненти, които са изключени от застрахователните приходи и от разходите по застрахователни услуги (в съчетание с възстановяване средства по премии, освен ако възстановяването на средства по премии е представено като част от паричните потоци в периода, описан в параграф 105, буква а), подточка i).
- 104 В равненията, които се изискват в параграф 101, предприятието оповестява отделно всяка от следните суми, свързани с услуги, ако е приложимо:
- а) промените, които се отнасят до бъдеща услуга, като се прилагат параграфи Б96—Б118, представени отделно:
- i) промените в приблизителните оценки, с които се коригира печалбата по договорната услуга;
 - ii) промените в приблизителните оценки, с които не се коригира печалбата по договорната услуга, т.е. загубите от групата от обременяващи договори и възстановяванията на такива загуби; и
 - iii) ефектите от договорите, първоначално признати през периода;
- б) промените, които се отнасят до текуща услуга, т.е.:
- i) размера на печалбата по договорната услуга, признат в печалбата или загубата, за да се отрази прехвърлянето на услуги;
 - ii) промяната в корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск, която не се отнася до бъдеща услуга или минала услуга; и
 - iii) *корекции, произтичащи от опита* (вж. параграф Б97, буква в) и параграф Б113, буква а), с изключение на сумите, свързани с корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск по подточка ii).
- в) промените, които се отнасят до минала услуга, т.е. промени в паричните потоци за изпълнение, свързани с възникнали претенции (вж. параграф Б97, буква б) и параграф Б113, буква а).
- 105 За да извърши равненията по параграфи 100—101, предприятието оповестява поотделно също така всяка от следните суми, която не е свързана с предоставените през периода услуги, ако е приложимо:
- а) парични потоци през периода, в т.ч.:
- i) получени премии за издадени застрахователни договори (или платени за държани презастрахователни договори);
 - ii) парични потоци за придобиване на застраховки; и

- iii) възникнали претенции, които са платени, и други платени разходи по застрахователни услуги във връзка с издадените застрахователни договори (или възстановени по държани презастрахователни договори), с изключение на паричните потоци за придобиване на застраховки;
 - б) ефекта на промените в риска от неизпълнение от страна на издателя на държаните презастрахователни договори;
 - в) финансови приходи или разходи по застраховане; и
 - г) всякакви допълнителни статии, които може да са необходими, за да се разбере промяната в нетната балансова стойност на застрахователните договори.
- 105 А Предприятието оповестява равнението между началното и крайното салдо на активите за парични потоци за придобиване на застраховки, признати при прилагането на параграф 28Б. Предприятието обобщава информацията за равнението на равнище, което съответства на равнището на равнение на застрахователните договори при прилагането на параграф 98.
- 105В В равнението, което се изисква по параграф 105А, предприятието оповестява отделно всички загуби от обезценка и възстановявания на загуби от обезценка, признати съгласно параграф 28Д—28Е.
- 106 За издадени застрахователни договори, различни от онези, при които е бил приложен описаният в параграфи 53—59 подход на разпределяне на премиите, предприятието оповестява анализ на признатите през периода застрахователни приходи, който обхваща:
- а) сумите, свързани с промени в пасивите за остатъчно покритие, съгласно посоченото в параграф Б124, като оповестява отделно:
 - i) извършените разходи по застрахователни услуги през периода съгласно посоченото в параграф Б124, буква а);
 - ii) промяната в корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск съгласно посоченото в параграф Б124, буква б);
 - iii) размера на печалбата по договорната услуга, призната в печалбата или загубата вследствие на прехвърлянето на услуги по застрахователен договор през периода, посочен в параграф Б124, буква в); и
 - iv) ако има други суми, например корекции, произтичащи от опита, за постъпления от премии, различни от онези, които се отнасят до бъдеща услуга съгласно посоченото в параграф Б124, буква г).
 - б) разпределянето на частта от премиите, която се отнася до възстановяване на паричните потоци за придобиване на застраховки (вж. параграф Б125).
- 107 За застрахователните договори, различни от онези, при които е бил приложен описаният в параграфи 53—59 или 69—70А подход на разпределяне на премиите, предприятието оповестява ефекта върху отчета за финансовото състояние отделно за издадените застрахователни договори и държаните презастрахователни договори, първоначално признати през периода, като се представя техният ефект при първоначалното признаване върху:
- а) приблизителните оценки на настоящата стойност на бъдещите изходящи парични потоци, като се представя отделно размерът на паричните потоци за придобиване на застраховки;
 - б) приблизителните оценки на настоящата стойност на бъдещите входящи парични потоци;
 - в) корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск. и
 - г) печалбата по договорната услуга.

108 В рамките на оповестяванията, които се изискват по параграф 107, предприятието оповестява отделно сумите, произтичащи от:

- а) договори, придобити от други предприятия чрез прехвърляне на застрахователни договори или бизнес комбинации; и
- б) групи от договори, които са обременяващи.

109 За застрахователните договори, различни от онези, при които е бил приложен описаният в параграфи 53—59 или 69—70А подход на разпределяне на премиите, предприятието оповестява кога очаква да признае оставащата в края на отчетния период печалба по договорната услуга, количествено в печалбата или загубата, в подходящи времеви интервали. Такава информация се предоставя отделно за издадените застрахователни договори и за държаните презастрахователни договори.

109А Предприятието оповестява количествено в подходящи времеви интервали кога очаква да отпише даден актив за парични потоци за придобиване на застраховки при прилагане параграф 28В.

Финансови приходи или разходи по застраховане

110 Предприятието оповестява и обяснява общия размер на финансовите приходи или разходи по застраховане през отчетния период. По-специално предприятието обяснява отношението между финансовите приходи или разходи по застраховане и инвестиционната възвръщаемост на своите активи, за да се даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да оценят източниците на финансови приходи или разходи, които са признати в печалбата или загубата и другия всеобхватен доход.

111 По отношение на договорите с характеристики на пряко участие предприятието описва състава на базовите отчетни обекти и оповестява тяхната справедлива стойност.

112 По отношение на договорите с характеристики на пряко участие, ако предприятието избере да не коригира печалбата по договорната услуга с оглед на някои промени в паричните потоци за изпълнение при прилагане на параграф В115, то оповестява ефекта от този избор върху корекцията на печалбата по договорната услуга през текущия период.

113 По отношение на договорите с характеристики на пряко участие, ако предприятието промени принципа, съгласно който прави разбивка на финансовите приходи или разходи по застраховане между печалбата или загубата и другия всеобхватен доход при прилагане на параграф В135, то оповестява през периода, през който е настъпила промяната в подхода:

- а) причината, поради която предприятието е трябвало да промени принципа, съгласно който прави разбивка;
- б) размера на всяка корекция за всяка засегната статия от финансовия отчет; и
- в) балансовата стойност на групата от застрахователни договори, за която е била приложима промяната, към датата на промяната.

Сути при преминаването

114 Предприятието оповестява сведения, които дават възможност на ползвателите на финансовите отчети да установят ефекта на групите от застрахователни договори, оценени на датата на преминаване, при прилагане на изменения ретроспективен подход (вж. параграфи В6—В19А) или подхода на справедливата стойност (вж. параграфи В20—В24Б) към печалбата по договорната услуга и застрахователните приходи през следващи периоди. Поради това предприятието оповестява равнието на печалбата по договорната услуга, като прилага параграф 101, буква в), и размера на застрахователните приходи, като прилага параграф 103, буква а), поотделно за:

- а) застрахователни договори, които са били в действие към датата на преминаването, към които предприятието е приложило изменения ретроспективен подход;
- б) застрахователни договори, които са били в действие към датата на преминаването, към които предприятието е приложило подхода на справедливата стойност; и
- в) всички други застрахователни договори.

115 За да се даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да разберат естеството и значимостта на използваните методи и на използваните преценки за определяне на сумите при преминаването, за всички периоди, през които са направени оповестявания при прилагането на параграф 114, буква а) или буква б), предприятието обяснява как е определило оценките на застрахователните договори към датата на преминаване.

116 Предприятието, което избере да направи разбивка на финансовите приходи или разходи по застраховане между печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, прилага параграф В18, буква б), параграф В19, буква б), параграф В24, буква б) и параграф В24, буква в), за да определи съвкупната разлика между финансовите приходи или разходи по застраховане, които биха били признати в печалбата или загубата, и общите финансови приходи или разходи по застраховане към датата на преминаването за групите от застрахователни договори, за които се прилага разбивката. За всички периоди, за които има суми, определени чрез прилагането на тези параграфи, предприятието оповестява равнието между началното и крайното салдо на съвкупните суми, които са включени в другия всеобхватен доход за финансовите активи, оценени по справедлива стойност през другия всеобхватен доход, свързан с групите от застрахователни договори. Равнието включва например печалби или загуби, които са признати в другия всеобхватен доход през периода, и печалби или загуби, които преди това са били признати в другия всеобхватен доход през предходни периоди и през периода са прекласифицирани в печалбата или загубата.

Значими преценки при прилагането на МСФО 17

117 Предприятието оповестява значимите преценки и промените в направените преценки при прилагането на МСФО 17. По-специално предприятието оповестява входящите данни, допусканията и използваните методи за приблизително оценяване, в т. ч.:

а) използваните методи за оценяване на застрахователните договори от обхвата на МСФО 17 и процедурите за приблизително оценяване на входящите данни за целите на тези методи. Предприятието предоставя също така количествена информация по отношение на тези входящи данни, освен ако това е практически неприложимо;

б) всички промени в методите и процедурите за приблизително оценяване на входящите данни, използвани за оценяване на договорите, причината за всяка промяна и вида на засегнатите договори;

в) използвания подход, доколкото не е обхванат по буква а):

i) за разграничаване на промените в приблизителните оценки на бъдещите парични потоци, отделени по собствено усмотрение от другите промени в приблизителните оценки на бъдещите парични потоци за договори без характеристики на пряко участие (вж. параграф Б98);

ii) за определяне на корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск, включително дали на промените в корекцията за риск по отношение на нефинансов риск е направена разбивка на компонент на застрахователните услуги и на финансов компонент по застраховки, или са представени в пълен размер в резултата от застрахователни услуги;

iii) за определяне на дисконтовите проценти;

iv) за определяне на инвестиционните компоненти; и

v) за определяне на относителната тежест на обезщетенията, предоставяни по застрахователното покритие и услуги, свързани с възвръщаемост по инвестицията, или по застрахователното покритие и услуги, свързани с инвестициите (вж. параграфи Б119 — Б119Б).

118 Ако при прилагането на параграф 88, буква б) или параграф 89, буква б) предприятието избере да направи разбивка на финансовите приходи и разходи по застраховане на суми, представени в печалбата или загубата, и суми, представени в другия всеобхватен доход, предприятието оповестява обяснение на използваните методи за определянето на финансовите приходи или разходи по застраховане, които са признати в печалбата или загубата.

119 Предприятието оповестява използваната гаранционна вероятност за определяне на корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск. Ако предприятието не използва метода на гаранционната вероятност, а друг метод за определяне на корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск, то оповестява използвания метод и гаранционната вероятност, съответстваща на получените чрез този метод резултати.

- 120 Предприятието оповестява кривата на доходността (или диапазона от криви на доходността), използвана за дисконтиране на паричните потоци, които не се изменят в зависимост от доходите по базовите отчетни обекти, като се прилага параграф 36. Когато прави това оповестяване общо за няколко групи от застрахователни договори, предприятието прави въпросните оповестявания под формата на среднопретеглени стойности или относително малки диапазони.

Естество и степен на рисковете, произтичащи от договорите от обхвата на МСФО 17

- 121 Предприятието оповестява информация, която дава възможност на ползвателите на неговите финансови отчети да оценят естеството, размера, разпределението във времето и несигурността на бъдещите парични потоци, които произтичат от договорите от обхвата на МСФО 17. В параграфи 122—132 се съдържат изискванията за оповестяванията, които обикновено са нужни, за да бъде изпълнено това изискване.
- 122 Тези оповестявания са съсредоточени върху застрахователните и финансовите рискове, които произтичат от застрахователните договори, и начина, по който се управляват тези рискове. Финансовите рискове обикновено включват кредитен риск, ликвидностен риск и пазарен риск и т.н.
- 123 Ако информацията, която е оповестена по отношение на изложеността на риск на предприятието към края на отчетния период, не е представителна за неговата изложеност на риск през периода, предприятието оповестява този факт, причината, поради която изложеността в края на периода не е представителна, както и допълнителна информация, която е представителна за неговата изложеност на риск през периода.
- 124 Предприятието оповестява за всеки вид риск, възникващ от договорите от обхвата на МСФО 17:
- а) изложеностите на рискове и как възникват те;
 - б) целите, политиките и процедурите на предприятието за управление на рисковете и методите, използвани за измерване на рисковете; и
 - в) всякакви промени в оповестяванията по буква а) или б) от предходния период.
- 125 Предприятието оповестява за всеки вид риск, възникващ от договорите от обхвата на МСФО 17:
- а) обобщена количествена информация относно своята изложеност на този риск към края на отчетния период. Това оповестяване се базира на информацията, предоставяна вътрешно на ключовия управленски персонал на предприятието;
 - б) оповестяванията, които се изискват по параграфи 127—132, доколкото те не са предоставени при прилагането на буква а) от настоящия параграф.
- 126 Предприятието оповестява информация относно ефекта на нормативните уредби, в които то осъществява своята дейност; например минимални капиталови изисквания или изисквани гаранции за лихвения процент. Ако предприятието прилага параграф 20 при определяне на групите от застрахователни договори, към които прилага изискванията за признаване и оценяване според МСФО 17, то оповестява този факт.

Всички видове риск — концентрации на риск

- 127 Предприятието оповестява информация относно концентрациите на риск, произтичащи от договорите от обхвата на МСФО 17, в това число описание на начина, по който предприятието определя концентрациите, както и описание на общите характеристики, определящи всяка концентрация (например вида на застрахователното събитие, отрасъла, географския район или валутата). Концентрации на финансов риск може да възникнат например от гаранции за лихвения процент, които влизат в сила на едно и също равнище за голям брой договори. Концентрации на финансов риск може да възникнат също така от концентрации на нефинансов риск; например, ако предприятието предоставя защита на фармацевтични дружества във връзка с тяхната отговорност за продукта, като също така притежава инвестиции в тези дружества.

Застрахователни и пазарни рискове — анализ на чувствителността

- 128 Предприятието оповестява информация относно чувствителността към изменения в променливите на риска, възникващи от договори в обхвата на МСФО 17. За да изпълни това изискване, предприятието оповестява:
- а) анализ на чувствителността, показващ как биха били засегнати печалбата или загубата и собственият капитал от изменения в променливите на риска, които са били възможни при разумно допускане към края на отчетния период:
 - i) за застрахователен риск — показващ ефекта за издадените застрахователни договори както преди, така и след смекчаването на риска чрез държаните презастрахователни договори; и
 - ii) за всеки вид пазарен риск — по начин, обясняващ отношението между чувствителността към изменения в променливите на риска, възникващи от застрахователни договори, и тези, които възникват от държаните от предприятието финансови активи;
 - б) методите и допусканията, използвани при изготвянето на анализа на чувствителността; и
 - в) измененията от предишния период в методите и допусканията, използвани за подготвяне на анализа на чувствителността, както и причините за тези изменения.
- 129 Ако предприятието изготви анализ на чувствителността, показващ по какъв начин суми, различни от посочените в параграф 128, буква а), са засегнати от изменения в променливите на риска, и използва този анализ на чувствителността за целите на управлението на рисковете, възникващи от договорите от обхвата на МСФО 17, то може да използва този анализ на чувствителността вместо анализа, посочен в параграф 128, буква а). Предприятието оповестява също:
- а) обяснение на метода, използван при изготвянето на такъв анализ на чувствителността, и на основните параметри и допускания, залегнали в основата на предоставяната информация; и
 - б) обяснение на целта на използвания метод и на всички ограничения, които може да доведат до предоставената информация.

Застрахователен риск — развитие на претенциите

- 130 Предприятието оповестява действителните претенции спрямо предишните приблизителни оценки на недисконтирания размер на претенциите (т.е. развитието на претенциите). Оповестяването на развитието на претенциите започва от периода, през който са възникнали най-ранните съществени претенции и за който все още има сигурност по отношение на размера и разпределението във времето на плащанията по претенциите към края на отчетния период; не се изисква обаче оповестяването да започне повече от 10 години преди края на отчетния период. Предприятието не е задължено да оповестява информация относно развитието на претенциите, за които несигурността относно размера и разпределението във времето на плащанията по претенциите обикновено се решава в рамките на една година. При оповестяването предприятието равнява данните за развитието на претенциите със съвкупната балансова стойност на групите от застрахователни договори, които предприятието оповестява при прилагането на параграф 100, буква в).

Кредитен риск — друга информация

- 131 За кредитния риск, произтичащ от договорите от обхвата на МСФО 17, предприятието оповестява:
- а) стойността, която най-добре представя неговата максимална изложеност на кредитен риск към края на отчетния период, поотделно за издадените застрахователни договори и за държаните презастрахователни договори; и
 - б) информацията относно кредитното качество на държаните презастрахователни договори, които представляват активи.

Ликвидностен риск — друга информация

132 За ликвидностния риск, произтичащ от договорите от обхвата на МСФО 17, предприятието оповестява:

- a) описание на начина, по който управлява ликвидностния риск;
- б) отделни анализи на падежите за портфейлите от издадени застрахователни договори, които представляват пасиви, и портфейлите от държани презастрахователни договори, които представляват пасиви, най-малко показващи нетните парични потоци на портфейлите за всяка от първите пет години след отчетната дата и съвкупно след първите пет години. Предприятието не е задължено да включва в тези анализи пасивите за остатъчно покритие, оценени при прилагането на параграфи 55–59 и параграфи 69–70А. Анализите може да бъдат изготвени под формата на:
 - i) анализ на остатъчните договорни недисконтирани нетни парични потоци по очакваното разпределение във времето; или
 - ii) анализ на приблизителните оценки на настоящата стойност на бъдещите парични потоци по очакваното разпределение във времето;
- в) сумите, които са дължими при поискване, като се обясни отношението между тези суми и балансовата стойност на съответните портфейли от договори, ако не са оповестени при прилагането на буква б) от настоящия параграф.

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение е неразделна част от МСФО 17 *Застрахователни договори*.

печалба по договорната услуга	Компонент на балансовата стойност на актива или пасива за група от застрахователни договори , представляващ незаработената печалба, която предприятието ще признава, когато предоставя услуги по застрахователен договор по включените в групата застрахователни договори .
период на покритие	Периодът, през който предприятието предоставя услуги по застрахователен договор . Този период включва услугите по застрахователен договор , които са свързани с всички премии, попадащи в рамките на застрахователния договор .
корекция, произтичаща от опита	Разликата между: а) за постъпленията от премии (и всички съответни парични потоци като парични потоци за придобиване на застраховки и данъци върху застрахователни премии) — приблизителната оценка към началото на периода на сумите, които се очакват през периода, и фактическите парични потоци през периода; или б) за разходите за застрахователни услуги (с изключение на разходите за придобиване на застраховки) — приблизителната оценка към началото на периода на сумите, които се очаква да бъдат извършени като разход през периода, и размерите на фактически извършените разходи през периода.
финансов риск	Рискът от възможна бъдеща промяна по един или повече определени показатели – лихвен процент, цена на финансов инструмент, цена на стока, обменен курс, индекс на цени или лихвени проценти, кредитен рейтинг или кредитен индекс или друга променлива, при условие че — при нефинансова променлива — променливата не се отнася конкретно за страна по договора.
парични потоци за изпълнение	Изрична, безпристрастна и претеглена спрямо вероятността приблизителна оценка (т.е. очаквана стойност) на настоящата стойност на бъдещите изходящи парични потоци минус настоящата стойност на бъдещите входящи парични потоци, които ще възникнат в хода на изпълнението от страна на предприятието на застрахователни договори , включително корекция за риск по отношение на нефинансовия риск .
група от застрахователни договори	Набор от застрахователни договори , произтичащ от разделянето на портфейл от застрахователни договори най-малко на договори, издадени в рамките на период от най-много една година, които при първоначалното признаване: а) са обременяващи, ако има такива; б) е малко вероятно да станат впоследствие обременяващи, ако има такива; или в) не спадат към посочените в буква а) или буква б), ако има такива.
парични потоци за придобиване на застраховки	Парични потоци, възникващи от разходите за продажба, сключване (подписване) и започване на група от застрахователни договори (издадени или които се очаква да бъдат издадени), които са пряко относими към портфейла от застрахователни договори , към който принадлежи групата. Тези парични потоци включват парични потоци, които не са пряко относими към отделни договори или групи от застрахователни договори в рамките на портфейла.
застрахователен договор	Договор, по силата на който една страна (издателят) поема значителен застрахователен риск от друга страна (притежателя на полицата), като се съгласява да обезщети притежателя на полицата , ако определено несигурно бъдещо събитие (застрахователното събитие) окаже неблагоприятно въздействие върху притежателя на полицата .

услуги по застрахователен договор

Следните услуги, които предприятието предоставя на **притежателя на полицата по застрахователен договор**:

- а) покритие за **застрахователно събитие** (застрахователно покритие);
- б) за **застрахователните договори без характеристики на пряко участие** — генерирането на възвръщаемост (доходи) по инвестицията за притежателя на полицата, ако е приложимо (услуги, свързани с възвръщаемост по инвестицията); както и
- в) за **застрахователните договори с характеристики на пряко участие** — управлението на базовите отчетни обекти от името на **притежателя на полицата** (услуги, свързани с инвестицията).

застрахователен договор с характеристики на пряко участие

Застрахователен договор, за който от началото:

- а) в условията на договора се посочва, че **притежателят на полицата** участва с дял в ясно установен набор от **базови отчетни обекти**;
- б) предприятието очаква да плати на **притежателя на полицата** сума, равна на значителен дял от справедливата стойност на постъпленията по **базовите отчетни обекти**; както и
- в) предприятието очаква, че съществен дял от всяка промяна в сумите, които трябва да бъдат платени на **притежателя на полицата**, ще се изменя в зависимост от промяната в справедливата стойност на **базовите отчетни обекти**.

застрахователен договор без характеристики на пряко участие

Застрахователен договор, който не е **застрахователен договор с характеристики на пряко участие**.

застрахователен риск

Риск, различен от **финансов риск**, прехвърлен от притежателя на договора към издателя.

застрахователно събитие

Несигурно бъдещо събитие, което е покрито от **застрахователен договор** и поражда **застрахователен риск**.

инвестиционен компонент

Сумите, които според **застрахователния договор** предприятието е задължено да изплати обратно на **притежателя на полицата**, при всички обстоятелства, независимо дали ще настъпи **застрахователно събитие**.

инвестиционен договор с допълнителен негарантиран доход

Финансов инструмент, с който на определен инвеститор се дава правото като добавка към сума, която не зависи от усмотрението на издателя, да получава допълнителни суми:

- а) за които се очаква да бъдат съществена част от общия размер на доходите (обезщетенията) по договора;
- б) чиито разпределение във времето или размер според договора се определят по усмотрение на издателя; и
- в) които договорно се базират върху:
 - і) доходите от определен набор от договори или определен вид договори;

- ii) реализираните и/или нереализираните доходи от инвестициите по определен набор от активи, държани от издателя; или
- iii) печалбата или загубата на предприятието или фонда, което (който) издава договора.

пасив за възникнали претенции

Задължение на предприятието:

- a) да разглежда и да изплаща обезщетения по валидните претенции по **застрахователни събития**, които вече са настъпили, в това число събития, които са настъпили, но по които не са предявени претенции, и други направени разходи по застраховки; и
- b) да изплаща суми, които не са включени в буква а) и са свързани с:
 - i) **услуги по застрахователни договори**, които вече са били предоставени; или
 - ii) **инвестиционни компоненти** или други суми, които не са свързани с предоставянето на **услуги по застрахователен договор** и които не попадат в **пасива за остатъчно покритие**.

пасив за остатъчно покритие

Задължение на предприятието:

- a) да разглежда и изплаща обезщетения по валидните претенции по действащи **застрахователни договори** за **застрахователни събития**, които все още не са настъпили (т.е. задължението, свързано с частта от застрахователното покритие, чието действие все още не е изтекло); както и
- b) да изплаща суми по действащи **застрахователни договори**, които не са включени в буква а) и са свързани с:
 - i) **услуги по застрахователни договори**, които все още не са предоставени (т.е. задълженията, свързани с бъдещо предоставяне на **услуги по застрахователни договори**); или
 - ii) **инвестиционни компоненти** или други суми, които не са свързани с предоставянето на **услуги по застрахователни договори** и които не са били прехвърлени към **пасива за възникнали претенции**.

притежател на полица

Страна, която има право на обезщетение по силата на **застрахователен договор** при настъпване на **застрахователно събитие**.

портфейл от застрахователни договори

Застрахователни договори, които са обект на сходни рискове и се управляват заедно.

презастрахователен договор

Застрахователен договор, издаден от едно предприятие (презастраховател), за да се обезщети друго предприятие в случай на претенции, възникнали по един или повече **застрахователни договори**, издадени от въпросното друго предприятие (базови договори).

корекция за риск по отношение на нефинансовия риск

Изискваната от предприятието компенсация за това, че понася несигурността по отношение на размера и разпределението във времето на паричните потоци, която възниква от нефинансовия риск в хода на изпълнение от страна на предприятието на **застрахователни договори**.

базови отчетни обекти

Отчетни обекти, които определят някои от сумите, дължими на **притежател на полица**. **Базовите отчетни обекти** може да включват всякакви отчетни обекти, например референтен портфейл от активи, нетните активи на предприятието или определен поднабор от нетните активи на предприятието.

Допълнение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение е неразделна част от МСФО 17 *Застрахователни договори*.

- Б1 В настоящото допълнение се предоставят насоки за следното:
- (а) определение за застрахователен договор (вж. параграфи Б2—Б30);
 - б) отделяне на компоненти от застрахователен договор (вж. параграфи Б31—Б35);
 - ба) актив за парични потоци за придобиване на застраховки (ж. параграфи Б35А—Б35Г);
 - в) оценяване (вж. параграфи Б36—Б119Е);
 - г) застрахователни приходи (вж. параграфи Б120—Б127);
 - д) финансови приходи или разходи по застраховане (вж. параграфи Б128—Б136) и
 - е) междинни финансови отчети (вж. параграф Б137).

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ЗА ЗАСТРАХОВАТЕЛЕН ДОГОВОР (ДОПЪЛНЕНИЕ А)

- Б2 В настоящия раздел се дават насоки относно посоченото в допълнение А определение за застрахователен договор, обхващащи следното:
- а) несигурно бъдещо събитие (вж. параграфи Б3—Б5);
 - б) непарични плащания (плащания в натура) (вж. параграф Б6);
 - в) разграничение между застрахователен риск и други рискове (вж. параграфи Б7—Б16);
 - г) значителен застрахователен риск (вж. параграфи Б17—Б23);
 - д) промени в равнището на застрахователния риск (вж. параграфи Б24—Б25); и
 - е) примери за застрахователни договори (вж. параграфи Б26—Б30).

Несигурно бъдещо събитие

- Б3 Несигурността (или рискът) е същността на застрахователен договор. Съответно поне един от следните компоненти е несигурен в началото на застрахователен договор:
- а) вероятността за настъпване на застрахователното събитие;
 - б) кога ще настъпи застрахователното събитие; или
 - в) колко ще трябва да плати предприятието, ако застрахователното събитие настъпи.

Б4 В някои застрахователни договори застрахователното събитие е откриването на загуба по време на срока на договора дори ако загубата възниква от събитие, което е настъпило преди началото на договора. В други застрахователни договори застрахователното събитие е събитие, което възниква по време на срока на договора, дори ако произтичащата от това загуба е открита след края на срока на договора.

Б5 Някои застрахователни договори покриват събития, които вече са настъпили, но чийто финансов ефект все още е несигурен. Пример за това е застрахователен договор, който осигурява застрахователно покритие срещу неблагоприятното развитие на настъпило вече събитие. В тези договори застрахователното събитие представлява установяването на окончателната стойност на тези претенции.

Плащания в натура

Б6 Някои застрахователни договори изискват или позволяват плащанията да бъдат направени в натура. В такива случаи предприятието предоставя стоки или услуги на притежателя на полицата в изпълнение на задължението на предприятието да обезщети притежателя на полицата за настъпили застрахователни събития. Пример за това е случаят, в който предприятието заменя откраднатия предмет, вместо да възстанови на притежателя на полицата сумата на неговата загуба. Друг пример е случаят, когато предприятието използва свои собствени болници и медицински персонал за предоставяне на медицинските услуги, покрити от застрахователния договор. Тези договори са застрахователни договори, въпреки че претенциите се уреждат в натура. Договорите за услуги с фиксирана такса, които отговарят на условията, посочени в параграф 8, също са застрахователни договори, но когато предприятието прилага параграф 8, то може да избере да ги отчети, като прилага или МСФО 17, или МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*.

Разграничение между застрахователен риск и други рискове

Б7 Според определението за застрахователен договор се изисква едната страна да поеме значителен застрахователен риск от другата страна. В МСФО 17 застрахователният риск е определен като „риск, различен от финансов риск, прехвърлен от притежателя на договора към издателя“. Договор, който излага издателя и на финансов риск без значителен застрахователен риск, не е застрахователен договор.

Б8 В определението за финансов риск в допълнение А се споменават финансови и нефинансови променливи. Примерите за нефинансови променливи, които не са специфични за една от страните по договора, включват индекса на загубите вследствие на земетресение в даден регион или температурите в определен град. Финансовият риск изключва риска от нефинансови променливи, които са специфични за една от страните по договора, като настъпването или ненастъпването на пожар, който нанася щети или унищожава актив на тази страна. Освен това рискът от промени в справедливата стойност на нефинансов актив не е финансов риск, ако справедливата стойност отразява промени в пазарните цени на тези активи (т.е. финансова променлива) и състоянието на специфичен нефинансов актив, държан от една от страните по договора (т.е. нефинансова променлива). Например, ако гаранция за остатъчната стойност на лек автомобил, в който притежателят на полицата има застрахователен интерес, излага гаранта на риска от промени във физическото състояние на автомобила, въпросният риск е застрахователен риск, а не финансов риск.

Б9 Някои договори излагат издателя си на финансов риск като допълнение към значителния застрахователен риск. Например много договори за застраховка „Живот“ едновременно гарантират минимален процент възвръщаемост за притежателя на полицата, създавайки финансов риск, и обещават обезщетения в случай на смърт, които може съществено да превишават салдото по сметката на притежателя на полицата, създавайки застрахователен риск под формата на риск от смъртността. Тези договори са застрахователни договори.

Б10 При някои договори застрахователното събитие цели плащането на сума, свързана с ценови индекс. Тези договори са застрахователни договори, при условие че плащането, което зависи от застрахователното събитие, би могло да бъде значително. Например пожизнен анюитет, свързан с индекс на издръжката на живота, прехвърля застрахователен риск, тъй като плащането става дължимо вследствие на несигурно бъдещо събитие — преживяването на лицето, което получава анюитета. Връзката с ценовия индекс представлява дериватив, но тя прехвърля също така и застрахователен риск, тъй като броят на плащанията, към които е приложим индексът, зависи от преживяването на анюитанта. Ако последвалото прехвърляне на застрахователен риск е значително, деривативът отговаря на определението за застрахователен договор, като в такъв случай той не се отделя от основния договор (вж. параграф 11, буква а).

Б11 Застрахователният риск е рискът, който предприятието поема от притежателя на полицата. Това означава, че предприятието трябва да поеме от притежателя на полицата риск, на който притежателят на полицата вече е бил изложен. Всеки нов риск, породен за предприятието или за притежателя на полицата вследствие на договора, не е застрахователен риск.

- Б12 В определението на застрахователен договор се споменава за неблагоприятно въздействие (ефект) за притежателя на застрахователната полица. С това определение плащането от страна на предприятието не се ограничава до сума, равна на финансовия ефект на неблагоприятно събитие. Например определението включва застрахователно покритие „ново за старо“, въз основа на което на притежателя на полицата се плаща сума, която му позволява да замени използван и повреден актив с нов. По подобен начин, определението не ограничава плащането по договор за застраховка „Живот“ до финансовата загуба, претърпяна от лицата на издръжка на починалото лице, нито изключва договори, предвиждащи плащането на предварително определени суми, които да изразят количествено загубата, причинена от смърт или злополука.
- Б13 Някои договори изискват плащане, ако настъпи определено несигурно бъдещо събитие, но не изискват неблагоприятно въздействие върху притежателя на полицата като предпоставка за плащането. Такъв вид договор не е застрахователен договор дори ако притежателят използва договора, за да намали базовата изложеност на риск. Например, ако притежателят използва дериватив, за да хеджира основна финансова или нефинансова променлива, която е в зависимост с паричните потоци от актив на предприятието, деривативът не е застрахователен договор, тъй като плащането не зависи от това дали намалението в паричните потоци от актива се е отразило неблагоприятно върху притежателя. В определението за застрахователен договор се споменава за несигурно бъдещо събитие, при което договорна предпоставка за плащане е неблагоприятно въздействие върху притежателя на полицата. Договорната предпоставка не изисква от предприятието да проучва дали събитието действително е причинило неблагоприятно въздействие, но позволява на предприятието да откаже плащането, ако то не е убедено, че събитието е причинило неблагоприятно въздействие.
- Б14 Рискът от прекратяване или продължаване (рискът, че притежателят на полицата ще прекрати договора по-рано или по-късно от очакванията на издателя при определянето на цената на договора) не е застрахователен риск, тъй като произтичащата променливост на плащането към притежателя на полицата не зависи от несигурно бъдещо събитие, което оказва неблагоприятно въздействие върху притежателя на полицата. По подобен начин рискът, свързан с разходи (т.е. рискът от неочаквани увеличения в административните разходи, свързани с обслужването на договора, вместо на разходите, свързани със застрахователните събития), не е застрахователен риск, тъй като неочакваното увеличение в тези разходи не оказва неблагоприятно въздействие върху притежателя на полицата.
- Б15 Следователно договор, който излага предприятието на риск от прекратяване, риск от продължаване или риск, свързан с разходи, не е застрахователен договор, освен ако той излага предприятието и на значителен застрахователен риск. Ако предприятието обаче смекчи своя риск, като използва втори договор, за да прехвърли част от незастрахователния риск на друга страна, вторият договор излага другата страна на застрахователен риск.
- Б16 Предприятието може да поеме значителен застрахователен риск от притежателя на полицата само ако предприятието е отделно от притежателя на полицата. Когато става въпрос за кооперативно предприятие, кооперативното предприятие поема риск от всеки притежател на полица и обединява този риск. Въпреки че притежателите на полици носят този обединен риск колективно, тъй като те държат остатъчния дял в предприятието, кооперативното предприятие е отделно предприятие, което е поело риска.

Значителен застрахователен риск

- Б17 Договор е застрахователен договор само ако прехвърля значителен застрахователен риск. В параграфи Б7—Б16 се разглежда застрахователният риск. В параграфи Б18—Б23 се разглежда оценяването на значимостта на застрахователния риск.
- Б18 Застрахователният риск е значителен единствено ако застрахователното събитие би могло да доведе до плащането от издателя на допълнителни суми, които са значителни, при всеки отделен сценарий, като се изключат сценариите, които нямат търговска същност (т.е. нямат видим ефект върху икономическото съдържание на сделката). Ако при всеки сценарий, който има търговска същност, застрахователното събитие означава, че биха били дължими значителни допълнителни суми, условието в предходното изречение може да бъде изпълнено дори ако застрахователното събитие е изключително малко вероятно или дори ако очакваната (т.е. претеглена спрямо вероятността) настояща стойност на условните парични потоци е малка част от очакваната настояща стойност на останалите парични потоци от застрахователния договор.
- Б19 Освен това договорът прехвърля значителен застрахователен риск само при сценарий, който има търговска същност и при който за издателя е възможно да реализира загуба по настояща стойност. Въпреки това, дори ако презастрахователният договор не излага издателя на възможността за значителна загуба, счита се, че с този договор се прехвърля значителен застрахователен риск, ако към презастрахователя се прехвърля по същество целият застрахователен риск, свързан с презастрахованите части от базовите застрахователни договори.

- Б20 Описаните в параграф Б18 допълнителни суми се определят по настояща стойност. Ако по застрахователен договор се изисква плащане при настъпване на събитие с несигурен момент на настъпването и ако плащането не е коригирано за отразяване на стойността на парите във времето, може да има сценарии, при които настоящата стойност на плащането се увеличава дори ако номиналната му стойност е фиксирана. Пример за това е застраховка, която предоставя фиксирано плащане в случай на смърт на притежателя на полицата, без да има дата на изтичане на покритието (често наричана пожизнена застраховка „Живот“ с фиксирана премия). Сигурно е, че притежателят на застрахователната полица ще почине, но датата на тази смърт е несигурна. Плащанията може да се направят, когато притежателят на полица почине по-рано от очакваното. Тъй като тези плащания не са коригирани за отразяване на стойността на парите във времето, може да съществува значителен застрахователен риск дори ако няма обща загуба в портфейла от договорите. Аналогично значителният застрахователен риск може да се отстрани чрез договорни условия, с които се отлага своевременното възстановяване на разходите на притежателя на полицата. Предприятието използва дисконтовите проценти, изисквани в параграф 36, за да определи настоящата стойност на допълнителните суми.
- Б21 Допълнителните суми, описани в параграф Б18, се отнасят до настоящата стойност на сумите, които превишават тези, които биха били дължими, ако не бе настъпило застрахователно събитие (като се изключват сценариите без търговска същност). Тези допълнителни суми включват разходите за обработка и оценяване на претенции (ликвидационни разноси), но изключват:
- а) загубата на възможността притежателят на полицата да бъде задължаван за бъдеща услуга. Тази икономическа загуба за предприятието обаче не произтича от застрахователен риск, точно както управителят на взаимен фонд не поема застрахователен риск във връзка с възможната смърт на клиент. Тази икономическа загуба за предприятието обаче не произтича от застрахователен риск, точно както управителят на взаимен фонд не поема застрахователен риск във връзка с възможната смърт на клиент. Следователно потенциалната загуба на бъдещи плащания за управление на инвестицията няма отношение към оценяването на размера на застрахователния риск, който се прехвърля с договора;
 - б) отказ от плащания при смърт, които биха били изискани при отмяна или обратно изкупуване. Поради това, че тези плащания съществуват благодарение на договора, отказът от тях не обезщетява притежателя на полица за съществуващ преди това риск. Следователно те нямат отношение към оценяването на размера на застрахователния риск, който се прехвърля с договора;
 - в) плащане, зависещо от събитие, което не причинява значителна загуба на притежателя на договора. Като пример може да се разгледа договор, според който издателят трябва да плати 1 млн. ПЕ⁽⁵⁸⁾, ако даден актив претърпи физическа щета, причиняваща незначителна икономическа загуба в размер на 1 ПЕ на притежателя. С този договор притежателят прехвърля на издателя незначителния риск от загубата на 1 ПЕ. Същевременно договорът създава незастрахователен риск, че издателят ще трябва да плати 999999 ПЕ, ако определеното събитие настъпи. Тъй като няма сценарий, при който застрахователното събитие да причинява значителна загуба за притежателя на договора, издателят не поема значителен застрахователен риск от притежателя и този договор не е застрахователен договор;
 - г) възможни презастрахователни обезщетения. Предприятието ги отчита отделно.
- Б22 Предприятието оценява значителността на застрахователния риск договор по договор. Следователно застрахователният риск може да бъде значителен дори ако има минимална вероятност за значителни загуби за даден портфейл или група от договори.
- Б23 От параграфи Б18—Б22 следва, че ако по договора се изплаща сума при смърт, която превишава подлежащата на плащане сума при преживяване, договорът е застрахователен договор, освен ако допълнителната сума при смърт е незначителна (изхождайки от самия договор, а не от целия портфейл от договори). Както е отбелязано в параграф Б21, буква б), отказът при смърт от такси за отмяна или обратно изкупуване не се включва в тази оценка, ако този отказ не обезщетява притежателя на полицата за съществуващ преди това риск. Аналогично ануитетен договор, по който се изплащат редовни суми за остатъка от живота на притежателя на полица, е застрахователен договор, освен ако съвкупните плащания, зависещи от продължителността на живота, са незначителни.

Промени в равнището на застрахователния риск

- Б24 При някои договори прехвърлянето на застрахователен риск към издателя настъпва след определен период от време. Такъв е например договорът, в който е предвидена определена възвръщаемост от инвестицията и е включена опция за притежателя на полицата да използва постъпленията от инвестицията на падежа, за да закупи пожизнен ануитет по същите цени, определени от предприятието за другите нови ануитанти към момента на упражняване на опцията от притежателя на полицата. Застрахователният риск по такъв договор се прехвърля към издателя само след като опцията бъде упражнена, тъй като предприятието остава свободно да определи цена на ануитета по начин, отразяващ застрахователния риск, който се прехвърля към предприятието в този момент. Следователно паричните потоци, които биха възникнали при упражняването на опцията, не попадат

⁽⁵⁸⁾ ПЕ означава парична единица.

в рамките на договора, а преди упражняването на опцията в рамките на договора няма застрахователни парични потоци. Ако в договора обаче са определени анюитетните ставки (или база, различна от пазарните цени за определяне на анюитетните ставки), договорът прехвърля застрахователен риск на издателя, тъй като издателят е изложен на риска анюитетните ставки да бъдат неблагоприятни за издателя, когато притежателят на полицата упражни опцията. В такъв случай паричните потоци, които биха възникнали при упражняването на опцията, попадат в рамките на договора.

- Б25 Договор, който отговаря на определението за застрахователен договор, остава застрахователен договор, докато всички права и задължения бъдат погасени (т.е. уредени, отменени или с изтекъл срок), освен ако договорът е описан при прилагането на параграфи 74—77 поради изменение на договора.

Примери за застрахователни договори

- Б26 Следват примери за договори, които са застрахователни договори, ако прехвърлянето на застрахователен риск е значително:

- а) застраховка срещу кражба или щета;
- б) застраховка срещу отговорност за продукта, професионална отговорност, гражданска отговорност или правни разноски;
- в) застраховка „Живот“ и предплатени погребални схеми (въпреки че смъртта е неизбежна, не е сигурно кога ще настъпи или, за някои видове застраховка „Живот“, дали смъртта ще настъпи в рамките на периода, покрит от застраховката);
- г) пожизнени анюитети и пенсии, т.е. договори, които обезщетяват за несигурно бъдещо събитие — преживяването на анюитанта или пенсионера — с оглед на анюитанта или пенсионера да бъде осигурен определен доход, който в противен случай би бил повлиян неблагоприятно от неговото или нейното преживяване. (Пасивите на работодателите, които произтичат от планове за доходи на наетите лица и задължения за пенсионни доходи на наетите лица, отчетени от пенсионни планове за дефинирани доходи, не попадат в обхвата на МСФ 17, като се прилага параграф 7, буква б);
- д) застраховка срещу увреждане и медицински разноски;
- е) гаранции за добро изпълнение, полици за лоялност, гаранции за изпълнение и тръжни гаранции, т.е. договори, по които на притежателя на полицата се предоставя обезщетение, ако другата страна не изпълни договорно задължение, например задължение за построяване на сграда;
- ж) продуктови гаранции. Продуктовите гаранции, издадени от друга страна, за стоки, продадени от производител, дистрибутор или търговец на дребно, попадат в обхвата на МСФО 17. Съгласно параграф 7, буква а) обаче продуктовите гаранции, които са издадени направо от производител, дистрибутор или търговец на дребно, не попадат в обхвата на МСФО 17, а в обхвата на МСФО 15 или МСС 37 *Провизи, условни пасиви и условни активи*;
- з) застраховка на правото на собственост (застраховка срещу откриването на несъвършенства в правото на собственост върху земята или сградите, които не са били очевидни при съставянето на застрахователния договор). В този случай застрахователното събитие е откриването на несъвършенство в правото на собственост, а не самото несъвършенство;
- и) застраховка за помощ при пътуване (парично обезщетение или обезщетение в натура за притежатели на застрахователна полица за загуби, които са претърпели преди или по време на пътуване);
- й) облигации срещу риск от природно бедствие, които предвиждат намалени плащания по главницата, лихвите или и двете, ако определено събитие окаже неблагоприятно въздействие върху емитента на облигацията (освен ако определеното събитие не създава значителен застрахователен риск, например, ако събитието е промяна в лихвен процент или обменен курс);

- к) застрахователни суапове и други договори, които изискват плащане на базата на промени в климатични, геоложки или други физически променливи, които са специфични за страна по договора.

Б27 Следват примери на отчетни обекти, които не са застрахователни договори:

- а) инвестиционни договори, които имат правната форма на застрахователен договор, но не прехвърлят значителен застрахователен риск към издателя. Например договори за застраховка „Живот“, по които предприятието не носи значителен риск от смъртност или от заболяемост, не са застрахователни договори; такива договори са финансови инструменти или договори за обслужване — вж. параграф Б28. Инвестиционните договори с допълнителен негарантиран доход не отговарят на определението за застрахователен договор; те обаче попадат в обхвата на МСФО 17, ако са издадени от предприятие, което издава също така застрахователни договори, съгласно параграф 3, буква в);
- б) договори, които имат правната форма на застраховка, но прехвърлят целия значителен застрахователен риск обратно на притежателя на полицата посредством неотменими и подлежащи на изпълнение механизми, които коригират бъдещите плащания от притежателя на полицата към издателя като пряк резултат от застрахователни загуби. Например някои финансови презастрахователни договори или някои групови договори прехвърлят целия значителен риск обратно на притежателите на полици; такива договори обикновено са финансови инструменти или договори за обслужване (вж. параграф Б28);
- в) самозастраховане (т.е. задържане на риска, който би могъл да бъде покрит от застраховка). В такива случаи няма застрахователен договор, тъй като липсва споразумение с друга страна. Следователно, ако предприятието издава застрахователен договор на своето предприятие майка, дъщерно предприятие или друго дъщерно предприятие от групата, в консолидираните финансови отчети няма застрахователен договор, тъй като липсва договор с друга страна. Застрахователен договор има обаче в индивидуалните или самостоятелните финансови отчети на издателя или на притежателя;
- г) договори (например хазартни договори), които изискват плащане, ако настъпи определено несигурно бъдещо събитие, но не изискват като договорна предпоставка за плащане това събитие да се отрази неблагоприятно върху притежателя на застрахователната полица. Това обаче не изключва от определението за застрахователен договор договори, които предвиждат предварително определено плащане, за да се изрази количествено загубата, причинена от определено събитие, например смърт или злополука (вж. параграф Б12);
- д) деривативи, които излагат едната страна на финансов риск, но не и на застрахователен риск, тъй като деривативите изискват от тази страна да извърши (или да им даде право да получат) плащане въз основа единствено на промените в един или повече определени показатели — лихвен процент, цена на финансов инструмент, стокова цена, обменен курс, индекс на цени или лихвени проценти, кредитен рейтинг или кредитен индекс или друга променлива, при условие че — ако е нефинансова променлива — тя не е специфична за една от страните по договора;
- е) свързани с кредит гаранции, които изискват плащания, дори ако притежателят не е реализирал загуба поради пропускане на длъжника да извърши плащането, когато е било дължимо; такива договори се отчитат счетоводно, като се прилага МСФО 9 *Финансови инструменти* (вж. параграф Б29);
- ж) договори, които изискват плащане, зависещо от климатични, геоложки или други физически променливи, които не са специфични за една от страните по договора (общо описвани като климатични деривативи);
- з) договори, които предвиждат намалени плащания по главница, лихвите или и двете, зависещи от климатични, геоложки или други физически променливи, ефектът от които не е специфичен за една от страните по договора (общо описвани като облигации срещу риск от природно бедствие).

Б28 По отношение на договорите, описани в параграф Б27, предприятието прилага други относими стандарти, като МСФО 9 и МСФО 15.

Б29 Свързаните с кредит гаранции и застрахователните договори за кредитен риск, разгледани в параграф Б27, буква е), могат да приемат различни правни форми, например гаранция, някои видове акредитиви, договор за предпазване от кредитно неизпълнение или застрахователен договор. Тези договори са застрахователни договори, ако изискват от издателя да извърши определени плащания, за да обезщети притежателя за загуба, която притежателят е претърпял, тъй като определен длъжник не е извършил плащането, когато е било дължимо към притежателя на полицата, като се прилагат първоначалните или изменените условия на дългов инструмент. Тези застрахователни договори обаче са изключени от обхвата на МСФО 17, освен ако издателят преди това изрично е обявил, че счита договорите за застрахователни договори, и е използвал отчитане, приложимо за застрахователните договори (вж. параграф 7, буква д).

Б30 Свързаните с кредит гаранции и застрахователните договори за кредитен риск, при които плащане се изисква дори ако притежателят на полицата не е претърпял загуба поради неизвършени плащания от длъжника, когато са били дължими, са извън обхвата на МСФО 17, тъй като с тях не се прехвърля значителен застрахователен риск. Тези договори включват такива, които изискват плащане:

- а) независимо дали контрагентът държи базовия дългов инструмент; или
- б) при промяна в кредитния рейтинг или кредитния индекс, а не при неплащане от страна на определен длъжник, когато плащането е било дължимо.

ОТДЕЛЯНЕ НА КОМПОНЕНТИ ОТ ЗАСТРАХОВАТЕЛЕН ДОГОВОР (ПАРАГРАФИ 10—13)

Инвестиционни компоненти (параграф 11, буква б)

Б31 Според параграф 11, буква б) от предприятието се изисква да отдели обособен инвестиционен компонент от основния застрахователен договор. Инвестиционният компонент е обособен единствено ако са изпълнени и двете долупосочени условия:

- а) инвестиционният компонент и застрахователният компонент не са силно взаимосвързани;
- б) договор с равностойни условия се продава или би могло да бъде продаден отделно на същия пазар или в същата юрисдикция, от предприятия, които издават застрахователни договори, или от други страни. Предприятието взема предвид цялата достъпна при разумни усилия информация, когато прави това определяне. Предприятието не е задължено да предприема изчерпателно проучване, за да установи дали даден инвестиционен компонент се продава отделно.

Б32 Инвестиционният компонент и застрахователният компонент са силно взаимосвързани единствено ако:

- а) предприятието не е в състояние да оцени единия компонент, без да вземе предвид другия. Следователно, ако стойността на единия компонент се променя спрямо стойността на другия, предприятието прилага МСФО 17, за да отчете комбинирания инвестиционен и застрахователен компонент; или
- б) притежателят на полицата не е в състояние да се възползва от единия компонент, ако другият не е наличен. Следователно, ако погасяването или настъпване на падежа на единия компонент в договор предизвиква погасяването или настъпването на падеж на другия, предприятието прилага МСФО 17, за да отчете комбинирания инвестиционен компонент и застрахователен компонент.

Обещания за прехвърляне на отделни стоки или услуги, които не са услуги по застрахователен договор (параграф 12)

Б33 Според параграф 12 се изисква предприятието да отдели от застрахователния договор обещанието за прехвърляне на отделни стоки или услуги, които не са услуги по застрахователен договор, към притежател на полица. За целите на отделянето предприятието не взема предвид дейностите, които предприятието трябва да предприема по изпълнението на договора, освен когато предприятието прехвърля стока или услуга, която не е услуга по застрахователен договор, към притежателя на полицата при настъпването на тези дейности. Например може да се наложи предприятието да изпълни различни административни задачи, за да сключи договор. Изпълнението на тези задачи не представлява прехвърляне на услуга към притежателя на полицата при изпълнението на задачите.

Б34 Стока или услуга, която не е услуга по застрахователен договор, обещана на притежател на полица, се счита за отделна, ако притежателят на полицата може да се възползва от стоката или услугата или самостоятелно, или заедно с други ресурси, които са на разположение на притежателя на полицата. Ресурсите на разположение са стоки или услуги, които се продават отделно (от предприятието или от друго предприятие), или ресурси, които притежателят на полицата вече е получил (от предприятието или от други сделки или събития).

Б35 Стока или услуга, която не е услуга по застрахователен договор, обещана на притежател на полица, не се счита за отделна, ако:

- а) паричните потоци и рисковете, свързани със стоката или услугата, са силно взаимосвързани с паричните потоци и рисковете, които се свързват със застрахователните компоненти в договора; и
- б) предприятието предоставя значителна услуга, обединявайки стоката или услугата със застрахователните компоненти.

ПАРИЧНИ ПОТОЦИ ЗА ПРИДОБИВАНЕ НА ЗАСТРАХОВКИ (ПАРАГРАФИ 28А–28Е)

Б35А За прилагането на параграф 28А предприятието използва систематичен и рационален метод за разпределяне на:

- а) паричните потоци за придобиване на застраховки, които са пряко относими към група от застрахователни договори:
 - i) към тази група; и
 - ii) към групи, които ще включват застрахователните договори, които се очаква да възникнат от подновяването на застрахователните договори в тази група.
- б) паричните потоци за придобиване на застраховки, които са пряко относими към портфейл от застрахователни договори, различни от посочените в буква а) — към групите от договори в портфейла.

Б35Б В края на всеки отчетен период предприятието преразглежда разпределените съгласно посоченото в параграф Б35А суми, за да отрази всякакви промени в допусканията, които определят входящите данни за използвания метод на разпределение. Предприятието не променя сумите, разпределени за група от застрахователни договори, след като всички договори са били добавени към групата (вж. параграф Б35В).

Б35В Предприятието може да добавя застрахователни договори към група от застрахователни договори извън границите на един отчетен период (вж. параграф 28). При тези обстоятелства предприятието отписва частта от даден актив за парични потоци за придобиване на застраховки, която се отнася до застрахователните договори, добавени в групата през този период, и продължава да признава актив за парични потоци за придобиване на застраховки, доколкото този актив се отнася до застрахователни договори, които се очаква да бъдат добавени към групата в бъдещ отчетен период.

Б35Г За прилагането на параграф 28Д:

- а) предприятието признава загуба от обезценка в печалбата или загубата и намалява балансовата стойност на актива за парични потоци за придобиване на застраховки, така че балансовата стойност на актива да не надвишава очаквания нетен паричен поток за съответната група от застрахователни договори, определен съгласно параграф 32, буква а).
- б) когато предприятието разпределя паричните потоци за придобиване на застраховки към групите от застрахователни договори, като прилага параграф Б35А, буква а), подточка ii), предприятието признава загуба от обезценка в печалбата или загубата и намалява балансовата стойност на съответните активи за парични потоци за придобиване на застраховки, доколкото:
 - i) предприятието очаква тези парични потоци за придобиване на застраховки да превишават нетния паричен поток за очакваните подновявания, определен съгласно параграф 32, буква а); и
 - ii) определеното при прилагане на буква б), подточка i) превишение не е било вече признато като загуба от обезценка при прилагането на буква а).

ОЦЕНЯВАНЕ (ПАРАГРАФИ 29—71)

Приблизителни оценки на бъдещите парични потоци (параграфи 33—35)

Б36 Настоящият раздел се отнася до:

- а) безпристрастното използване на цялата разумна и доказуема информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия (вж. параграфи Б37—Б41);
- б) пазарните променливи и непазарните променливи (вж. параграфи 42—Б53);
- в) използването на текущи приблизителни оценки (вж. параграфи Б54—Б60); и
- г) паричните потоци в рамките на договора (вж. параграфи Б61—Б71).

Безпристрастно използване на цялата разумна и доказуема информация, достъпна без извършването на излишни разходи или усилия (параграф 33, буква а)

- Б37 Целта на приблизителното оценяване на бъдещите парични потоци е да се определи очакваната стойност или претеглената спрямо вероятността средна стойност на пълния диапазон от възможни резултати, като се вземе предвид цялата разумна и доказуема информация, достъпна към отчетната дата без излишни разходи или усилия. Разумната и доказуема информация, достъпна на отчетната дата без излишни разходи или усилия, включва информация относно минали събития и текущи условия, както и прогнози за бъдещи условия (вж. параграф Б41). Наличната информация от собствените информационни системи на предприятието се счита за достъпна без излишни разходи или усилия.
- Б38 Отправната точка за приблизителната оценка на паричните потоци е набор от сценарии, отразяващи пълния диапазон от възможни резултати. При всеки сценарий се определят размерът и разпределението във времето на паричните потоци за конкретен резултат, както и приблизително оценената вероятност за този резултат. Паричните потоци от всеки сценарий се дисконтират и претеглят спрямо приблизително оценената вероятност за този резултат, за да се получи очакваната настояща стойност. Следователно целта не е да се достигне до най-вероятния резултат или до резултат, който е по-скоро вероятен, за бъдещите парични потоци.
- Б39 При разглеждане на пълния диапазон от възможни резултати целта е по-скоро да се включи цялата разумна и доказуема информация, достъпна без излишни разходи или усилия, по безпристрастен начин, а не да се установи всеки възможен сценарий. На практика разработването на изрични сценарии не е необходимо, ако получената приблизителна оценка отговаря на целта на оценяването да се вземе предвид цялата разумна и доказуема информация, достъпна без излишни разходи или усилия, когато се определя средната стойност. Например ако предприятието прецени, че вероятностното разпределение на резултатите в общи линии отговаря на вероятностно разпределение, което може да бъде описано изчерпателно с малко на брой параметри, ще бъде достатъчно да се направи оценка на по-малкия брой параметри. Аналогично, в някои случаи, с относително просто моделиране може да се даде отговор с приемлив диапазон на точност, без да са нужни множество подробни симулации. В някои случаи обаче паричните потоци може да се влияят от сложни базови фактори и да не реагират на линеен принцип на промени в икономическите условия. Това може да се случи, ако например паричните потоци отразяват поредица от взаимосвързани варианти, които са косвено или изрично определени. В такива случаи по всяка вероятност е необходимо по-сложно стохастично моделиране, за да бъде постигната целта на оценяването.
- Б40 Разработените сценарии включват безпристрастни приблизителни оценки на вероятността от катастрофични загуби по съществуващи договори. Тези сценарии изключват възможните претенции по възможни бъдещи договори.
- Б41 Предприятието прави приблизителна оценка на вероятностите и сумите на бъдещите плащания по съществуващи договори въз основа на получената информация, в това число:
- а) информация относно претенциите, които вече са предявени от притежателите на полици;
 - б) друга информация относно известните или приблизително оценените характеристики на застрахователните договори;
 - в) данни от минали периоди относно собствения опит на предприятието, допълнени при нужда с данни от минали периоди, получени от други източници. Данните от минали периоди се коригират, за да отразяват текущите условия, ако например:
 - и) характеристиките на застрахованата съвкупност се различават (или ще се различават например поради отрицателен подбор) от характеристиките на съвкупността, която е била използвана като база за данните от минали периоди;

- ii) има признаци, че тенденциите от миналите периоди няма да продължат, че се появяват нови тенденции или че икономически, демографски или други промени може да засегнат паричните потоци, произтичащи от действащите застрахователни договори; или
 - iii) направени са били промени в елементи като процедурите за придобиване на застраховки и процедурите за управление на претенциите, които може да засегнат относимостта на данните от минали периоди към застрахователните договори;
- г) информация за текущите цени, ако е достъпна, за презастрахователните договори и други финансови инструменти (ако има такива), покриващи сходни рискове, като облигации срещу риск от природно бедствие и климатични деривативи, както и скорошни пазарни цени за прехвърляния на застрахователни договори. Тази информация се коригира, за да се отразят разликите между паричните потоци, които произтичат от въпросните презастрахователни договори или други финансови инструменти, и паричните потоци, които биха възникнали в хода на изпълнение от страна на предприятието на базовите договори с притежателя на полицата.

Пазарни променливи и непазарни променливи

Б42 В МСФО 17 се разграничават два вида променливи:

- а) пазарни променливи — променливи, които може да се наблюдават на пазарите или да бъдат получени направо от пазарите (например цени на публично търгувани ценни книжа и лихвени проценти); и
- б) непазарни променливи — всички други променливи (например честота и тежест на застрахователните претенции и смъртност).

Б43 Пазарните променливи обикновено пораждат финансов риск (например наблюдаеми лихвени проценти), а непазарните променливи обикновено пораждат нефинансов риск (например коефициенти на смъртност). Това обаче не важи за всички случаи. Например може да има допускания, свързани с финансови рискове, за които не може да бъдат наблюдавани променливи на пазари или да бъдат получени променливи направо от пазари (например лихвени проценти, които не може да бъдат наблюдавани на пазарите или получени направо от пазарите).

Пазарни променливи (параграф 33, буква б)

Б44 Приблизителните оценки на пазарните променливи трябва да съответстват на наблюдаемите пазарни цени към датата на измерването. Предприятието използва във възможно най-голяма степен наблюдаеми входящи данни и не заменя своите собствени приблизителни оценки за наблюдаеми пазарни данни, освен съгласно описаното в параграф 79 от МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*. В съответствие с МСФО 13, ако променливите трябва да бъдат изчислени (например тъй като не съществуват наблюдаеми пазарни променливи), те трябва да съответстват във възможно най-голяма степен на наблюдаемите пазарни променливи.

Б45 В пазарните цени се съчетават разнообразни гледни точки за възможните бъдещи резултати и се отразяват също така предпочитанията на пазарните участници по отношение на риска. Следователно те не представляват прогноза за бъдещия резултат по единен параметър. Ако фактическият резултат се различава от предходната пазарна цена, това не означава, че пазарната цена е била „грешна“.

Б46 Едно от важните приложения на пазарните променливи е понятието за напълно съответстващ актив или напълно съответстващ портфейл от активи. Съответстващият актив е актив, при който паричните потоци отговарят *точно* във всички сценарии на договорните парични потоци на група от застрахователни договори, що се отнася до размера, разпределението във времето и несигурността. В някои случаи може да съществува напълно съответстващ актив за някои от паричните потоци, произтичащи от дадена група от застрахователни договори. Справедливата стойност на този актив отразява както очакваната настояща стойност на паричните потоци от актива, така и риска, който се свързва с тези парични потоци. Ако съществува напълно съответстващ портфейл от активи за някои от паричните потоци, произтичащи от група застрахователни договори, предприятието може да използва справедливата стойност на тези активи, за да оцени съответните парични потоци за изпълнение, вместо изрично да оценява приблизително паричните потоци и дисконтовия процент.

Б47 МСФО 17 не изисква предприятието да използва техника на напълно съответстващия портфейл. Ако обаче съществува напълно съответстващ актив или портфейл за някои от паричните потоци, произтичащи от застрахователни договори, и предприятието избере да използва различна техника, предприятието следва да се увери, че би било малко вероятно техниката на напълно съответстващия портфейл да доведе до съществено различна оценка на тези парични потоци.

Б48 Техниките, различни от техниката на напълно съответстващия портфейл, като например техниките на стохастично моделиране, може да са по-тежки или по-лесни за прилагане, ако са налице значителни взаимозависимости между паричните потоци, които се променят в зависимост от възвръщаемостта на активите и другите парични потоци. Изисква се да се направи преценка, за да се определи техниката, която в най-голяма степен отговаря на целта за съответствие с наблюдаемите пазарни променливи в конкретни обстоятелства. По-специално, използваната техника трябва да позволява оценяването на всички опции и гаранции, включени в застрахователните договори, и да е съгласувана с наблюдаемите пазарни цени (ако има такива) на такива опции и гаранции.

Непазарни променливи

Б49 При приблизителните оценки на непазарните променливи се вземат предвид всички външни и вътрешни разумни и доказуеми данни, достъпни без излишни разходи или усилия.

Б50 Непазарните външни данни (например националните статистически данни за смъртността) може в зависимост от обстоятелствата да бъдат повече или по-малко важни от вътрешните данни (например вътрешно изготвените статистически данни за смъртността). Например предприятие, което издава животозастрахователни договори, не разчита единствено на националната статистика за смъртността, а взема предвид всички други вътрешни и външни източници на разумна и доказуема информация, достъпна без излишни разходи или усилия, когато прави безпристрастни приблизителни оценки на вероятностите по сценариите за смъртността за целите на своите застрахователни договори. При разработването на тези вероятности предприятието придава по-голямо значение на по-достоверната информация. Например:

а) вътрешните статистически данни за смъртността може да са по-достоверни, отколкото националните данни за смъртността, ако националните данни са получени от голяма съвкупност, която не е представителна за застрахованата съвкупност. Това може да е така, защото например демографските характеристики на застрахованата съвкупност може значително да се различават от тези на националната съвкупност, което означава, че предприятието ще трябва да отдаде по-голямо значение на вътрешните данни и по-малко на националните статистически данни;

б) обратно, ако вътрешните статистически данни са получени от малка съвкупност с характеристики, за които се счита, че са близки до тези на националната съвкупност, и националните статистически данни са актуални, тогава предприятието придава по-голямо значение на националните данни.

Б51 Приблизително оценените вероятности за непазарните променливи не трябва да са в противоречие с наблюдаемите пазарни променливи. Например приблизително оценените вероятности на сценарии за бъдещия процент на инфлацията трябва да съответстват във възможно най-голяма степен на вероятностите, залегнали в пазарните лихвени проценти.

Б52 В някои случаи предприятието може да заключи, че пазарните променливи се променят независимо от непазарните променливи. В такъв случай предприятието разглежда сценарии, които отразяват диапазона на резултатите за непазарните променливи, като при всеки сценарий се използва една и съща наблюдавана стойност на пазарната променлива.

Б53 В други случаи пазарните променливи и непазарните променливи може да бъдат взаимосвързани. Например може да има данни, че процентите на прекратяванията (непазарна променлива) са в зависимост с лихвените проценти (пазарна променлива). Аналогично може да има данни, че равнищата на претенциите по имуществени или автомобилни застраховки са в зависимост с икономическите цикли и следователно с лихвените проценти и размерите на разходите. Предприятието се уверява, че вероятностите за сценариите и корекциите за риск по отношение на нефинансов риск, който е свързан с пазарните променливи, съответстват на наблюдаваните пазарни цени, които зависят от тези пазарни променливи.

Използване на текущи приблизителни оценки (параграф 33, буква в)

Б54 При приблизително оценяване на всеки сценарий за паричен поток и неговата вероятност предприятието използва цялата разумна и доказуема информация, достъпна без излишни разходи или усилия. Предприятието преразглежда приблизителните оценки, които е направил в края на предишния отчетен период, и ги актуализира. В такъв случай предприятието разглежда дали:

а) актуализираните приблизителни оценки представят достоверно условията към края на отчетния период;

б) промените в приблизителните оценки представят достоверно промените в условията през периода. Да приемем например, че към началото на периода приблизителните оценки са били в единия край на разумно определен диапазон. Ако условията не са се променили, изместването на приблизителните оценки към другия край на диапазона в края на периода не би представило достоверно случилото се през периода. Ако най-актуалните приблизителни оценки на предприятието се различават от предходните му приблизителни оценки, но условията не са се променили, то оценява дали новите вероятности, които са определени за всеки сценарий,

са обосновани. Когато предприятието актуализира своите приблизителни оценки на тези вероятности, то взема предвид както данните, въз основа на които е съставило своите предишни приблизителни оценки, така и всички нови налични данни, като придава по-голямо значение на по-достоверните данни.

- Б55 Вероятността, която е определена за всеки сценарий, отразява условията към края на отчетния период. Следователно при прилагане на МСС 10 *Събития след края на отчетния период*, настъпило след края на отчетния период събитие, което води до решение по отношение на несигурността, съществувала към края на отчетния период, не предоставя информация за условията, съществували към тази дата. Например към края на отчетния период може да има 20 на сто вероятност, че през оставащите шест месеца от застрахователния договор ще се разрази силна буря. След края на отчетния период, но преди финансовите отчети да бъдат утвърдени за издаване, се разразява силна буря. Паричните потоци за изпълнение по този договор не отразяват бурята, за която благодарение на получена впоследствие информация се знае, че е настъпила. Вместо това включените в оценката парични потоци включват вероятността от 20 на сто, предвидена в края на отчетния период (като се оповестява в съответствие с МСС 10, че след края на отчетния период е настъпило некоригиращо събитие).
- Б56 Текущите приблизителни оценки на очакваните парични потоци н винаги съвпадат с най-актуалния действителен опит. Да приемем например, че действителната смъртност през отчетния период е била с 20 на сто по-лоша, отколкото действителната смъртност през предишни периоди и от предишните очаквания за смъртността. Внезапната промяна на действителната смъртност може да е причинена от различни фактори, в това число:
- а) трайни промени в смъртността;
 - б) промени в характеристиките на застрахованата съвкупност (например промени в сключването на застраховки или разпределението или изборителни прекратявания на договорите от притежатели на полици с необичайно добро здраве);
 - в) случайни колебания; или
 - г) установими еднократни причини.
- Б57 Предприятието проучва причините за промяната в действителната смъртност и прави нови приблизителни оценки на паричните потоци и вероятностите с оглед на най-скорошните действителни данни, предишните действителни данни и друга информация. Що се отнася до примера в параграф Б56, обичайният резултат би бил промяна на очакваната настояща стойност на обезщетенията в случай на смърт, но не с цели 20 на сто. В примера в параграф Б56, ако коефициентите на смъртност продължават да бъдат значително по-високи от предишните приблизителни оценки по причини, които се очаква да продължат да съществуват, приблизително оценената вероятност, която е определена за сценариите с висока смъртност, ще се повиши.
- Б58 Приблизителните оценки на непазарните променливи включват информация за текущото равнище на застрахователните събития и информацията относно тенденциите. Например коефициентите на смъртност последователно са намалявали в продължение на дълги периоди в много държави. Определянето на паричните потоци за изпълнение отразява вероятностите, които биха били зададени за всеки сценарий на възможна тенденция, като се взема предвид цялата разумна и доказуема информация, достъпна без излишни разходи или усилия.
- Б59 Аналогично, ако паричните потоци, разпределени към група от застрахователни договори, са чувствителни към инфлацията, определянето на паричните потоци за изпълнение отразява текущите приблизителни оценки на възможните бъдещи проценти на инфлацията. Тъй като има вероятност процентите на инфлацията да бъдат в зависимост с лихвените проценти, при оценяването на паричните потоци за изпълнение се отразяват вероятностите за всеки сценарий за инфлацията по такъв начин, че да отговарят на вероятностите, подразбиращи се от пазарните лихвени проценти, които са използвани при приблизителното оценяване на дисконтовия процент (вж. параграф Б51).
- Б60 Когато предприятието прави приблизителна оценка на паричните потоци, то взема предвид текущите очаквания за бъдещите събития, които биха могли да засегнат тези парични потоци. Предприятието разработва сценарии за паричните потоци, които отразяват тези бъдещи събития, както и безпристрастни приблизителни оценки за вероятността на всеки сценарий. Предприятието обаче не взема предвид текущите очаквания за бъдещи промени в законодателството, които биха променили или отменили настоящото задължение или биха създали нови задължения по действащия застрахователен договор, докато промяната в законодателството бъде почти приета.

Парични потоци в рамките на договора (параграф 34)

- Б61 Приблизителните оценки на паричните потоци в даден сценарий включват всички парични потоци в рамките на действащ договор и никакви други парични потоци. При определянето на рамките на съществуващ договор предприятието прилага параграф 2.
- Б62 Много застрахователни договори притежават характеристики, които дават възможност на притежателите на полици да предприемат действия за промяна на размера, разпределението във времето, естеството или несигурността на сумите, които ще получат. Тези характеристики включват опции за подновяване, опции за откупуване (предсрочно прекратяване), опции за преобразуване и опции за спиране на плащането на премии, докато все още се получават плащания по договорите. Оценяването на група от застрахователни договори отразява, въз основа на очакваната стойност, текущите приблизителни оценки на предприятието за това как притежателите на полици в групата ще упражнят наличните опции, а корекцията за риска за нефинансовия риск отразява текущите приблизителни оценки на предприятието за това как фактическото поведение на притежателите на полици може да се различава от очакваното поведение. Това изискване за определяне на очакваната стойност се прилага, независимо от броя на договорите в групата; например то е приложимо дори ако групата се състои от един договор. Следователно при оценяването на група от застрахователни договори не се допуска вероятност от 100 на сто, че притежателите на полици:
- а) ще откупят своите договори, ако има някаква вероятност някои от притежателите на полици да не го направят; или
 - б) продължат своите договори, ако има някаква вероятност някои от притежателите на полици да не го направят.
- Б63 Когато от издателя на застрахователен договор се изисква по силата на договора да поднови или по друг начин да продължи договора, той прилага параграф 34, за да оцени дали премиите и свързаните парични потоци, произтичащи от подновения договор, попадат в рамките на първоначалния договор.
- Б64 В параграф 34 се споменава за практическата възможност на предприятието да определи цена към бъдеща дата (дата на подновяване), която в пълна степен да отразява рисковете по договора, считано от въпросната дата. Предприятието има такава практическа възможност при липсата на ограничения, които да му пречат да определи същата цена, която би определило за нов договор със същите характеристики, като действащия договор, който е издаден на тази дата, или ако може да промени доходите, за да отговарят на цената, която ще начисли. Аналогично предприятието има практическата възможност да определи цена, когато може да преразгледа цената по действащ договор по такъв начин, че цената да отразява общите промени в рисковете за портфейл от застрахователни договори, дори цената, определена за отделен притежател на полица, да не отразява промяната на риска за този конкретен притежател на полица. Когато прави оценка дали предприятието има практическа възможност да определи цена, която напълно отразява рисковете по договора или портфейла, то взема предвид всички рискове, които би взело предвид, когато сключва равностойни договори на датата на подновяване за остатъчната услуга. Когато определя приблизителните оценки на бъдещите парични потоци в края на отчетния период, предприятието оценява повторно рамките на застрахователния договор, за да включи в тях ефекта от промените в обстоятелствата по реалните права и задължения на предприятието.
- Б65 Паричните потоци в рамките на застрахователен договор са тези, които са пряко свързани с изпълнението на договора, включително паричните потоци, чиито размер и разпределение във времето предприятието може да определи по свое усмотрение. Паричните потоци, които попадат в рамките, включват:
- а) премии (в това число корекции на премии и премии на вноски) от притежателя на полицата и всички допълнителни парични потоци, които произтичат от тези премии;
 - б) плащания към (или от името на) притежател на полица, в това число претенции, които вече са предявени, но все още не са платени (т.е. предявени претенции), възникнали вземания (претенции) за събития, които са настъпили, за които не са били предявени претенции, и всички бъдещи претенции, по отношение на които предприятието има съществено задължение (вж. параграф 34);
 - в) плащания към (или от името на) притежателя на полицата, които се изменят в зависимост от възвръщаемостта на базовите отчетни обекти;
 - г) плащания към (или от името на) притежател на полица, произтичащи от деривативи, например опции и гаранции, внедрени в договора, доколкото тези опции и гаранции не са отделени от застрахователния договор (вж. параграф 11, буква а);
 - д) разпределение на паричните потоци за придобиване на застраховки, които може да бъдат отнесени към портфейла, към който принадлежи договорът;

- е) разходи за обработка на претенции (т.е. разходи, които предприятието ще направи при проучването, обработването и разрешаването на претенции по действащи застрахователни договори, в това число правни такси и възнаграждения за оценител на вредите (щетите) и вътрешни разходи за проучване на претенциите и обработване на плащанията по претенциите);
 - ж) разходи, които предприятието ще направи при предоставяне на обезщетенията по договора, плащани в натура;
 - з) разходи за администриране и поддържане на полиците, в т.ч. разходи за фактуриране на премиите и обработване на промените по полиците (например преобразувания и възстановявания). Тези разходи включват също така многократни комисиони, които се очаква, че ще бъдат платени на посредници, ако конкретен притежател на полица продължава да заплаща премии в рамките на застрахователния договор;
 - и) данъци на база сделка (като данъци върху премии, данък добавена стойност и данъци върху стоките и услугите) и такси (като такси за противопожарна безопасност и оценки на гаранционен фонд), които пряко произтичат от съществуващи застрахователни договори или които може да бъдат отнесени към тях по разумен и последователен начин;
 - й) плащания от застрахователя в качеството му на довереник за изпълнението на данъчни задължения на притежателя на полицата и съответните постъпления;
 - к) потенциални входящи парични потоци от събиране (възстановяване) на суми (като спасяване на имущество и суброгация) по бъдещи претенции, които са покрити от съществуващи застрахователни договори, както и, доколкото не се признават като отделни активи, потенциални входящи парични потоци от събиране на суми по минали претенции;
 - ка) разходи, които ще възникнат за предприятието:
 - i) при извършване на инвестиционна дейност, доколкото предприятието извършва тази дейност, за да увеличи ползите от застрахователното покритие за притежателите на полиците. Инвестиционните дейности увеличават ползите от застрахователното покритие, ако предприятието извършва тези дейности, като очаква да генерира възвръщаемост от инвестицията, която притежателите на полиците ще получат, ако настъпи застрахователно събитие;
 - ii) при предоставяне на услуги, свързани с възвръщаемост по инвестицията, на притежатели на полиците по застрахователни договори без характеристики на пряко участие (вж. параграф Б119Б);
 - iii) при предоставяне на услуги, свързани с инвестицията, на притежатели на полиците по застрахователни договори с характеристики на пряко участие.
 - л) разпределение на постоянни и променливи общи разходи (като разходи за счетоводство, човешки ресурси, информационни технологии и спомагателни услуги, амортизация на сгради, наем, поддръжка и комунални услуги), пряко относими към изпълнението на застрахователни договори. Тези общи разходи се разпределят към групите от договори, като се използват систематични и рационални методи, които се прилагат последователно за всички разходи със сходни характеристики;
 - м) всякакви други разходи, които може изрично да се начисляват за сменка на притежателя на полица съгласно условията на договора.
- Б66 Следните парични потоци не се включват при приблизително оценяване на паричните потоци, които възникват, когато предприятието изпълнява действащ застрахователен договор:
- а) доходи от инвестиции. Инвестициите се признават, оценяват и представят отделно;
 - б) парични потоци (плащания или постъпления), произтичащи от държани презастрахователни договори. Държаните презастрахователни договори се признават, оценяват и представят отделно;
 - в) парични потоци, които може да произтичат от бъдещи застрахователни договори, т.е. парични потоци извън рамките на действащите договори (вж. параграфи 34—35);

- г) парични потоци, свързани с разходи, които не може да бъдат пряко отнесени към портфейла от застрахователни договори, съдържащ договора, като някои разходи за разработване на продукти и обучение. Тези разходи се признават в печалбата или загубата, когато бъдат извършени;
- д) парични потоци, произтичащи от необичайно големи количества труд или други ресурси, които са разхитени при изпълнението на договора. Тези разходи се признават в печалбата или загубата, когато бъдат извършени;
- е) плащания за данък върху доходите и постъпления от този данък, които застрахователят не плаща или получава в качеството си на довереник или които не подлежат на изрично начисляване за сметка на притежателя на полица съгласно условията на договора;
- ж) парични потоци между различни компоненти на отчитащото се предприятие, като средства на притежател на полица и средства на акционер, ако тези парични потоци не променят сумата, която ще бъде платена на притежателите на полици;
- з) парични потоци, произтичащи от компоненти, които са отделени от застрахователния договор и са отчетени по други приложими стандарти (вж. параграфи 10—13).

Б66А Преди признаването на група от застрахователни договори предприятието може да бъде задължено да признае актив или пасив за паричните потоци, свързани с групата от застрахователни договори, различни от паричните потоци за придобиване на застраховки, поради възникването на паричните потоци или поради изискванията на друг МСФО. Паричните потоци са свързани с групата от застрахователни договори, ако тези парични потоци ще бъдат включени в паричните потоци за изпълнение към датата на първоначалното признаване на групата, ако са били платени или получени след тази дата. За прилагането на параграф 38, буква в), подточка ii) предприятието отписва такъв актив или пасив, доколкото активът или пасивът не се признава отделно от групата от застрахователните договори, ако паричният поток или прилагането на стандарта са настъпили към датата на първоначалното признаване на групата от застрахователни договори.

Договори с парични потоци, които засягат или са засегнати от паричните потоци към притежателите на полици по други договори

Б67 Някои застрахователни договори засягат паричните потоци към притежатели на полици по други договори, като изискват:

- а) притежателят на полица да дели с притежателите на полици по други договори доходите от един и същ определен набор от базови отчетни обекти; и
- б) едно от следните:
 - i) притежателят на полица да понесе намаляване на своя дял от доходите от базовите отчетни обекти поради плащания към притежатели на полици по други договори, които са включени в този набор, включително плащания по гаранции в полза на притежатели на полици по тези други договори; или
 - ii) притежателите на полици по други договори да понесат намаление на своя дял от доходите от базовите отчетни обекти поради плащания към притежателя на полица, включително плащания по гаранции в полза на притежателя на полицата.

Б68 Понякога тези договори засягат паричните потоци към притежателите на полици по договори в други групи. Паричните потоци за изпълнение на всяка група отразяват степента, в която договорите в групата са причина предприятието да бъде засегнато от очаквани парични потоци, независимо дали към притежатели на полици в тази група, или към притежатели на полици в друга група. Следователно паричните потоци за изпълнение за дадена група:

- а) включват плащания, произтичащи от условията по действащи договори, към притежатели на полици по договори в други групи, независимо дали се очаква тези плащания да бъдат извършени към настоящи или бъдещи притежатели на полици; и
- б) не включват плащания към притежатели на полици в групата, които, при прилагане на буква а), са били включени в паричните потоци за изпълнение на друга група.

- Б69 Например, доколкото плащанията към притежатели на полици в една група са намалени — от дял от доходите от базови отчетни обекти в размер на 350 ПЕ, на 250 ПЕ поради плащания на гарантирана сума към притежатели на полици в друга група, паричните потоци за изпълнение на първата група биха включвали плащането на 100 ПЕ (т.е. биха били 350 ПЕ), а паричните потоци за изпълнение на втората група биха изключили 100 ПЕ от гарантираната сума.
- Б70 За определянето на паричните потоци за изпълнение на групи от договори, които засягат или са засегнати от парични потоци към притежатели на полици по договори в други групи, може да бъдат използвани различни практически подходи. В някои случаи предприятието би могло да установи промяната в базовите отчетни обекти и произтичащата промяна в паричните потоци само на по-високо равнище на обобщаване, отколкото на равнището на групите. В такива случаи предприятието систематично и рационално разпределя ефекта от промяната в базовите отчетни обекти към всяка група.
- Б71 След като по договорите в дадена група са били предоставени всички услуги по застрахователен договор, паричните потоци за изпълнение все още може да включват плащания, които се очаква да бъдат направени към настоящи притежатели на полици в други групи или бъдещи притежатели на полици. Предприятието не е задължено да продължава да разпределя такива парични потоци за изпълнение към конкретни групи, но вместо това може да признае и оцени пасив за такива парични потоци за изпълнение, произтичащи от всички групи.

Дисконтови проценти (параграф 36)

- Б72 Когато прилага МСФО 17, предприятието използва следните дисконтови проценти:
- а) за да оцени паричните потоци за изпълнение — текущите дисконтови проценти, като се прилага параграф 36;
 - б) за да определи лихвата, която се начислява върху печалбата по договорната услуга, като се прилага параграф 44, буква б) за застрахователни договори без характеристики на пряко участие — дисконтовите проценти, определени към датата на първоначалното признаване на група от договори, като към номиналните парични потоци, които не се изменят в зависимост от доходите по никой от базовите отчетни обекти, се прилага параграф 36;
 - в) за да оцени промените в печалбата по договорената услуга, като се прилага параграф Б96, букви а) — б) и параграф Б96, буква г) за застрахователни договори без характеристики на пряко участие — дисконтовите проценти при прилагането на параграф 36, определени при първоначалното признаване;
 - г) за групи от договори, при които се прилага подходът на разпределяне на премиите и които имат значителен компонент на финансиране, за да се коригира балансовата стойност на пасива за остатъчно покритие, като се прилага параграф 56 — дисконтовите проценти при прилагането на параграф 36, определени при първоначалното признаване;
 - д) ако предприятието избере да направи разбивка на финансовите приходи или разходи по застраховане между печалбата или загубата и другия всеобхватен доход (вж. параграф 88), за да определи размера на финансовите приходи или разходи по застраховки, който е включен в печалбата или загубата:
 - i) за групи от застрахователни договори, за които промените в допусканията, свързани с финансов риск, не оказват значителен ефект върху сумите, платени на притежатели на полици, като се прилага параграф Б131 — дисконтовите проценти, определени към датата на първоначално признаване на групата от договори, като за номиналните парични потоци, които не се изменят в зависимост от доходите по никой от базовите отчетни обекти, се прилага параграф 36;
 - ii) за групи застрахователни договори, за които промените в допусканията, свързани с финансовия риск, оказват значителен ефект върху сумите, плащани на притежателите на полици, като се прилага параграф Б132, буква а), подточка i) — дисконтовите проценти, разпределящи остатъчните преразгледани очаквани финансови приходи или разходи за оставащия срок на групата от договори с постоянна норма; и
 - iii) за групи от договори, при които се прилага подходът на разпределяне на премиите, като се прилагат параграф 59, буква б) и параграф Б133 — дисконтовите проценти, определени към датата на възникналата претенция, при прилагането на параграф 36 към номиналните парични потоци, които не се изменят в зависимост от доходите по никой от базовите отчетни обекти.

- Б73 За да определи дисконтовите проценти към датата на първоначалното признаване на групата от договори, описани в параграф Б72, букви б) — д), предприятието може да използва среднопретеглените дисконтови проценти за периода, през който са издадени договорите в групата и който съгласно параграф 22 не може да надвишава една година.
- Б74 Приблизителните оценки на дисконтовите проценти трябва да съответстват на приблизителните оценки, използвани за оценяването на застрахователните договори, за да се избегнат двойни отчитания или пропуски, например:
- а) паричните потоци, които не се променят в зависимост от доходите по никой от базовите отчетни обекти, се дисконтират с проценти, които не отразяват подобна променливост;
 - б) паричните потоци, които се променят в зависимост от доходите по някои финансови базови отчетни обекти:
 - и) се дисконтират, като се използват проценти, отразяващи тази променливост; или
 - ii) се коригират за отразяване на ефекта на тази променливост и се дисконтират с процент, отразяващ направената корекция;
 - в) номиналните парични потоци (т.е. тези, които включват въздействието на инфлацията) се дисконтират с проценти, които включват въздействието на инфлацията; и
 - г) реалните парични потоци (т.е. тези, които изключват въздействието на инфлацията) се дисконтират с проценти, които изключват въздействието на инфлацията.
- Б75 Според параграф Б74, буква б) се изисква паричните потоци, които се изменят в зависимост от доходите по базови отчетни обекти, да се дисконтират с проценти, отразяващи тази променливост, или да бъдат коригирани за отразяване на ефекта от тази променливост и дисконтирани с процент, отразяващ направената корекция. Променливостта е приложим фактор, независимо от това дали произтича от договорни условия, или защото предприятието упражнява правото на действие по свое усмотрение, както и независимо дали предприятието държи базовите отчетни обекти.
- Б76 Паричните потоци, които се изменят в зависимост от доходите по базови отчетни обекти с променливи доходи, но които са покрити от гаранция за минимални доходи, не се променят единствено въз основа на доходите по базовите отчетни обекти дори когато гарантираната сума е по-ниска от очакваните доходи по базовите отчетни обекти. Следователно предприятието коригира процента, отразяващ променливостта на доходите по базовите отчетни обекти за отразяване на ефекта от гаранцията, дори когато гарантираната сума е по-малка от очаквания доход по базовите отчетни обекти.
- Б77 МСФО 17 не изисква от предприятието да разделя приблизително оценените парични потоци на такива, които се променят в зависимост от доходите по базовите отчетни обекти, и такива, които не се променят. Ако предприятието не разделя приблизително оценените парични потоци по този начин, то прилага дисконтови проценти, които са подходящи за приблизително оценените парични потоци като цяло; например като се използват способности за стохастично моделиране или рисково неутрални способности за оценяване.
- Б78 Дисконтовите проценти включват само относимите фактори, т.е. факторите, произтичащи от стойността на парите във времето, характеристиките на паричните потоци и ликвидностните характеристики на застрахователните договори. Тези дисконтови проценти може да не се наблюдават пряко на пазара. Следователно, когато не са налични наблюдаеми пазарни проценти за даден инструмент със същите характеристики или има наблюдаеми пазарни проценти за сходни инструменти, но при тях не са установени поотделно факторите, които разграничават инструмента от застрахователните договори, предприятието прави приблизителна оценка на подходящите проценти. МСФО 17 не изисква използването на конкретен метод за приблизително оценяване при определяне на дисконтовите проценти. Когато прилага метод за приблизително оценяване, предприятието:
- а) използва в максимална степен наблюдаемите входящи данни (вж. параграф Б44) и отразява цялата разумна и доказуема външна и вътрешна информация относно непазарни променливи, достъпна без излишни разходи или усилия (вж. параграф Б49). По-специално, използваните дисконтови проценти не трябва да противоречат на наличните и относими пазарни данни, а използваните непазарни променливи не трябва да противоречат на наблюдаемите пазарни променливи;
 - б) отразява текущите пазарни условия от гледна точка на участниците на пазара;

- в) прави преценка, за да оцени степента на сходство между характеристиките на оценяваните застрахователни договори и характеристиките на инструмента, за който има налични наблюдаеми пазарни цени, като коригира тези цени, за да бъдат отразени разликите между тях.

- Б79 За паричните потоци по застрахователни договори, които не се променят в зависимост от доходите по базовите отчетни обекти, дисконтовият процент отразява кривата на доходността в съответната валута за инструменти, които не излагат притежателя на кредитен риск или го излагат на незначителен кредитен риск, коригиран по такъв начин, че да отразява ликвидностните характеристики на групата от застрахователни договори. Тази корекция отразява разликата между ликвидностните характеристики на групата от застрахователни договори и ликвидностните характеристики на активите, които са използвани за определяне на кривата на доходността. Кривите на доходността отразяват активите, търгувани на активни пазари, които притежателят обикновено може да продаде във всеки един момент, без да прави значителни разходи. Обратно, по някои застрахователни договори предприятието не може да бъде принудено да извършва плащания преди настъпването на застрахователни събития или дати, посочени в договорите.
- Б80 Следователно за паричните потоци по застрахователни договори, които не се променят в зависимост от доходите по базовите отчетни обекти, предприятието може да определи дисконтовите проценти, като коригира кривата на доходността за ликвидни безрискови активи по такъв начин, че да отразява разликите между ликвидностните характеристики на финансовите инструменти, които са в основата на наблюдаваните на пазара проценти, и ликвидностните характеристики на застрахователните договори (подход „от долу нагоре“).
- Б81 Друга възможност е предприятието да определи подходящите дисконтови проценти за застрахователните договори въз основа на крива на доходността, отразяваща текущите пазарни норми на възвръщаемост, съдържани се в оценката на референтен портфейл от активи по справедлива стойност (подход „от горе надолу“). Предприятието коригира кривата на доходността, за да отстрани всички фактори, които не са приложими към застрахователните договори, но не е задължено да коригира кривата на доходността, за да отчете разликите в ликвидностните характеристики на застрахователните договори и референтния портфейл.
- Б82 При приблизителното оценяване на кривата на доходността, описана в параграф Б81:
- а) ако има наблюдаеми пазарни цени на активни пазари за активи в референтния портфейл, предприятието използва тези цени (в съответствие с параграф 69 от МСФО 13);
 - б) ако пазарът не е активен, предприятието коригира наблюдаемите пазарни цени за сходни активи, за да станат съпоставими с пазарните цени за оценяваните активи (в съответствие с параграф 83 от МСФО 13);
 - в) ако няма пазар за активите в референтния портфейл, предприятието прилага метод за приблизително оценяване. За такива активи (в съответствие с параграф 89 от МСФО 13) предприятието:
 - i) разработва ненаблюдаеми входящи данни, като използва най-добрата достъпна информация предвид обстоятелствата. Тези входящи данни би могло да включват собствените данни на предприятието, като в контекста на МСФО 17 предприятието би могло да придаде по-голямо значение на дългосрочните приблизителни оценки, отколкото на краткосрочните колебания; и
 - ii) коригира тези данни, за да се отрази цялата достъпна при разумни усилия информация относно допусканията на участниците на пазара.
- Б83 Когато коригира кривата на доходността, предприятието коригира наблюдаваните пазарни проценти в скорошни сделки с инструменти със сходни характеристики съобразно движенията на пазарните фактори след датата на сделката и коригира наблюдаваните пазарни проценти за отразяване на степента на различие между оценявания инструмент и инструмента, за който цените на сделката са наблюдаеми. За паричните потоци по застрахователни договори, които не се променят в зависимост от възвръщаемостта на активите в референтния портфейл, тези корекции включват:
- а) коригиране с оглед на разликите между размера, разпределението във времето и несигурността на паричните потоци по активите в портфейла и размера, разпределението във времето и несигурността на паричните потоци по застрахователните договори; и
 - б) изключване на премиите за пазарен риск вследствие на кредитния риск, които са приложими само за активите, включени в референтния портфейл.

Б84 По принцип за паричните потоци по застрахователни договори, които не се променят в зависимост от възвръщаемостта на активите в референтния портфейл, трябва да има една крива на доходността за неликвидните безрискови активи, която отстранява цялата несигурност по отношение на размера и разпределението във времето на паричните потоци. На практика обаче прилагането на подхода „от горе надолу“ и на подхода „от долу нагоре“ може да доведе до различни криви на доходността, дори в една и съща валута. Това се дължи на присъщите ограничения при оценяване на направените корекции при всеки от подходите, както и на възможната липса на корекции за различни ликвидностни характеристики при подхода „от горе надолу“. Предприятието не е задължено да равнява дисконтовия процент, определен по избрания от него подход, с дисконтовия процент, който би бил определен чрез другия подход.

Б85 МСФО 17 не определя ограничения по отношение на референтния портфейл от активи, използван при прилагането на параграф Б81. Биха били необходими обаче по-малко корекции, за да се отстранят факторите, които не са относими за застрахователните договори, когато референтният портфейл от активи има сходни характеристики. Ако например паричните потоци от застрахователните договори не се променят в зависимост от възвръщаемостта на базовите отчетни обекти, биха били необходими по-малко корекции, ако вместо инструменти на собствения капитал предприятието използваше като отправна точка дългови инструменти. При дълговите инструменти целта би била от общата доходност на облигацията да се отстрани ефектът на кредитния риск и други фактори, които не са относими за застрахователните договори. Един от начините за приблизително оценяване на ефекта на кредитния риск е като отправна точка да се използва пазарната цена на кредитен дериватив.

Корекция за риск по отношение на нефинансовия риск (параграф 37)

Б86 Корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск се отнася до риска, който произтича от застрахователни договори и е различен от финансовия риск. Финансовият риск е включен в приблизителните оценки на бъдещите парични потоци или в дисконтовия процент, използван за коригиране на паричните потоци. Рисковете, които са обхванати от корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск, са застрахователният риск и други нефинансови рискове, като например риск от прекратяване и риск, свързан с разходи (вж. параграф Б14).

Б87 С корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск при застрахователните договори се оценява компенсацията, която предприятието би изисквало, за да стане неутрално по отношение на:

- а) изпълнението на задължение, което има диапазон от възможни резултати, възникващо от нефинансовия риск; и
- б) изпълнението на задължение, което ще генерира постоянни парични потоци със същата очаквана настояща стойност като застрахователните договори.

Например чрез корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск се оценява компенсацията, която предприятието би изисквало, за да стане то неутрално по отношение на изпълнението на задължение, което — поради нефинансовия риск — има 50-процентна вероятност да бъде в размер на 90 ПЕ и 50-процентна вероятност да бъде 110 ПЕ, както и да изпълни задължение, което е определено на 100 ПЕ. В резултат на това корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск дава информация на ползвателите на финансовите отчети относно сумата, която предприятието начислява за несигурността, възникваща от нефинансовия риск, както и относно размера и разпределението във времето на паричните потоци.

Б88 Тъй като корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск отразява компенсацията, която предприятието би изисквало за това, че носи нефинансовия риск, възникващ от несигурния размер и разпределение във времето на паричните потоци, корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск отразява също така:

- а) величината на ползата от диверсификацията, която предприятието включва при определянето на компенсацията, изисквана за това, че носи този риск; и
- б) както благоприятните, така и неблагоприятните резултати по начин, отразяващ до каква степен предприятието избягва риска.

Б89 Целта на корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск е да се оцени ефектът от несигурността в паричните потоци, произтичаща от застрахователни договори, различна от несигурността, която произтича от финансовия риск. Следователно корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск отразява всички нефинансови рискове, свързани със застрахователните договори. Тя не отразява рисковете, които не произтичат от застрахователните договори, като например общия оперативен риск.

- Б90 Корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск се включва изрично в оценяването. Теоретично корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск е отделна от приблизителните оценки на бъдещите парични потоци и дисконтовите проценти, с които се коригират тези парични потоци. Предприятието не отчита двойно корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск, например включвайки и корекция за риск по отношение на нефинансовия риск косвено, когато прави приблизителните оценки на бъдещите парични потоци или на дисконтовите проценти. Дисконтовите проценти, които се оповестяват с оглед на спазването на параграф 120, не включват никакви косвени корекции за нефинансовия риск.
- Б91 МСФО 17 не определя метода или методите за приблизително оценяване, които се използват за определяне на корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск. Въпреки това, за да се отрази компенсацията, която предприятието би изискувало за това, че носи нефинансовия риск, корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск има следните характеристики:
- а) рисковете с ниска честота и значителни последици ще доведат до по-големи корекции за риск по отношение на нефинансовия риск, отколкото рисковете с висока честота и незначителни последици;
 - б) що се отнася до сходните рискове, договорите с по-голям срок ще доведат до по-големи корекции на риска по отношение на нефинансовия риск, отколкото договорите с по-малък срок;
 - в) рисковете с по-широко вероятно разпределение ще доведат до по-големи корекции на риска по отношение на нефинансовия риск, отколкото рисковете с по-тясно разпределение;
 - г) колкото по-малко се знае за настоящата приблизителна оценка и нейната тенденция, толкова по-голяма ще бъде корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск; и
 - д) доколкото с нарастващия опит се намалява несигурността относно размера и разпределението във времето на паричните потоци, корекциите за риск по отношение на нефинансовия риск ще намаляват и обратно.
- Б92 Необходима е преценка от страна на предприятието, когато определя подходящия метод за приблизително оценяване на корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск. При извършването на тази преценка предприятието взема предвид също така дали методът осигурява кратко и информативно оповестяване, за да могат ползвателите на финансовите отчети да съпоставят резултатите на предприятието с резултатите на други предприятия. Според параграф 119 се изисква предприятието, което определя корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск, без да използва метода на гаранционната вероятност, да оповестява използвания метод и гаранционната вероятност, която съответства на резултатите от този метод.
- Първоначално признаване на прехвърляния на застрахователни договори и бизнес комбинации (параграф 39)**
- Б93 Когато предприятието придобива издадени застрахователни договори или държани презастрахователни договори в рамките на прехвърляне на застрахователни договори, вследствие на което не се формира стопанска дейност, или в рамките на бизнес комбинация, попадаща в обхвата на МСФО 3, предприятието прилага параграфи 14—24, за да разграничи групите от придобити договори, сякаш е сключило договорите на датата на сделката.
- Б94 Предприятието използва възнаграждението, което е получено или платено за договорите, като приближение за получените премии. Възнаграждението, което е получено или платено за договорите, не включва полученото или платеното възнаграждение за никакви други активи или пасиви, придобити в рамките на същата сделка. Що се отнася до бизнес комбинация, попадаща в обхвата на МСФО 3, полученото или платеното възнаграждение представлява справедливата стойност на договорите към тази дата. Когато определя тази справедлива стойност, предприятието не прилага параграф 47 от МСФО 13 (свързан с характеристики „при поискване“).
- Б95 Освен ако по отношение на пасива за остатъчно покритие се прилага подходът на разпределяне на премиите в съответствие с параграфи 55—59 и 69—70А, при първоначалното признаване печалбата по договорната услуга се изчислява, като се прилага параграф 38 за придобитите издадени застрахователни договори и параграф 65 за придобитите притежавани презастрахователни договори, като полученото или платеното възнаграждение за договорите се използва като приближение за получените или платените премии към датата на първоначалното признаване.
- Б95А Ако придобитите издадени застрахователни договори са обременяващи, като прилага параграф 47, предприятието признава сумата, с която паричните потоци за изпълнение превишават платеното или полученото възнаграждение като част от репутацията или печалбата от изгодна покупка за договорите, които са придобити в бизнес комбинация от обхвата на МСФО 3, или като загуба в печалбата или загубата за договорите, които са придобити чрез прехвърляне. За това превишение предприятието създава компонент на загуба в пасива за остатъчно покритие и прилага параграфи 49—52, за да разпредели последващите промени в паричните потоци за изпълнение към този компонент на загуба.

Б95Б За група от държани презастрахователни договори, по отношение на които се прилагат параграфи 66А—66Б, предприятието определя компонента за възстановяване на загубите в актива за остатъчно покритие към датата на сделката, като умножи:

- а) компонента на загуба в пасива за остатъчно покритие на базовите застрахователни договори към датата на сделката; и
- б) процента на претенциите по базовите застрахователни договори, които предприятието очаква да събере (възстанови) от групата от държани презастрахователни договори към датата на сделката.

Б95В Предприятието признава размера на компонента за възстановяване на загуби, определен чрез прилагане на параграф Б95Б, като част от репутацията или печалбата от изгодна покупка за презастрахователните договори, държани в бизнес комбинация от обхвата на МСФО 3, или като приход в печалбата или загубата за договорите, които са придобити чрез прехвърляне.

Б95Г Като прилага параграфи 14—22, предприятието може към датата на сделката да включи в обременяваща група от застрахователни договори както обременяващите застрахователни договори, включени в групата от държани презастрахователни договори, така и обременяващите договори, които не са включени в групата от държани презастрахователни договори. За да приложи параграф Б95Б в такива случаи, предприятието използва систематичен и рационален метод за разпределение, с цел да определи дела на компонента на загуба на групата от застрахователни договори, който се отнася за застрахователните договори, включени в групата от държани презастрахователни договори.

Активи за парични потоци за придобиване на застраховки

Б95Д Когато предприятието придобива издадени застрахователни договори в рамките на прехвърляне на застрахователни договори, вследствие на което не се формира стопанска дейност, или в рамките на бизнес комбинация, попадаща в обхвата на МСФО 3, предприятието признава актив за парични потоци за придобиване на застраховки по справедлива стойност към датата на сделката за правата да получи:

- а) бъдещи застрахователни договори, които са подновени застрахователни договори, признати към датата на сделката; и
- б) бъдещи застрахователни договори, различни от тези по буква а), след датата на сделката, без да се заплащат повторно парични потоци за придобиване на застраховки, които придобитото предприятие вече е платило и които вече са пряко относими към съответния портфейл от застрахователни договори.

Б95Е Към датата на сделката стойността на всеки актив за парични потоци за придобиване на застраховки не се включва в оценката на придобитата съгласно параграфи Б93 — Б95А група от застрахователни договори.

Промени в балансовата стойност на печалбата по договорната услуга за застрахователни договори без характеристики на пряко участие (параграф 44)

Б96 Според параграф 44, буква в) за застрахователните договори без характеристики на пряко участие се изисква корекция на печалбата по договорната услуга на група застрахователни договори, за да бъдат отразени промените в паричните потоци за изпълнение, които са свързани с бъдещата услуга. Тези промени включват:

- а) произтичащи от опита корекции, дължащи се на получените през периода премии, които се отнасят до бъдеща услуга, и съответните парични потоци, например парични потоци за придобиване на застраховки, и данъците по застрахователните премии, оценени по дисконтовите проценти, посочени в параграф Б72, буква в);
- б) промени в приблизителните оценки на настоящата стойност на бъдещите парични потоци в пасива за остатъчно покритие, като се изключат описаните в параграф Б97, буква а), оценени по дисконтовите проценти, посочени в параграф Б72, буква в);
- в) разлики между всеки инвестиционен компонент, който се очаква да стане дължим през периода, и действителния инвестиционен компонент, който става дължим през периода. Тези разлики се определят чрез сравняване i) на действителния инвестиционен компонент, който става дължим през периода ii) плащането през периода, което е било очаквано в началото на периода, плюс всички финансови приходи или разходи по застраховане, свързани с това очаквано плащане, преди то да стане дължимо.

- ва) разлики между заем към притежател на полица, който се очаква да стане подлежащ на погасяване през периода, и действителния заем към притежател на полица, който става подлежащ на погасяване през периода. Тези разлики се определят чрез сравняване i) на действителния заем към притежател на полица, който става подлежащ на погасяване през периода ii) погашението през периода, което е било очаквано в началото на периода, плюс всички финансови приходи или разходи по застраховане, свързани с това очаквано погашение, преди то да стане дължимо.
- г) промени в корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск, които се отнасят до бъдеща услуга. Предприятието не е задължено да прави разбивка на промяната в корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск между i) промяна, свързана с нефинансов риск, и ii) ефекта на стойността на парите във времето и промените в стойността на парите във времето. Ако предприятието направи такава разбивка, то коригира печалбата по договорната услуга за промяната, свързана с нефинансовия риск, оценена по дисконтовите проценти, посочени в параграф Б72, буква в).
- Б97 Предприятието не коригира печалбата по договорната услуга за група застрахователни договори без характеристики на пряко участие за отразяване на следните промени в паричните потоци за изпълнение, тъй като те не се отнасят до бъдеща услуга:
- а) ефекта на стойността на парите във времето и промените в стойността на парите във времето и ефекта на финансовия риск и промените във финансовия риск. Тези ефекти включват:
- i) ефекта, ако има такъв, върху приблизително оценените бъдещи парични потоци;
- ii) ефекта, ако има такава разбивка, върху корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск; и
- iii) ефекта от промяната в дисконтовия процент;
- б) промени в приблизителните оценки на паричните потоци за изпълнение в пасива за възникнали претенции;
- в) корекции, произтичащи от опита, освен описаните в параграф Б96, буква а).
- Б98 Условията по някои застрахователни договори без характеристики на пряко участие дават на предприятието право да определя по свое усмотрение паричните потоци, които подлежат на плащане към притежателите на полици. Промяната в определените по усмотрение парични потоци се счита за свързана с бъдеща услуга и съответно печалбата по договорната услуга се коригира. За да определи как да установи промяната в определените по усмотрение парични потоци, в началото на договора предприятието уточнява начина, по който очаква да определя своето задължение по договора; например въз основа на фиксиран лихвен процент или на доходите, които се изменят в зависимост от доходите по определени активи.
- Б99 Предприятието използва това уточнение, за да разграничи ефекта на промените в допусканията, свързани с финансов риск, отнасящ се до това задължение (които не коригират печалбата по договорната услуга), и ефекта на определените по усмотрение промени върху това задължение (които коригират печалбата по договорната услуга).
- Б100 Ако предприятието не може да определи в началото на договора какво счита за свое задължение по договора и какво счита за право да действа по свое усмотрение, то разглежда своето задължение като възвръщаемостта, включена в приблизителната оценка на паричните потоци за изпълнение в началото на договора, която се актуализира, за да се отразят текущите допускания, свързани с финансов риск.
- Промени в балансовата стойност на печалбата по договорната услуга за застрахователни договори с характеристики на пряко участие (параграф 45)**
- Б101 Застрахователните договори с характеристики на пряко участие са застрахователни договори, които по същество са договори за предоставяне на услуги, свързани с инвестиции, по които предприятието обещава инвестиционен доход от базовите отчетни обекти. Следователно те се определят като застрахователни договори, за които:
- а) в условията на договора се посочва, че притежателят на полицата участва с дял в ясно установен набор от базови отчетни обекти (вж. параграфи Б105—Б106);

- б) предприятието очаква да плати на притежателя на полицата сума, равна на съществен дял от справедливата стойност на доходите от базовите отчетни обекти (вж. параграф Б107); и
- в) предприятието очаква, че съществена част от всяка промяна в сумите за плащане на притежателя на полицата ще се извършва в зависимост от промяната в справедливата стойност на базовите отчетни обекти (вж. параграф Б107).
- Б102 Предприятието оценява дали са изпълнени условията на параграф Б101, като се основава на своите очаквания в началото на договора и впоследствие не преоценява условията, освен ако договорът бъде изменен, като се прилага параграф 72.
- Б103 Доколкото застрахователните договори в дадена група засягат паричните потоци към притежателите на полици по договори в други групи (вж. параграфи Б67—Б71), предприятието оценява дали са изпълнени условията на параграф Б101, като взема предвид паричните потоци, които предприятието очаква да плати на притежателите на полици, определени при прилагането на параграфи Б68—Б70.
- Б104 Условията на параграф Б101 гарантират, че застрахователните договори с характеристики на пряко участие са договори, по които задължението на предприятието към притежателя на полицата представлява нетния размер на:
- а) задължението за плащане към притежателя на полицата на сума, равна на справедливата стойност на базовите отчетни обекти; и
- б) променлива такса (вж. параграфи Б110—Б118), която предприятието ще приспадне от сумата съгласно буква а) в замяна на бъдещата услуга, предоставяна по застрахователния договор, включваща:
- і) размера на дела на предприятието от справедливата стойност на базовите отчетни обекти; намален с
- іі) паричните потоци за изпълнение, които не се променят в зависимост от доходите от базовите отчетни обекти.
- Б105 Делът, посочен в параграф Б101, буква а), не изключва наличието на право на предприятието да променя по свое усмотрение сумите, плащани към притежателя на полицата. Връзката с базовите отчетни обекти обаче трябва да има обвързващ характер (вж. параграф 2).
- Б106 Наборът от базови отчетни обекти, посочен в параграф Б101, буква а), може да включва всякакви отчетни обекти, например референтен портфейл от активи, нетните активи на предприятието или определен поднабор от нетните активи на предприятието, доколкото те са ясно установени в договора. Не е задължително предприятието да държи установения набор от базови отчетни обекти. Все пак ясно установен набор от базови отчетни обекти не съществува, когато:
- а) предприятието може да променя с обратна сила базовите отчетни обекти, които определят размера на задължението на предприятието; или
- б) няма установени базови отчетни обекти, дори когато на притежателя на полицата би могло да се осигури възвръщаемост, която отразява като цяло общите резултати и очаквания за предприятието или резултатите и очакванията за поднабор от активите, които предприятието държи. Пример за такава възвръщаемост е плащането на процент на кредитиране или на дивидент, определен в края на периода, за който се отнася. В такъв случай задължението към притежателя на полицата отразява сумите на процента на кредитиране или на дивидента, които предприятието е определило, а не отразява установените базови отчетни обекти.
- Б107 Според параграф Б101, буква б) е необходимо предприятието да очаква съществен дял от справедливата стойност на доходите от базовите отчетни обекти да бъде платен на притежателя на полицата, а според параграф Б101, буква в) е необходимо предприятието да очаква съществена част от всяка промяна в сумите за плащане към притежателя на полицата да се изменя в зависимост от промяната в справедливата стойност на базовите отчетни обекти. Предприятието:
- а) тълкува термина „съществен“ и в двата параграфа в контекста на целта на застрахователните договори с характеристики на пряко участие, по които предприятието предоставя услуги, свързани с инвестиции, и получава възнаграждение за услугите под формата на такса, която се определя въз основа на базовите отчетни обекти; и

б) оценява променливостта на сумите в параграф Б101, буква б) и параграф Б101, буква в):

i) през срока на действие на застрахователния договор; и

ii) на база на претеглена спрямо вероятността настояща средна стойност, а не на база на най-добрия или най-лошия резултат (вж. параграфи Б37—Б38).

Б108 Ако например предприятието очаква да плати съществен дял от справедливата стойност на доходите от базовите отчетни обекти въз основа на гаранция за минимална възвръщаемост, ще има сценарии, в които:

а) паричните потоци, които предприятието очаква да плати на притежателя на полицата, се променят в зависимост от промените в справедливата стойност на базовите отчетни обекти, тъй като гарантираната възвръщаемост или други парични потоци, които не се променят в зависимост от доходите от базовите отчетни обекти, не надвишават справедливата стойност на доходите от базовите отчетни обекти; и

б) паричните потоци, които предприятието очаква да плати на притежателя на полицата, не се променят в зависимост от промените в справедливата стойност на базовите отчетни обекти, тъй като гарантираната възвръщаемост или други парични потоци, които не се променят в зависимост от доходите от базовите отчетни обекти, превишават справедливата стойност на доходите от базовите отчетни обекти.

В този пример извършената от предприятието оценка на променливостта според параграф Б101, буква в) ще отразява претеглената спрямо вероятността настояща средна стойност на всички тези сценарии.

Б109 Издадените презастрахователни договори и притежаваните презастрахователни договори не може да бъдат застрахователни договори с характеристики на пряко участие за целите на МСФО 17.

Б110 При застрахователните договори с характеристики на пряко участие печалбата по договорната услуга се коригира, за да се отрази променливият характер на таксата. Следователно промените в сумите, посочени в параграф Б104, се разглеждат както е посочено в параграфи Б111—Б114.

Б111 Промените в задължението за плащане към притежателя на полицата на сума, равна на справедливата стойност на базовите отчетни обекти (параграф Б104, буква а), не се отнасят до бъдеща услуга и не коригират печалбата по договорната услуга.

Б112 Промените в размера на дела на предприятието от справедливата стойност на базовите отчетни обекти (параграф Б104, буква б), подточка i) се отнасят до бъдеща услуга и коригират печалбата по договорната услуга, като се прилага параграф 45, буква б).

Б113 Промените в паричните потоци за изпълнение, които не се променят в зависимост от доходите от базовите отчетни обекти (параграф Б104, буква б), подточка ii), включват:

а) промени в приблизителните оценки на паричните потоци за изпълнение, различни от посочените в буква б). Предприятието прилага параграфи Б96—Б97 последователно за застрахователните договори без характеристики на пряко участие, за да определи до каква степен те се отнасят до бъдеща услуга и като прилага параграф 45, буква в), коригира печалбата по договорната услуга. Всички корекции се оценяват чрез текущите дисконтни проценти;

б) промяната в ефекта на стойността на парите във времето и финансовите рискове, които не произтичат от базовите отчетни обекти; например ефекта от финансовите гаранции. Тези промени се отнасят до бъдеща услуга и при прилагане на параграф 45, буква в) коригират печалбата по договорната услуга, освен когато се прилага параграф Б115.

Б114 Предприятието не е задължено да определя поотделно корекциите в печалбата по договорната услуга, изисквани с параграфи Б112 и Б113. Вместо това може да бъде определена комбинирана сума за някои или за всички корекции.

Смекчаване на риска

- Б115 Доколкото предприятието отговаря на условията на параграф Б116, то може да избере да не признава промяна в печалбата по договорната услуга за отразяване на някои или на всички промени в ефекта на стойността на парите във времето и финансовия риск върху:
- а) размера на дела на предприятието от базовите отчетни обекти (вж. параграф Б112), ако предприятието смекчава ефекта на финансовия риск върху този размер с помощта на деривативи или държани презастрахователни договори; и
 - б) паричните потоци за изпълнение, посочени в параграф Б113, буква б), ако предприятието смекчава ефекта на финансовия риск върху тези парични потоци за изпълнение с помощта на деривативи, недеривативни финансови инструменти, отчитани по справедлива стойност през печалбата или загубата или държани презастрахователни договори.
- Б116 За да приложи параграф Б115, предприятието трябва да има предварително документирана цел и стратегия за смекчаване на финансовия риск съгласно описаното в параграф Б115. При прилагането на тази цел и стратегия:
- а) налице е икономическо прихващане между застрахователните договори и деривативите, недеривативните финансови инструменти, отчитани по справедлива стойност през печалбата или загубата, или държаните презастрахователни договори (т.е. стойностите на застрахователните договори и тези смекчаващи риска отчетни обекти обикновено се движат в противоположни посоки, тъй като те реагират по сходен начин на промените в смекчавания риск). Когато оценява икономическото прихващане, предприятието не взема предвид разликите в счетоводното оценяване;
 - б) кредитният риск няма превес над икономическото прихващане.
- Б117 Предприятието определя паричните потоци за изпълнение в групата, за която е приложим параграф Б115, последователно във всеки отчетен период.
- Б117А Ако предприятието смекчава ефекта на финансовия риск чрез деривативи или недеривативни финансови инструменти, оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата, то включва в печалбата или загубата финансовите приходи или разходи по застраховане за периода вследствие на прилагането на параграф Б115. Ако предприятието смекчава ефекта от финансовия риск чрез държани презастрахователни договори, то прилага същата счетоводна политика за представяне на финансовите приходи или разходи по застраховане вследствие на прилагането на параграф Б115, каквато предприятието прилага по отношение на презастрахователните договори, държани съгласно параграфи 88 и 90.
- Б118 Единствено ако условията по параграф Б116 вече не са изпълнени, предприятие престава да прилага параграф Б115 от тази дата. Предприятие не прави никакви корекции за промени, които преди това са признати в печалбата или загубата.

Признаване на печалбата по договорната услуга в печалбата или загубата

- Б119 Размерът на печалбата по договорната услуга за група от застрахователни договори се признава в печалбата или загубата през всеки период, за да се отразят услугите по застрахователен договор, предоставени по групата от застрахователни договори през съответния период (вж. параграф 44, буква д), параграф 45, буква д) и параграф 66, буква д). Размерът се определя чрез:
- а) установяване на единиците на покритието в рамките на групата. Броят на единиците на покритието в дадена група представлява количеството на услугите по застрахователен договор, предоставяни по договорите в групата, и се определя, като за всеки договор се отчете количеството на доходите или обезщетенията, които се предоставят по договора, и очакваният период на неговото покритие;
 - б) разпределяне на печалбата по договорната услуга в края на периода (преди в печалбата или загубата да бъдат признати каквито и да било суми, за да се отразят предоставените услуги по застрахователен договор през периода) поравно за всяка единица на покритието, което се предоставя през текущия период и за което се очаква, че ще се предоставя в бъдеще;
 - в) признаване в печалбата или загубата на сумата, която е разпределена към единиците на покритието, предоставени през периода.

Б119А За прилагането на параграф Б119 периодът на услугите, свързани с възвръщаемост по инвестицията, или на услугите, свързани с инвестиции, изтича на или преди датата, на която са платени всички суми, дължими на притежателите на полици към момента, свързани с тези услуги, без да се отчитат плащанията към бъдещи притежатели на полици, включени в паричните потоци за изпълнение по параграф Б68.

Б119Б По застрахователните договори без характеристики на пряко участие може да се предоставят услуги, свързани с възвръщаемост по инвестицията, единствено ако:

- а) съществува инвестиционен компонент или притежателят на полицата има право да изтегли определена сума;
- б) предприятието очаква инвестиционният компонент или сумата, която притежателят на полицата има право да изтегли, да включва възвръщаемост по инвестицията (тази възвръщаемост може да е по-малка от нула, например при отрицателни лихвени проценти); и
- в) предприятието планира да извършва инвестиционна дейност, за да генерира тази възвръщаемост по инвестицията.

Държани презастрахователни договори — признаване на възстановяването на загуби по базови застрахователни договори (параграфи 66А — 66Б)

Б119В Параграф 66А се прилага единствено ако държаният договор за презастраховане е сключен преди или едновременно с признаването на обременяващите базови застрахователни договори.

Б119Г За прилагането на параграф 66А предприятието определя корекцията на печалбата по договорната услуга на група от притежавани презастрахователни договори и получения доход, като умножи:

- а) загубата, призната по базовите застрахователни договори; и
- б) процента на претенциите по базовите застрахователни договори, които предприятието очаква да събере (възстанови) от групата от държани презастрахователни договори.

Б119Д Като прилага параграфи 14—22, предприятието може да включи в обременяваща група от застрахователни договори както обременяващите застрахователни договори, включени в групата от държани презастрахователни договори, така и обременяващите застрахователни договори, които не са включени в групата от държани презастрахователни договори. За да приложи параграф 66, буква в), подточки i)—ii) и параграф 66А в такива случаи, предприятието прилага систематичен и рационален метод за разпределение, с цел да определи дела на признатите загуби на групата от застрахователни договори, който се отнася за застрахователните договори, включени в групата от държани презастрахователни договори.

Б119Е След като е създадо компонент за възстановяване на загуби съгласно параграф 66Б, предприятието коригира този компонент, за да отрази промените в компонента на загуба на обременяваща група от базови застрахователни договори (вж. параграфи 50—52). Балансовата стойност на компонента за възстановяване на загуби не надвишава частта от балансовата стойност на компонента на загуба на обременяващата група от базови застрахователни договори, която предприятието очаква да възстанови от групата от държани презастрахователни договори.

ЗАСТРАХОВАТЕЛНИ ПРИХОДИ (ПАРАГРАФИ 83 И 85)

Б120 Общите застрахователни приходи на група от застрахователни договори представляват възнаграждението за договорите, т.е. размерът на премиите, платени на предприятието:

- а) коригиран за отразяване на ефекта на финансиране; и
- б) като се изключват всички инвестиционни компоненти.

- Б121 Според параграф 83 се изисква размерът на застрахователните приходи, които са признати през даден период, да представя прехвърлянето на обещаните услуги в размер, отразяващ възнаграждението, на което предприятието очаква да има право в замяна на тези услуги. Общото възнаграждение за група от договори обхваща следните суми:
- а) сумите, свързани с предоставянето на услуги, включващи:
 - i) разходите за застрахователни услуги, с изключение на всички суми, свързани с корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск, включена в подточка ii), и всички суми, които са разпределени към компонента на загуба в пасива за остатъчно покритие;
 - ia) сумите, свързани с данъка върху доходите, които изрично се начисляват за сметка на притежателя на полицата;
 - ii) корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск, с изключение на всички суми, които са разпределени към компонента на загуба в пасива за остатъчно покритие; и
 - iii) печалбата по договорната услуга.
 - б) сумите, свързани с паричните потоци за придобиване на застраховки.
- Б122 Застрахователните приходи за даден период, свързани със сумите, описани в параграф Б121, буква а), се определят съгласно посоченото в параграфи Б123—Б124. Застрахователните приходи за даден период, свързани със сумите, описани в параграф Б121, буква б), се определят съгласно посоченото в параграф Б125.
- Б123 При прилагане на МСФО 15, когато предприятието предоставя услуги, то отписва задължението за изпълнение на тези услуги и признава приходи. При последователно прилагане на МСФО 17, когато предприятието предоставя услуги през даден период, то намалява пасива за остатъчно покритие за предоставените услуги и признава застрахователни приходи. Намаляването на пасива за остатъчно покритие, което поражда застрахователни приходи, изключва промените в пасива, които не се отнасят до услуги, за които се очаква, че ще бъдат покрити с полученото от предприятието възнаграждение. Тези промени са:
- а) промени, които не са свързани с предоставените услуги през периода, например:
 - i) промени, произтичащи от входящи парични потоци от получени премии;
 - ii) промени, свързани с инвестиционни компоненти през периода;
 - ia) промени, произтичащи от парични потоци от заеми към притежатели на полицы;
 - iii) промени, свързани с данъци на база сделка, които се събират от името на трети страни (като данъци върху премиите, данъци върху добавената стойност и данъци върху стоките и услугите) (вж. параграф Б65, буква и);
 - iv) финансови приходи или разходи по застраховане;
 - v) парични потоци за придобиване на застраховки (вж. параграф Б125); и
 - vi) отписване на пасивите, които са прехвърлени към трета страна;
 - б) промени, които са свързани с услуги, за които обаче предприятието не очаква възнаграждение, т.е. увеличения и намаления на компонента на загуба в пасива за остатъчно покритие (вж. параграфи 47—52).
- Б123А Доколкото предприятието отписва актив за парични потоци, различни от паричните потоци за придобиване на застраховки, към датата на първоначалното признаване на група от застрахователни договори (вж. параграф 38, буква в), подточка ii) и параграф Б66А), предприятието признава за отписаната към тази дата сума застрахователни приходи и разходи.

- Б124 Следователно застрахователните приходи за периода може също така да бъдат анализирани като общата стойност на промените в пасива за остатъчно покритие през периода, свързани с услугите, за които предприятието очаква да получи възнаграждение. Тези промени са:
- а) разходи за застрахователни услуги, направени през периода (оценени по очакваните стойности към началото на периода), като се изключат:
 - i) сумите, които са разпределени към компонента на загуба в пасива за остатъчно покритие, като се прилага параграф 51, буква а);
 - ii) погашения по инвестиционните компоненти;
 - iii) суми, свързани с данъци на база сделка, които се събират от името на трети страни (като данъци върху премиите, данъци върху добавената стойност и данъци върху стоките и услугите) (вж. параграф Б65, буква и);
 - iv) разходи за придобиване на застраховки (вж. параграф Б125); и
 - v) сумата, свързана с корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск (вж. буква б);
 - б) промяната в корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск, като се изключат:
 - i) промените, включени във финансовите приходи или разходи по застраховане, като се прилага параграф 87;
 - ii) промените, водещи до корекция на печалбата по договорната услуга, тъй като се отнасят до бъдеща услуга, като се прилага параграф 44, буква в) и параграф 45, буква в); и
 - iii) сумите, разпределени към компонента на загуба в пасива за остатъчно покритие, като се прилага параграф 51, буква б);
 - в) размерът на печалбата по договорната услуга, признат в печалбата или загубата през периода, като се прилага параграф 44, буква д) и параграф 45, буква д);
 - г) други суми, ако има такива, например корекции, произтичащи от опита, за постъпления от премии, различни от онези, които се отнасят до бъдеща услуга (вж. параграф Б96, буква а).
- Б125 Предприятието определя застрахователните приходи, свързани с паричните потоци за придобиване на застраховки, като систематично разпределя дела от премиите, които се отнасят до събирането (възстановяването) на тези парични потоци, към всеки отчетен период, въз основа на изминалото време. Предприятието признава същата сума като разход за застрахователни услуги.
- Б126 Когато предприятието прилага подхода на разпределяне на премиите според параграфи 55—58, застрахователните приходи за периода представляват размера на очакваните постъпления от премии (като се изключва всеки инвестиционен компонент и се коригира за отразяване на стойността на парите във времето и ефекта на финансовия риск, ако е приложимо, като се прилага параграф 56), които са разпределени към периода. Предприятието разпределя очакваните постъпления от премии към всеки период на услуги по застрахователен договор:
- а) въз основа на изминалото време; но
 - б) ако очакваният модел на освобождаване на риска през периода на покритие се различава значително от модела на изминалото време, тогава въз основа на очакваното разпределение във времето на извършваните разходи по застрахователни услуги.
- Б127 Ако настъпи промяна във фактите и обстоятелствата, предприятието променя по целесъобразност принципа на разпределяне между параграф Б126, буква а) и параграф Б126, буква б).

ФИНАНСОВИ ПРИХОДИ ИЛИ РАЗХОДИ ПО ЗАСТРАХОВАНЕ (ПАРАГРАФИ 87—92)

- Б128 Според параграф 87 се изисква предприятието да включи във финансовите приходи или разходи по застраховане ефекта на стойността на парите във времето и финансовия риск, както и промените в тях. За целите на МСФО 17:
- а) допусканията относно инфлацията въз основа на индекс на цени или лихвени проценти или въз основа на цени на активите, чиято възвръщаемост се индексира според темпа на инфлацията, представляват допускания, свързани с финансовия риск;
 - б) допусканията относно инфлацията въз основа на очакването на предприятието за конкретни ценови промени не са допускания, свързани с финансовия риск; и
 - в) промените в оценяването на група от застрахователни договори, причинени от промени в стойността на базовите отчетни обекти (с изключение на увеличенията и оттеглянията), са промени, произтичащи от ефекта на стойността на парите във времето и финансовия риск, както и промените в тях.
- Б129 Според параграфи 88—89 от предприятието се изисква — за целите на счетоводната политика — да избере дали да направи разбивка на финансовите приходи или разходи по застраховане за периода между печалбата или загубата и другия всеобхватен доход. Предприятието прилага избраната счетоводна политика към портфейлите от застрахователни договори. Когато определя подходящата счетоводна политика за даден портфейл от застрахователни договори, като прилага параграф 13 от МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, за всеки портфейл предприятието взема предвид активите, които то държи, както и начина, по който отчита тези активи.
- Б130 Ако се прилага параграф 88, буква б), предприятието включва в печалбата или загубата сума, която се определя от систематичното разпределяне на очакваните общи финансови приходи или разходи през срока на групата от застрахователни договори. В този контекст систематично разпределяне представлява разпределянето на общите очаквани финансови приходи или разходи на група от застрахователни договори през срока на групата, което:
- а) се основава на характеристиките на договорите, без да се отчитат фактори, които не засягат паричните потоци, които се очаква да възникнат по договорите. Например разпределянето на финансовите приходи или разходи не се основава на очакваните признати доходи от активите, ако въпросните очаквани признати доходи не засягат паричните потоци по договорите в групата;
 - б) води до суми, признати в другия всеобхватен доход през срока на групата от договори, чиято обща стойност е нула. Съвкупната сума, призната в другия всеобхватен доход на която и да било дата, представлява разликата между балансовата стойност на групата от договори и стойността, на която групата би била оценена, когато се приложи систематичното разпределяне.
- Б131 За групите от застрахователни договори, при които промените в допусканията, свързани с финансовия риск, не оказват съществен ефект върху сумите, плащани на притежателя на полицата, систематичното разпределяне се определя с помощта на дисконтовите проценти, посочени в параграф Б72, буква д), подточка и).
- Б132 За групите от застрахователни договори, при които промените в допусканията, свързани с финансовия риск, оказват съществен ефект върху сумите, които се плащат на притежателите на полици:
- а) систематичното разпределяне на финансовите приходи или разходи, произтичащи от приблизителните оценки на бъдещите парични потоци, може да бъде определено по един от следните начини:
 - i) като се използва ставка, по която останалите преразгледани очаквани финансови приходи или разходи се разпределят равномерно през останалия срок на групата от договори; или
 - ii) за договорите, при които за определяне на сумите, дължими на притежателите на полици, се използва процент на кредитиране — като се използва разпределяне въз основа на сумите, които са кредитирани през периода и които се очаква да бъдат кредитирани през бъдещи периоди;

- б) систематичното разпределяне на финансовите приходи или разходи, произтичащи от корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск, ако е направена разбивка отделно от другите промени в корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск при прилагане на параграф 81, се определя с помощта на разпределяне, което съответства на използваното за разпределяне на финансовите приходи или разходи, произтичащи от бъдещите парични потоци;
- в) систематичното разпределяне на финансовите приходи или разходи, произтичащи от печалбата по договорната услуга, се определя:
- i) за застрахователните договори, които нямат характеристики на пряко участие — като се използват дисконтовите проценти, посочени в параграф 72, буква б); и
 - ii) за застрахователните договори с характеристики на пряко участие — като се използва разпределяне, което съответства на използваното за разпределяне на финансовите приходи или разходи, произтичащи от бъдещите парични потоци.
- Б133 Когато прилага подхода на разпределяне на премиите по отношение на застрахователните договори, описани в параграфи 53—59, предприятието може да бъде задължено или да избере да дисконтира пасива за възникнали претенции. В такива случаи то може да избере да направи разбивка на финансовите приходи или разходи по застраховане, като приложи параграф 88, буква б). Ако предприятието направи такъв избор, то определя финансовите приходи или разходи по застраховане в печалбата или загубата, като използва дисконтовия процент, посочен в параграф 72, буква д, подточка iii).
- Б134 Параграф 89 се прилага, ако предприятието, по собствен избор или по задължение, държи базовите отчетни обекти за застрахователните договори с характеристики на пряко участие. Ако предприятието избере да направи разбивка на финансовите приходи или разходи по застраховане, като прилага параграф 89, буква б), то включва в печалбата или загубата разходи или приходи, точно съответстващи на приходите или разходите, включени в печалбата или загубата за базовите отчетни обекти, в резултат на което нетната сума на отделно представените отчетни обекти е нула.
- Б135 През някои периоди предприятието може да отговаря на условията за избор на счетоводна политика по параграф 89, а през други периоди да не отговаря поради промяна в обстоятелството дали държи базовите отчетни обекти. Ако настъпи такава промяна, изборът на счетоводна политика, който предприятието може да направи, се променя от посочения в параграф 88 на посочения в параграф 89 или обратно. Следователно предприятието би могло да променя своята счетоводна политика между посочената в параграф 88, буква б) и посочената в параграф 89, буква б). При извършването на такава промяна предприятието:
- а) включва натрупаната сума, която преди това е била включена в другия всеобхватен доход до датата на промяната, като корекция за прекласифициране в печалбата или загубата през периода на промяната и през бъдещи периоди, както следва:
 - i) ако преди това е прилагало параграф 88, буква б), предприятието включва в печалбата или загубата натрупаната сума, която е била включена в другия всеобхватен доход преди промяната, сякаш предприятието продължава да прилага подхода по параграф 88, буква б), въз основа на допусканията, които са били приложими непосредствено преди промяната; и
 - ii) ако преди това е прилагало параграф 89, буква б), предприятието включва в печалбата или загубата натрупаната сума, която е била включена в другия всеобхватен доход преди промяната, сякаш предприятието продължава да прилага подхода по параграф 89, буква б), въз основа на допусканията, които са били приложими непосредствено преди промяната;
 - б) не преизчислява сравнителната информация от предходни периоди.
- Б136 Когато прилага параграф 135, буква а), предприятието не преизчислява натрупаната сума, която преди това е била включена в другия всеобхватен доход, сякаш новата разбивка е била винаги прилагана; а допусканията, използвани за прекласифицирането в бъдещи периоди, не се актуализират след датата на промяната.

ЕФЕКТ НА СЧЕТОВОДНИТЕ ПРИБЛИЗИТЕЛНИ ОЦЕНКИ В МЕЖДИННИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

- Б137 Ако предприятието изготвя междинни финансови отчети съгласно МСС 34 *Междинно финансово отчитане*, предприятието прави избор за целите на счетоводната политика дали да промени отразяването на счетоводните приблизителни оценки, направени в предишни междинни финансови отчети, при прилагането на МСФО 17 в следващите междинни финансови отчети и през годишния отчетен период. Предприятието прилага избраната счетоводна политика към всички групи от застрахователни договори, които издава, и групи от презастрахователни договори, които държи.

Допълнение В

Дата на влизане в сила и преходни разпоредби

Настоящото допълнение е неразделна част от МСФО 17 *Застрахователни договори*.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- В1 Предприятието прилага МСФО 17 за годишните отчетни периоди, започващи на 1 януари 2023 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСФО 17 за по-ранен период, то оповестява този факт. По-ранното прилагане се разрешава за предприятия, които прилагат МСФО 9 *Финансови инструменти* на датата на първоначалното прилагане на МСФО 17 или преди тази дата.
- В2 За целите на преходните изисквания по параграфи В1 и В3 — В33:
- а) датата на първоначалното прилагане е началото на годишния отчетен период, в който предприятието за първи път прилага МСФО 17; и
- б) датата на преминаването е началото на годишния отчетен период, непосредствено предшестваш датата на първоначалното прилагане.
- В2А С изменението *Първоначално прилагане на МСФО 17 и МСФО 9 – сравнителна информация*, издадено през декември 2021 г., бяха добавени параграфи В28А–В28Д и В33А. Предприятие, което избере да прилага параграфи В28А–В28Д и В33А, трябва да започне да ги прилага при първоначалното прилагане на МСФО 17.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- В3 Освен ако е практически невъзможно или се прилага параграф В5А, предприятието прилага МСФО 17 с обратна сила, с изключение на случаите, когато:
- а) предприятието не е задължено да представя количествената информация, изисквана по параграф 28, буква е) от МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*; и
- б) предприятието не прилага възможността по параграф Б115 за периодите преди датата на преминаването. Предприятието може да приложи възможността по параграф Б115 без обратна сила на датата на преминаване или след нея единствено ако предприятието определи отношения за смекчаването на риска на датата на прилагане на възможността или преди нея.
- В4 За да приложи МСФО 17 с обратна сила, към датата на преминаването предприятието:
- а) разграничава, признава и оценява всяка група от застрахователни договори, сякаш МСФО 17 е бил прилаган винаги;
- аа) разграничава, признава и оценява всякакви активи за парични потоци за придобиване на застраховки, сякаш МСФО 17 е бил прилаган винаги (предприятието обаче не е задължено да прилага оценката на възстановимостта по параграф 28Д преди датата на преминаването);
- б) отписва всички съществуващи салда, които не биха съществували, ако МСФО 17 бе прилаган винаги; и
- в) признава всяка произтичаща нетна разлика в собствения капитал.
- В5 Единствено ако е практически невъзможно предприятието да прилага параграф В3 за група от застрахователни договори, вместо да прилага параграф В4, буква а), предприятието прилага следните подходи:
- а) изменения ретроспективен подход по параграфи В6—В19А при спазване на параграф В6, буква а); или

б) подхода на справедливата стойност по параграфи В20—В24Б.

В5А Независимо от параграф В5, предприятието може да избере да прилага подхода на справедливата стойност по параграфи В20—В24Б за група от застрахователни договори с характеристики на пряко участие, за които може да приложи МСФО 17 с обратна сила, единствено ако:

а) предприятието избере да приложи възможността за смекчаване на риска по параграф Б115 към групата от застрахователни договори без обратна сила, считано от датата на преминаването; и

б) предприятието е използвало деривативи, недеривативни финансови инструменти, оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата, или презастрахователни договори, държани за смекчаване на финансовия риск, произтичащ от групата от застрахователни договори, както е посочено в параграф Б115, преди датата на преминаването.

В5Б Единствено ако за предприятието е невъзможно да прилага параграф В4, буква аа) за актив за парични потоци за придобиване на застраховки, предприятието прилага следните подходи за оценяване на актива за парични потоци за придобиване на застраховки:

а) изменения ретроспективен подход по параграфи В14Б—В14Г и В17А при спазване на параграф В6, буква а); или

б) подхода на справедливата стойност по параграфи В24А—В24Б.

Изменен ретроспективен подход

В6 С изменения ретроспективен подход се цели постигането на възможно най-близък резултат до прилагането с обратна сила, като се използва разумна и доказуема информация, достъпна без излишни разходи или усилия. Съответно, когато прилага този подход, предприятието:

а) използва разумна и доказуема информация. Ако предприятието не може да получи разумната и доказуема информация, която е необходима за прилагане на изменения ретроспективен подход, то прилага подхода на справедливата стойност;

б) използва в максимална степен информацията, която би била използвана за прилагането на изцяло ретроспективен подход, но трябва да се използва само информация, която е достъпна без излишни разходи или усилия.

В7 В параграфи В9—В19А са описани разрешените изменения на прилагането с обратна сила (ретроспективното прилагане) в следните области:

а) оценки на застрахователни договори или групи от застрахователни договори, които биха били направени към датата на началото или на първоначалното признаване;

б) суми, свързани с печалбата по договорната услуга или компонента на загубите, за застрахователните договори без характеристики на пряко участие;

в) суми, свързани с печалбата по договорната услуга или компонента на загубите, за застрахователните договори с характеристики на пряко участие; и

г) финансови приходи или разходи по застраховане.

В8 За да постигне целта на изменения ретроспективен подход, предприятието има право да използва всяка промяна по параграфи В9—В19А само доколкото предприятието не разполага с разумна и доказуема информация за прилагането на ретроспективния подход.

Оценки в началото или при първоначалното признаване

- В9 Доколкото е разрешено по параграф В8, предприятието определя следните въпроси, като използва информацията, достъпна към датата на преминаване:
- а) как да разграничи групите от застрахователни договори, като прилага параграфи 14—24;
 - б) дали даден застрахователен договор отговаря на определението за застрахователен договор с характеристики на пряко участие, като прилага параграфи В101—В109;
 - в) как да разграничи определяните по усмотрение парични потоци по застрахователни договори без характеристики на пряко участие, като прилага параграфи В98—В100; и
 - г) дали даден застрахователен договор отговаря на определението за инвестиционен договор с допълнителен негарантиран доход от обхвата на МСФО 17, като прилага параграф 71.
- В9А Доколкото е разрешено по силата на параграф В8, предприятието класифицира като пасив за възникнали претенции пасива (задължението) за уреждане на претенции, възникнали преди придобиването на застрахователен договор в рамките на прехвърляне на застрахователни договори, вследствие на което не се формира стопанска дейност, или в рамките на бизнес комбинация от обхвата на МСФО 3.
- В10 Доколкото е разрешено по параграф В8, предприятието не прилага параграф 22, за да разделя групите на такива, които не включват договори, между чието издаване е минала повече от една година.
- Определяне на печалбата по договорната услуга или компонента на загубите за групи от застрахователни договори без характеристики на пряко участие*
- В11 Доколкото е разрешено по параграф В8, за договорите без характеристики на пряко участие предприятието определя печалбата по договорната услуга или компонента на загубите в пасива за остатъчно покритие (вж. параграфи 49—52) към датата на преминаването, като прилага параграфи В12—В16В.
- В12 Доколкото е разрешено по параграф В8, предприятието прави приблизителна оценка на бъдещите парични потоци към датата на първоначалното признаване на група застрахователни договори, като размерът на бъдещите парични потоци към датата на преминаването (или по-ранна дата, ако на въпросната по-ранна дата бъдещите парични потоци може да бъдат определени с обратна сила, като се прилага параграф В4, буква а) се коригира с паричните потоци, за които се знае, че са настъпили между датата на първоначално признаване на групата от застрахователни договори и датата на преминаването (или по-ранна дата). Паричните потоци, за които се знае, че са възникнали, включват паричните потоци, произтичащи от договори, чието действие е прекратено преди датата на преминаването.
- В13 Доколкото е разрешено по параграф 8, предприятието определя дисконтовите проценти, които са били приложими към датата на първоначалното признаване на група от застрахователни договори (или впоследствие):
- а) като използва наблюдаема крива на доходността, която за период от най-малко три години непосредствено преди датата на преминаването се приближава до кривата на доходността, приблизително оценена при прилагането на параграфи 36 и В72—В85, ако съществува такава наблюдаема крива на доходността;
 - б) ако наблюдаемата крива на доходността според буква а) не съществува, прави приблизителна оценка на дисконтовите проценти, които са били приложими към датата на първоначално признаване (или впоследствие), като определя среден спред между наблюдаемата крива на доходността и кривата на доходността, която е приблизително оценена при прилагането на параграфи 36 и В72—В85, и като прилага този спред към въпросната наблюдаема крива на доходността. Този спред е средна стойност най-малко за трите години, непосредствено предшестващи датата на преминаването.

- B14 Доколкото е разрешено по параграф В8, предприятието определя корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск към датата на първоначално признаване на група от застрахователни договори (или впоследствие), като коригира корекцията за риск по отношение на нефинансовия риск към датата на преминаването с очакваното освобождаване на риска преди датата на преминаването. Очакваното освобождаване на риска се определя въз основа на освобождаването на риска за сходни застрахователни договори, които предприятието издава към датата на преминаването.
- B14А Като прилага параграф Б137, предприятието може да реши да не променя отразяването на счетоводните приблизителни оценки, направени в предишни междинни финансови отчети. Доколкото е разрешено по параграф В8, това предприятие определя печалбата по договорната услуга или компонента на загубите към датата на преминаването, сякаш предприятието не е изготвяло междинни финансови отчети преди датата на преминаване.
- B14Б Доколкото е разрешено по параграф В8, предприятието използва същия систематичен и рационален метод, който предприятието очаква да използва след датата на преминаване, при прилагането на параграф 28А за разпределяне на всички платени парични потоци за придобиване на застраховки (или за които е признато задължение съгласно друг МСФО) преди датата на преминаване (с изключение на сумите по застрахователни договори, прекратени преди датата на преминаване):
- а) групи от застрахователни договори, които са признати на датата на преминаване; и
 - б) групи от застрахователни договори, които се очаква да бъдат признати след датата на преминаване.
- B14В С паричните потоци за придобиване на застраховки, платени преди датата на преминаване и разпределени към група от признати на датата на преминаване застрахователни договори, се коригира печалбата по договорната услуга на тази група, доколкото застрахователните договори, които се очаква да бъдат в групата, са признати към тази дата (вж. параграфи 28В и Б35В). Другите парични потоци за придобиване на застраховки, платени преди датата на преминаване, включително разпределените към група от застрахователни договори, които се очаква да бъдат признати след датата на преминаването, се признават като актив, като се прилага параграф 28Б.
- B14Г Ако не разполага с разумна и доказуема информация, за да приложи параграф В14Б, предприятието определя като нулеви следните суми към датата на преминаване:
- а) корекцията на печалбата по договорната услуга на група от застрахователни договори, признати към датата на преминаването, и всеки свързан с тази група актив за парични потоци за придобиване на застраховки; и
 - б) актива за парични потоци за придобиване на застраховки за групи от застрахователни договори, които се очаква да бъдат признати след датата на преминаването.
- B15 Ако в резултат на прилагането на параграфи В12—В14Г възникне печалба по договорната услуга към датата на първоначално признаване, за да определи печалбата по договорната услуга към датата на преминаването, предприятието:
- а) ако прилага параграф В13, за да направи приблизителна оценка на дисконтовите проценти, които се прилагат при първоначалното признаване, използва тези проценти, за да начисли лихва върху печалбата по договорната услуга; и
 - б) доколкото е разрешено по параграф В8, определя размера на печалбата по договорната услуга, който е признат в печалбата или загубата вследствие на прехвърлянето на услуги преди датата на преминаването, като съпоставя оставащите единици на покритието на тази дата с единиците на покритието, предоставени в рамките на групата от договори преди датата на преминаването (вж. параграф Б119).

V16 Ако прилагането на параграфи V12—V14Г доведе до компонент на загубите в пасива за остатъчно покритие към датата на първоначалното признаване, предприятието определя всички суми, които са разпределени към компонента на загубите преди датата на преминаването, като прилага параграфи V12—V14Г и използва систематична база за разпределяне.

V16A За група от държани презастрахователни договори, която осигурява покритие за обременяваща група от застрахователни договори и е била сключена преди или едновременно с издаването на застрахователните договори, предприятието създава компонент за възстановяване на загуби в актива за остатъчно покритие към датата на преминаване (вж. параграфи 66А—66Б). Доколкото е разрешено по параграф В8, предприятието определя компонента за възстановяване на загуби чрез умножаване на:

а) компонента на загуба в пасива за остатъчно покритие на базовите застрахователни договори към датата на преминаване (вж. параграфи V16 и V20); и

б) процента на претенциите по базовите застрахователни договори, които предприятието очаква да възстанови от групата от държани презастрахователни договори.

V16B Като прилага параграфи 14—22, към датата на преминаване предприятието може да включи в обременяваща група от застрахователни договори както обременяващите застрахователни договори, включени в групата от държани презастрахователни договори, така и обременяващите застрахователни договори, които не са включени в групата от държани презастрахователни договори. За да приложи параграф V16A в такива случаи, предприятието използва систематичен и рационален метод за разпределение, с цел да определи дела на компонента на загуба на групата от застрахователни договори, който се отнася за застрахователните договори, включени в групата от държани презастрахователни договори.

V16B Ако не разполага с разумна и доказуема информация, за да приложи параграф V16B, предприятието не установява компонент за възстановяване на загуби за групата от държани презастрахователни договори.

Определяне на печалбата по договорната услуга или компонента на загубите за групи от застрахователни договори с характеристики на пряко участие

V17 Доколкото е разрешено по параграф В8, за договорите с характеристики на пряко участие предприятието определя печалбата по договорната услуга или компонента на загубите в пасива за остатъчно покритие към датата на преминаването, като:

а) общата справедлива стойност на базовите отчетни обекти към тази дата; намалена с

б) паричните потоци за изпълнение към тази дата; увеличена или намалена с

в) корекция за отразяване на:

i) сумите, които са начислени от предприятието за сметка на притежателите на полици (в това число сумите, приспаднати от базовите отчетни обекти) преди тази дата;

ii) платените преди тази дата суми, които не биха се променяли въз основа на базовите отчетни обекти;

iii) промяната в корекцията на риска по отношение на нефинансовия риск, предизвикана от освобождаването на риска преди тази дата. Предприятието прави приблизителна оценка на тази сума въз основа на освобождаването на риска за сходни застрахователни договори, издавани от предприятието към датата на преминаването;

iv) парични потоци за придобиване на застраховки, платени (или за които е признат пасив съгласно друг МСФО) преди датата на преминаване, които са разпределени към групата (вж. параграф V17A).

- г) ако величините по букви а) — в) доведат до печалба по договорната услуга — минус размера на печалбата по договорната услуга, отнасяща се до услуги, предоставени преди тази дата. Общата сума по букви а) — в) представлява приближение на общата печалба по договорната услуга за всички услуги, които предстои да бъдат предоставени в рамките на групата от договори, т.е. преди всички суми, които биха били признати в печалбата или загубата за предоставените услуги. Предприятието прави приблизителна оценка на сумите, които биха били признати в печалбата или загубата за предоставени услуги, като съпоставя оставащите единици на покритието към датата на преминаване с единиците на покритието, предоставени в рамките на групата от договори преди датата на преминаването; или
- д) ако величините по букви а) — в) доведат до компонент на загубите — коригира компонента на загубите до нула и увеличава със същата сума пасива за остатъчно покритие, с изключение на компонента на загубите.

B17A Доколкото е разрешено по параграф В8, предприятието прилага параграфи В14Б—В14Г за признаване на актив за парични потоци за придобиване на застраховки и за всякакви корекции на печалбата по договорната услуга на група от застрахователни договори с характеристики на пряко участие за парични потоци за придобиване на застраховки (вж. параграф В17, буква в), подточка iv).

Финансови приходи или разходи по застраховане

B18 За групите от застрахователни договори, които, като се прилага параграф В10, включват договори, между чието издаване е минала повече от една година:

- а) предприятието има право да определя дисконтовите проценти към датата на първоначално признаване на група, посочени в параграфи Б72, буква б) — Б72, буква д), подточка ii), и дисконтовите проценти към датата на възникналата претенция по параграф Б72, параграф д), подточка iii), към датата на преминаването вместо към датата на първоначалното признаване или на възникналата претенция;
- б) ако предприятието избере да направи разбивка на финансовите приходи или разходи по застраховане между сумите, включени в печалбата или загубата, и сумите, включени в другия всеобхватен доход, като се прилага параграф 88, буква б) или параграф 89, буква б), тогава е необходимо предприятието да определи съвкупния размер на финансовите приходи или разходи по застраховане, признат в другия всеобхватен доход към датата на преминаването, за да прилага параграф 91, буква а) в бъдещи периоди. Предприятието има право да определя този съвкупен размер, като приложи параграф В19, буква б) или:
- i) като нулев, освен ако се прилага подточка ii); и
- ii) за застрахователните договори с характеристики на пряко участие, за които се прилага параграф Б134 — като равен на съвкупната сума, призната в другия всеобхватен доход по базовите отчетни обекти.

B19 За групите от застрахователни договори, които не включват договори, между чието издаване е минала повече от една година:

- а) ако предприятието прилага параграф В13 за приблизителното оценяване на дисконтовите проценти, които са били приложими при първоначалното признаване (или впоследствие), то определя също така дисконтовите проценти, посочени в параграф Б72, букви б) — д), като прилага параграф В13; и
- б) ако предприятието избере да направи разбивка на финансовите приходи или разходи по застраховане между сумите, включени в печалбата или загубата, и сумите, включени в другия всеобхватен доход, като се прилага параграф 88, буква б) или параграф 89, буква б), тогава е необходимо предприятието да определи съвкупния размер на финансовите приходи или разходи по застраховане, признат в другия всеобхватен доход към датата на преминаването, за да прилага параграф 91, буква а) в бъдещи периоди. Предприятието определя този съвкупен размер:
- i) за застрахователните договори, за които предприятието ще прилага методите на систематично разпределяне, посочени в параграф Б131 — ако предприятието прилага параграф В13 за приблизителното оценяване на дисконтовите проценти при първоначалното признаване — като използва дисконтовите проценти, които са били приложими към датата на първоначалното признаване, като също така прилага параграф В13;

- ii) за застрахователните договори, за които предприятието ще прилага методите на систематично разпределяне, посочени в параграф В132 — ако допусканията, свързани с финансовия риск, които са били приложими към датата на първоначалното признаване, са тези, които са приложими към датата на преминаването, т.е. като нула;
 - iii) за застрахователните договори, за които предприятието ще прилага методите на систематично разпределяне, посочени в параграф В133 — ако предприятието прилага параграф В13 за приблизителното оценяване на дисконтовите проценти при първоначалното признаване (или впоследствие) — като използва дисконтовите проценти, които са били приложими към датата на възникналата претенция, като също така прилага параграф В13; и
 - iv) за застрахователните договори с характеристики на пряко участие, за които се прилага параграф В134 — като равен на съвкупната сума, призната в другия всеобхватен доход по базовите отчетни обекти.
- В19А Като прилага параграф В137, предприятието може да реши да не променя отразяването на счетоводните приблизителни оценки, направени в предишни междинни финансови отчети. Доколкото е разрешено по параграф В8, това предприятие определя сумите, свързани с финансовите приходи или разходи по застраховане, към датата на преминаването, сякаш предприятието не е изготвяло междинни финансови отчети преди датата на преминаване.

Подход на справедливата стойност

- В20 За да приложи подхода на справедливата стойност, предприятието определя печалбата по договорната услуга или компонента на загубата в пасива за остатъчно покритие към датата на преминаването като разликата между справедливата стойност на група от застрахователни договори към тази дата и паричните потоци за изпълнение, оценени към тази дата. Когато определя тази справедлива стойност, предприятието не прилага параграф 47 от МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност* (отнасящ се до характеристики „при поискване“).
- В20А За група от държани презастрахователни договори, по отношение на които се прилагат параграфи 66А—66Б (без да е необходимо да се спазва условието по параграф В119В), предприятието определя компонента за възстановяване на загубите в актива за остатъчно покритие към датата на сделката, като умножи:
- а) компонента на загуба в пасива за остатъчно покритие на базовите застрахователни договори към датата на преминаване (вж. параграфи В16 и В20); и
 - б) процента на претенциите по базовите застрахователни договори, които предприятието очаква да възстанови от групата от държани презастрахователни договори.
- В20Б Като прилага параграфи 14—22, към датата на преминаване предприятието може да включи в обременяваща група от застрахователни договори както обременяващите застрахователни договори, включени в групата от държани презастрахователни договори, така и обременяващите застрахователни договори, които не са включени в групата от държани презастрахователни договори. За да приложи параграф В20А в такива случаи, предприятието използва систематичен и рационален метод за разпределение, с цел да определи дела на компонента на загуба на групата от застрахователни договори, който се отнася за застрахователните договори, включени в групата от държани презастрахователни договори.
- В21 Когато прилага подхода на справедливата стойност, предприятието може да приложи параграф В22, за да определи:
- а) как да разграничи групите от застрахователни договори, като прилага параграфи 14—24;
 - б) дали даден застрахователен договор отговаря на определението за застрахователен договор с характеристики на пряко участие, като прилага параграфи В101—В109;

- в) как да разграничи определяните по усмотрение парични потоци по застрахователни договори без характеристики на пряко участие, като прилага параграфи Б98—Б100; и
- г) дали даден застрахователен договор отговаря на определението за инвестиционен договор с допълнителен негарантиран доход от обхвата на МСФО 17, като прилага параграф 71.

В22 Предприятието може да избере да определи елементите по параграф В21, като използва:

- а) разумна и доказуема информация по въпроса какво предприятието би определило към датата на началото или на първоначалното признаване предвид условията на договора и пазарните условия, според случая; или
- б) разумна и доказуема информация, достъпна към датата на преминаването.

В22А Като прилага подхода на справедливата стойност, предприятието може да избере да класифицира като пасив за възникнали претенции пасив (задължение) за уреждане на претенции, възникнали преди придобиването на застрахователен договор в рамките на прехвърляне на застрахователни договори, вследствие на което не се формира стопанска дейност, или в рамките на бизнес комбинация от обхвата на МСФО 3.

В23 Когато прилага подхода на справедливата стойност, предприятието не е задължено да прилага параграф 22 и може да включи в група договори, между чието издаване е минала повече от една година. Предприятието разделя групите на такива, включващи само договори, издадени в рамките на една година (или по-малко), единствено ако разполага с разумна и доказуема информация, позволяваща такова разделяне. Независимо дали предприятието прилага параграф 22, то има право да определя дисконтовите проценти към датата на първоначалното признаване на група по параграф Б72, буква б) — параграф Б72, буква д), подточка ii) и дисконтовите проценти към датата на възникналата претенция по параграф Б72, буква д), подточка iii) към датата на преминаването вместо към датата на първоначалното признаване или възникналата претенция.

В24 При прилагане на подхода на справедливата стойност, ако предприятието избере да направи разбивка на финансовите приходи или разходи по застраховане между печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, е разрешено съвкупният размер на финансовите приходи или разходи по застраховане, признати в другия всеобхватен доход към датата на преминаването, да бъде определен:

- а) с обратна сила — но само ако предприятието разполага с разумна и доказуема информация, за да направи това; или
- б) като нулев — освен ако се прилага буква в); и
- в) за застрахователните договори с характеристики на пряко участие, за които се прилага параграф Б134 — като равен на съвкупната сума, призната в другия всеобхватен доход от базовите отчетни обекти.

Активи за парични потоци за придобиване на застраховки

В24А Когато прилага подхода на справедливата стойност за актив за парични потоци за придобиване на застраховки (вж. параграф В5Б, буква б) към датата на преминаване, предприятието определя актив за парични потоци за придобиване на застраховки в размер, равен на паричните потоци за придобиване на застраховки, които предприятието би поело към датата на преминаването за правата да получи:

- а) възстановявания на паричните потоци за придобиване на застраховки от премии по застрахователни договори, които са издадени преди датата на преминаване, но не са признати към датата на преминаване;

- б) бъдещи застрахователни договори, които са подновени застрахователни договори, признати към датата на преминаване, и описаните в буква а) застрахователни договори; и
- в) бъдещи застрахователни договори, различни от тези по буква б), след датата на преминаване, без да се заплащат повторно парични потоци за придобиване на застраховки, които предприятието вече е платило и които вече са пряко относими към съответния портфейл от застрахователни договори.

V24Б Към датата на преминаване предприятието изключва от оценката на всяка група от застрахователни договори размера на всеки актив за парични потоци за придобиване на застраховки.

Сравнителна информация

- V25 Въпреки позоваването на годишния отчетен период, непосредствено предшестващ датата на първоначалното прилагане по параграф В2, буква в), предприятието може, но не е задължено, да представи също коригирана сравнителна информация, като прилага МСФО 17, за всички по-ранни представени периоди. Ако предприятието не представи коригирана сравнителна информация за по-ранните периоди, позоваването на „началото на годишния отчетен период, непосредствено предшестващ датата на първоначалното прилагане“ в параграф В2, буква б) се чете като „началото на най-ранния представен сравнителен период с коригирани данни“.
- V26 Предприятието не е задължено да прави оповестяванията, посочени в параграфи 93—132, за период, представен преди началото на годишния отчетен период, непосредствено предшестващ датата на първоначалното прилагане.
- V27 Ако предприятието представи некоригирана сравнителна информация и оповестявания за по-ранни периоди, то ясно обозначава информацията, която не е коригирана, оповестява, че тя е изготвена въз основа на други критерии, и обяснява тези критерии.
- V28 Не е необходимо предприятието да оповестява непубликувана до момента информация относно развитието на претенциите, настъпило повече от пет години преди края на годишния отчетен период, през който за пръв път прилага МСФО 17. Ако обаче предприятието не оповести тази информация, то оповестява този факт.

Предприятия, които за първи път прилагат едновременно МСФО 17 и МСФО 9

V28А Предприятие, което за първи път прилага едновременно МСФО 17 и МСФО 9, има право да прилага параграфи В28Б – В28Д (налагане на класификацията) с цел представяне на сравнителна информация за финансов актив, ако сравнителната информация за този финансов актив не е преизчислена по МСФО 9. Сравнителната информация за финансов актив не се преизчислява по МСФО 9, ако предприятието избере да не преизчислява данните за предходните периоди (вж. параграф 7.12.15 от МСФО 9) или ако предприятието преизчислява данните за предходните периоди, но финансовият актив е описан през тези предходни периоди (вж. параграф 7.2.1 от МСФО 9).

V28Б Предприятие, което прилага налагането на класификацията спрямо финансов актив, представя сравнителна информация така, сякаш изискванията на МСФО 9 за класификацията и оценяването са били приложени спрямо този финансов актив. Предприятието използва разумна и аргументирана информация, налична към датата на преминаване (вж. параграф В2, буква б), с цел да се определи как предприятието очаква да бъде класифициран и оценен финансовият актив при първоначалното прилагане на МСФО 9 (например предприятието може да използва предварителни оценки, извършени за подготовката за първоначалното прилагане на МСФО 9).

B28B При прилагане на наслагването на класификацията спрямо финансов актив предприятието не е задължено да прилага изискванията за обезценка по раздел 5.5 от МСФО 9. Ако въз основа на класификацията, определена съгласно параграф B28B, по отношение на финансовия актив биха се прилагали изискванията за обезценка по раздел 5.5 от МСФО 9, но предприятието не прилага тези изисквания при прилагане на наслагването на класификацията, предприятието продължава да представя всяка сума, призната по отношение на обезценката през предходния период, съгласно МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*. В противен случай всички тези суми се сторнират.

B28Г Всяка разлика между предишната балансова стойност на финансов актив и балансовата стойност към датата на преминаване, която произтича от прилагането на параграфи B28B – B28B, се признава в началното салдо на неразпределената печалба (или по целесъобразност на друг компонент на собствения капитал) към датата на преминаване.

B28Д Предприятието, което прилага параграфи B28B – B28Г, трябва да:

- а) оповестява качествена информация, която позволява на ползвателите на финансовите отчети да разбират:
 - і) доколко е било приложено наслагването на класификацията (например дали е било приложено спрямо всички финансови активи, описани през сравнителния период);
 - іі) дали и доколко са били приложени изискванията за обезценка по раздел 5.5 от МСФО 9 (вж. параграф B28B);
- б) прилага посочените параграфи по отношение на сравнителната информация само за отчетните периоди между датата на преминаване към МСФО 17 и началната дата на прилагане на МСФО 17 (вж. параграфи B2 и B25); както и
- в) към началната дата на прилагане на МСФО 9 да прилагат преходните изисквания по МСФО 9 (вж. раздел 7.2 от МСФО 9).

Определяне наново на финансови активи

B29 Към датата на първоначалното прилагане на МСФО 17 предприятието, което е приложило МСФО 9 за годишни отчетни периоди преди първоначалното прилагане на МСФО 17:

- а) може да оцени повторно дали даден допустим финансов актив отговаря на условието по параграф 4.1.2, буква а) или параграф 4.1.2А, буква а) от МСФО 9. Даден финансов актив е допустим само ако финансовият актив не се държи във връзка с дейност, която не е свързана с договори от обхвата на МСФО 17. Финансови активи, които няма да бъдат допустими за повторно оценяване, са например финансови активи, държани във връзка с банкови дейности, или финансови активи, държани във фондове, свързани с инвестиционни договори, които са извън обхвата на МСФО 17;
- б) отменя своето предишно определяне на даден финансов актив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако условието по параграф 4.1.5 от МСФО 9 вече не е изпълнено поради прилагането на МСФО 17;
- в) може да определи даден финансов актив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако е изпълнено условието по параграф 4.1.5 от МСФО 9;

- г) може да определи една инвестиция в даден инструмент на собствения капитал като оценявана по справедлива стойност през другия всеобхватен доход, като прилага параграф 5.7.5 от МСФО 9;
- д) може да отмени своето предишно определяне на инвестиция в инструмент на собствения капитал като оценявана по справедлива стойност през другия всеобхватен доход, като прилага параграф 5.7.5 от МСФО 9.
- B30** Предприятието прилага параграф В29 въз основа на фактите и обстоятелствата, съществуващи към датата на първоначалното прилагане на МСФО 17. Предприятието прилага тези определяния и класификации с обратна сила. При това предприятието прилага съответните преходни изисквания на МСФО 9. За дата на първоначално прилагане за тази цел се счита датата на първоначалното прилагане на МСФО 17.
- B31** Предприятието, което прилага параграф В29, не е задължено да преизчислява данните за преходни периоди, за да отрази тези промени в определянията или класификациите. Предприятието може да преизчислява данните за преходните периоди единствено когато това е възможно без използване на получена впоследствие информация. Ако предприятието преизчислява данните за преходните периоди, преизчислените финансови отчети трябва да отразяват всички изисквания на МСФО 9 за въпросните засегнати финансови активи. Ако не преизчислява данните за преходните периоди, към датата на първоначалното прилагане предприятието признава в началното салдо на неразпределената печалба (или, по целесъобразност, друг компонент на собствения капитал) всяка разлика между:
- а) предишната балансова стойност на тези финансови активи; и
- б) балансовата стойност на тези финансови активи към датата на първоначалното прилагане.
- B32** Когато предприятието прилага параграф В29, то оповестява през този годишен отчетен период за тези финансови активи по класове:
- а) ако се прилага параграф В29, буква а) — принципа, съгласно който определя допустимите финансови активи;
- б) ако се прилага някоя от разпоредбите по букви а) — д) от параграф В29:
- и) категорията на оценяване и балансовата стойност на засегнатите финансови активи, определени непосредствено преди датата на първоначалното прилагане на МСФО 17; и
- ii) новата категория на оценяване и балансовата стойност на засегнатите финансови активи, определена след прилагането на параграф В29;
- в) ако се прилага параграф В29, буква б) — балансовата стойност на финансовите активи в отчета за финансовото състояние, които преди това са били определени като оценени по справедлива стойност през печалбата или загубата, като се прилага параграф 4.1.5 от МСФО 9, и които вече не са определени по този начин.
- B33** Когато прилага параграф В29, предприятието оповестява през този годишен отчетен период качествена информация, за да се даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да разберат:
- а) как то е приложило параграф В29 към финансовите активи, чиято класификация се е променила при първоначалното прилагане на МСФО 17;

- б) причините за всяко определяне или отменяне на определяне на финансови активи като оценени по справедлива стойност през печалбата или загубата, като се прилага параграф 4.1.5 от МСФО 9; и
- в) защо предприятието е достигнало до различни заключения в новата оценка, като прилага параграф 4.1.2, буква а) или параграф 4.1.2А, буква а) от МСФО 9.

В33А По отношение на финансов актив, отписан между датата на преминаване и началната дата на прилагане на МСФО 17, предприятието може да прилага параграфи В28Б–В28Д (налагане на класификацията) за представянето на сравнителната информация, така сякаш по отношение на този актив е бил прилаган параграф В29. Предприятието пригажда изискванията по параграфи В28Б–В28Д, така че налагането на класификацията да бъде въз основа на очакваното от предприятието определяне на финансовия актив при прилагане на параграф В29 към началната дата на прилагане на МСФО 17.

ОТМЯНА НА ДРУГИ МСФО

В34 МСФО 17 заменя МСФО 4 *Застрахователни договори*, изменен през 2020 г.

РАЗЯСНЕНИЕ 1 НА КРМСФО

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

ПОЗОВАВАНИЯ

- МСФО 16 *Лизинг*
- МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (преработен през 2007 г.)
- МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*
- МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* (преработен през 2003 г.)
- МСС 23 *Разходи по заеми*
- МСС 36 *Обезценка на активи* (преработен през 2004 г.)
- МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

- 1 Много предприятия имат задължения за демонтаж, преместване и възстановяване на имоти, машини и съоръжения. В настоящото разяснение тези задължения се наричат „задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения“. Съгласно МСС 16 себестойността или цената на придобиване на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията включва първоначалната приблизителна оценка на разходите за демонтаж и преместване на актива и възстановяване на терена, на който е разположен, задължение за което предприятието поема при придобиването на актива или като следствие от използването на актива през определен период за цели, различни от производството на материални запаси през този период. МСС 37 съдържа изисквания за оценяването на задълженията за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения. В настоящото разяснение се предоставят насоки за това как да се отчита ефектът от промените в оценяването на съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения.

ОБХВАТ

- 2 Настоящото разяснение се прилага за промени в оценките на съществуващи задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения, които отговарят на следните две условия:
 - а) признават се като част от себестойността или цената на придобиване на отчетен обект от категорията на имотите, машините и съоръженията съгласно МСС 16 или като част от себестойността или цената на придобиване на актив с право на ползване съгласно МСФО 16; и
 - б) признават се като пасив съгласно МСС 37.

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

ВЪПРОС

- 3 Настоящото разяснение се отнася за това, как трябва да се отчита ефектът от следните събития, които променят оценката на съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения:
 - а) промяна в приблизителната оценка на изходящия поток от ресурси, съдържащи икономически ползи (например парични потоци), който е необходим за уреждане на задължението;
 - б) промяна в текущия дисконтов процент (норма на дисконтиране), базиран на пазара, съгласно определението в параграф 47 от МСС 37 (включително промени във времевата стойност на парите и специфичните за пасива рискове); и
 - в) увеличение, което отразява изминаването на времето (което се нарича и „развивка на дисконтирането“).

КОНСЕНСУС

- 4 Промените в оценката на съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения, които са възникнали в резултат от промени в приблизителната оценка на разположението във времето или размера на изходящия поток ресурси, съдържащи необходимите за уреждането на задължението икономически ползи, или промяната в дисконтовия процент, се отчитат съгласно параграфи 5—7, представени по-долу.
- 5 Ако съответният актив се оценява, като се използва моделът на себестойността или цената на придобиване:
- а) в съответствие с буква б) промените в задължението се добавят към или се приспадат от себестойността или цената на придобиване на съответния актив през текущия период;
 - б) приспаднатата сума от себестойността или цената на придобиване на актива не надвишава неговата балансова стойност. Ако дадено намаление на задължението надвиши балансовата стойност на актива, остатъкът се признава незабавно в печалбата или загубата;
 - в) ако корекцията води до нарастване на себестойността или цената на придобиване на актива, предприятието обсъжда дали това е признак, че новата балансова стойност на актива може да не е напълно възстановима. Ако има такъв признак, предприятието проверява актива за обезценка, като прави приблизителна оценка на неговата възстановима стойност и отчита всички загуби от обезценка съгласно МСС 36.
- 6 Ако съответният актив се оценява по преоценъчния модел:
- а) промените в задължението променят преоценъчния излишък или дефицит, които преди това са признати за този актив, така че:
 - i) намаление на задължението (пасива) трябва (съгласно параграф б)) да се признае в другия всеобхватен доход и да увеличи преоценъчния излишък в рамките на собствения капитал, освен ако се признава в печалбата или загубата, доколкото възстановява обратно преоценъчен дефицит за актива, който преди това е бил признат в печалбата или загубата;
 - ii) увеличение на задължението (пасива) се признава в печалбата или загубата, освен ако се признава в другия всеобхватен доход и намалява преоценъчния излишък в рамките на собствения капитал, до степента на всяко кредитно салдо на преоценъчния излишък във връзка с този актив;
 - б) в случай че намалението на задължението превишава балансовата стойност, която би била призната, ако активът бе оценен по модела на себестойността или цената на придобиване, превишението се признава незабавно в печалбата или загубата.
 - в) промяната в задължението е признак, че може да се наложи активът да бъде преоценен, така че балансовата стойност да не се различава съществено от тази, която е щяла да бъде определена при използването на справедливата стойност към края на отчетния период. Всяка такава преоценка трябва да се взема предвид при определяне на сумите, които да се признаят в печалбата или загубата или другия всеобхватен доход съгласно а). Ако е необходима преоценка, всички активи от тази група трябва да се преоценят.
 - г) МСС 1 изисква оповестяване в отчета за всеобхватния доход на всеки компонент на друг всеобхватен доход или разход. За да се спази това изискване, промяната в преоценъчния излишък, възникваща от промяна в пасива, се установява отделно и се оповестява като такава.
- 7 Коригираната амортизируема стойност на актива се амортизира през полезния му живот. Поради това, след като е изтекъл срокът на полезния живот на съответния актив, всички последващи промени в задължението трябва да се признават в печалбата или загубата в момента на тяхното възникване. Това се прилага съгласно модела на себестойността или цената на придобиване и преоценъчния модел.
- 8 Периодичната „развивка на дисконтирането“ се признава в печалбата или загубата като финансов разход при неговото възникване. Не е позволена капитализация съгласно МСС 23.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 9 Предприятието прилага настоящото разяснение за периодите, започващи на 1 септември 2004 г. или след тази дата. Насърчава се по-ранното му прилагане. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 септември 2004 г., то оповестява този факт.
- 9 АС МСС 1 (преработен през 2007 г.) бе изменена терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това с него бе изменен и параграф 6. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.
- 9Б С МСФО 16, издаден през януари 2016 г., бе изменен параграф 2. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 16.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- 10 Промените в счетоводната политика се отчитат съгласно изискванията на МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* ⁽⁵⁹⁾.

⁽⁵⁹⁾ Ако предприятието прилага настоящото разяснение за период, който започва преди 1 януари 2005 г., то спазва изискванията на предишната версия на МСС 8, озаглавена *Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика*, освен ако прилага преработената версия на настоящия стандарт за съответния по-ранен период.

РАЗЯСНЕНИЕ 2 НА КРМСФО

Дялове на членове в кооперации и сходни инструменти

ПОЗОВАВАНИЯ

- МСФО 9 *Финансови инструменти*
- МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*
- МСС 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне* (преработен през 2003 г.)⁽⁶⁰⁾

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

- 1 Кооперациите и другите подобни предприятия се образуват от групи лица за удовлетворяване на общи икономически или социални потребности. Националното законодателство обикновено определя кооперацията като сдружение, чийто стремеж е да насърчи икономическия напредък на своите членове чрез съвместна стопанска дейност (принципът „помогни си сам“). Дяловете на членовете в кооперацията често се характеризират като дялове на членовете, единици или други подобни и са наричани по-долу „дялове на членовете“.
- 2 МСС 32 установява принципи за класификацията на финансовите инструменти като финансови пасиви или собствен капитал. В частност, тези принципи се прилагат към класификацията на инструменти с право на връщане, което позволява на притежателя да предостави тези инструменти на емитента срещу парични средства или друг финансов инструмент. Прилагането на тези принципи към дяловете на членовете в кооперации (кооперативни предприятия) и сходни инструменти е трудно. Някои от членовете на Съвета по Международните счетоводни стандарти поискаха помощ, за да разберат как се прилагат принципите на МСС 32 към дяловете на членовете и сходни инструменти, които имат определени характеристики, и обстоятелствата, при които тези характеристики се отразяват върху класификацията като пасиви или собствен капитал.

ОБХВАТ

- 3 Настоящото разяснение се прилага за финансовите инструменти от обхвата на МСС 32, включително финансовите инструменти, издадени на членове на кооперации, които доказват участието на члена в собствеността на предприятието. Настоящото разяснение не се прилага по отношение на финансови инструменти, които ще бъдат, или могат да бъдат уредени в собствени капиталови инструменти на предприятието.

ВЪПРОС

- 4 Много финансови инструменти, включително дяловете на членовете, имат характеристики на собствен капитал, включително права на глас и права на участие в разпределението на дивидентите. Някои финансови инструменти предоставят на притежателя им правото да поиска обратно изкупуване срещу парични средства или друг финансов актив, но могат да включват или да подлежат на ограничения върху обратното изкупуване на финансовите инструменти. Как трябва да се оценят тези условия на обратно изкупуване при определянето дали финансовите инструменти следва да бъдат класифицирани като пасиви или собствен капитал?

КОНСЕНСУС

- 5 Договорното право на притежателя на финансов инструмент (включително дяловете на членовете в кооперации) да поиска обратно изкупуване само по себе си не изисква този финансов инструмент да бъде класифициран като финансов пасив. Всъщност предприятието трябва да вземе под внимание всички условия на финансовия инструмент при класифицирането му като финансов пасив или собствен капитал. Тези условия включват съответните местни закони, подзаконовни актове и устава на предприятието в сила към датата на класифициране, но не и очакваните бъдещи изменения на тези закони, подзаконовни актове или устав.
- 6 Дяловете на членовете, които биха били класифицирани като собствен капитал, ако членовете нямаха право да изискат обратно изкупуване, са собствен капитал, в случай че е налице което и да е от условията, описани в параграфи 7 и 8, или дяловете на членовете притежават всички характеристики и отговарят на условията по параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г от МСС 32. Безсрочните депозити, включително разплащателни сметки, депозитни сметки и сходни договори, които се създават, когато членовете действат като клиенти, са финансови пасиви за предприятието.

⁽⁶⁰⁾ През август 2005 г. МСС 32 беше изменен на МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*. През февруари 2008 г. СМСС измени МСС 32, като въведе изискване инструментите да се класифицират като собствен капитал, ако тези инструменти притежават всички характеристики и отговарят на условията по параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г от МСС 32.

- 7 Дяловете на членовете са собствен капитал, ако предприятието разполага с безусловното право да откаже обратно изкупуване на дяловете на членовете.
- 8 Местен закон, подзаконов акт или уставът на предприятието може да наложат различни видове забрани върху обратното изкупуване на дяловете на членовете, например безусловните забрани или забрани на базата на критерии за ликвидността. Ако обратното изкупуване е безусловно забранено от местен закон, подзаконов акт или устава на предприятието, дяловете на членовете са собствен капитал. Разпоредбите в местния закон, подзаконов акт или устава на предприятието обаче, които забраняват обратното изкупуване само ако са изпълнени (или не са изпълнени) определени условия — като например ограничения по отношение на ликвидността — не водят до това дяловете на членовете да са собствен капитал.
- 9 Безусловната забрана може да бъде абсолютна, при което всички обратни изкупувания са забранени. Безусловната забрана може да бъде частична, когато забранява обратното изкупуване на дялове на членовете, ако това обратно изкупуване би довело до това броят на дяловете на членовете или размерът на внесенния капитал по дялове на членовете да спаднат под определено ниво. Дяловете на членовете над забранените за обратно изкупуване са пасиви, освен ако предприятието има безусловно право да откаже обратно изкупуване, както е описано в параграф 7, или дяловете на членовете притежават всички характеристики и отговарят на условията по параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г от МСС 32. В някои случаи броят на дяловете или размерът на внесенния капитал, предмет на забраната за обратно изкупуване, може да се променя от време на време. Такава промяна в забраната за обратно изкупуване води до прехвърляне между финансови пасиви и собствен капитал.
- 10 При първоначалното признаване предприятието оценява своя финансов пасив за обратно изкупуване по справедлива стойност. В случай на дялове на членове с характеристика за обратно изкупуване предприятието оценява справедливата стойност на финансовия пасив за обратно изкупуване на не по-малка от максималната сума, подлежаща на плащане съгласно клаузите за обратно изкупуване от нейния устав или приложим закон, дисконтирана от първата дата, на която сумата би могла да се изисква да бъде платена (вж. пример 3).
- 11 Както се изисква по параграф 35 от МСС 32, разпределенията за притежателите на инструменти на собствения капитал се признават директно в собствения капитал. Лихви, дивиденди и други доходи, свързани с финансови инструменти, класифицирани като финансови пасиви, са разходи, независимо дали тези платени суми са правно характеризирани като дивиденди, лихви или по друг начин.
- 12 Допълнението, което е неразделна част от консенсуса, предоставя примери за прилагането на този консенсус.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

- 13 Когато промяна в забраната за обратно изкупуване води до прехвърляне между финансови пасиви и собствен капитал, предприятието оповестява отделно размера, времето на възникване и причината за прехвърлянето.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 14 Датата на влизане в сила и преходните изисквания на настоящото разяснение са същите като тези, съдържащи се в МСС 32 (преработен през 2003 г.). Предприятие прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2005 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт. Настоящото разяснение се прилага с обратна сила.
- 14А Предприятието прилага измененията в параграф 6, 9, П1 и П12 за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага документа, озаглавен *Финансови инструменти с право на връщане и задължения, произтичащи от ликвидация* (изменения на МСС 32 и МСС 1) и издаден през февруари 2008 г., за по-ранен период, измененията в параграфи 6, 9, П1 и П12 също се прилагат за този по-ранен период.
- 15 [Заличен]
- 16 С МСФО 13, издаден през май 2011 г., бе изменен параграф А8. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 13.

- 17 С документа, озаглавен *Цикъл на годишни подобрения 2009–2011 г.* и издаден през май 2012 г., бе изменен параграф 11. Предприятието прилага това изменение с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага изменението на МСС 32 в рамките на документа, озаглавен *Цикъл на годишни подобрения 2009–2011 г.* (издаден през май 2012 г.), за по-ранен период, изменението в параграф 11 се прилага за този по-ранен период.
- 18 [Заличен]
- 19 С МСФО 9, издаден през юли 2014 г., бяха изменени параграфи Д8 и Д10 и бяха заличени параграфи 15 и 18. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

*Допълнение***Примери за прилагане на консенсуса**

Настоящото допълнение представлява неразделна част от Разяснението.

A1 В настоящото допълнение се дават седем примера за прилагане на консенсуса на КРМСФО. Примерите не са изчерпателни; възможни са други варианти на действителен контекст. Всеки пример прави предположението, че не съществуват други условия, освен изложените във фактите на примера, които биха изисквали финансовият инструмент да се класифицира като финансов пасив, и че финансовият инструмент не притежава всички характеристики или не отговаря на всички условия по параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г от МСС 32

БЕЗУСЛОВНО ПРАВО ЗА ОТКАЗ НА ОБРАТНО ИЗКУПУВАНЕ (параграф 7)

Пример 1*Факти*

A2 Уставът на предприятието посочва, че обратните изкупувания се правят единствено по преценка на предприятието. Уставът не предоставя допълнителни разяснения или ограничения по отношение на тази преценка. В своята история предприятието никога не е отказвало да изкупи обратно дяловете на членовете, въпреки че ръководният орган има право да направи това.

Класификация

A3 Предприятието има безусловното право да откаже обратно изкупуване и дяловете на членовете са собствен капитал. МСС 32 установява принципи за класификация, които се базират върху условията на финансов инструмент и отбелязва, че историята или намерението да се направи плащане по преценка не предизвиква класификация като пасив. В параграф НП26 от МСС 32 се предвижда следното:

Когато привилегированите акции не подлежат на задължително обратно изкупуване, подходящата класификация се определя от другите права, които се съдържат в тях. Класификацията се основава на оценката на същността на договорните споразумения и определенията за финансов пасив и инструмент на собствения капитал. Когато разпределенията към притежателите на привилегировани акции, независимо дали са с натрупване или без натрупване, са по преценка на емитента, акциите са инструменти на собствения капитал. Класификацията на привилегировани акции като инструмент на собствения капитал или финансов пасив не се влияе например от:

- a) историята на извършването на разпределения;
- б) намерението да се правят разпределения в бъдеще;
- в) възможно отрицателно влияние върху цената на обикновените акции на емитента, ако не се направят разпределения (поради ограничения върху изплащането на дивиденди по обикновените акции, ако не се изплащат дивиденди по привилегированите акции);
- г) размера на резервите на емитента;
- д) очакванията на емитента за печалба или загуба за периода; или
- е) способността или неспособността на емитента да окаже влияние върху размера на своята печалба или загуба за периода.

Пример 2*Факти*

A4 Уставът на предприятието посочва, че обратните изкупувания се правят единствено по преценка на предприятието. Уставът обаче посочва още, че одобряването на искане за обратно изкупуване е автоматично, освен ако предприятието не е в състояние да направи плащане, без да наруши местните разпоредби относно ликвидността или резервите.

Класификация

- A5 Предприятието няма безусловното право да откаже обратно изкупуване и дяловете на членовете са финансов пасив. Ограниченията, описани по-горе, се базират върху способността на предприятието да уреди своя пасив. Те ограничават обратните изкупувания само ако изискванията за ликвидност или за резерв не са изпълнени и след това само до момента, в който бъдат изпълнени. Следователно съгласно принципите, установени в МСС 32, те не водят до класификация на финансовия инструмент като собствен капитал. В параграф НП25 от МСС 32 се предвижда следното:

Привилегированите акции може да бъдат емитирани с различни права. При определяне дали привилегирована акция е финансов пасив или инструмент на собствения капитал, емитентът оценява конкретните права, присъщи на акцията, за да определи дали те притежават основните характеристики на финансов пасив. Например привилегирована акция, при която се предвижда обратно изкупуване на конкретна дата или изкупуване по желание на притежателя, съдържа финансов пасив, защото емитентът има задължението да прехвърли финансови активи на притежателя на акцията. *Потенциалната неспособност на емитента да изпълни задължението да изкупи обратно привилегирована акция, когато е задължен по договор да направи това, независимо дали поради липсата на средства, законово ограничение или недостатъчни печалби или резерви, не обезсилва задължението.* (Курсивът е добавен.)

ЗАБРАНИ СРЕЩУ ОБРАТНО ИЗКУПУВАНЕ (параграфи 8 и 9)

Пример 3

Факти

- A6 Кооперативното предприятие е издало дялове на своите членове на различни дати и за различни суми в миналото, както следва:

а) 1 януари 20X1 г. 100 000 дялове по 10 ПЕ всеки (1 000 000 ПЕ);

б) 1 януари 20X2 г. 100 000 дялове по 20 ПЕ всеки (допълнителни 2 000 000 ПЕ, така че общата сума на издадените дялове е 3 000 000 ПЕ).

Дяловете подлежат на обратно изкупуване при поискване по сумата, за която са издадени.

- A7 Уставът на предприятието посочва, че обратното изкупуване с натрупване не може да превишава 20 % от най-големия брой на дялове на неговите членове, някога в обращение. На 31 декември 20X2 г. предприятието разполага с 200 000 дяла в обращение, което е най-високият брой дялове на членове някога в обращение, като в миналото не са изкупувани обратно никакви дялове. На 1 януари 20X3 г. предприятието променя своя устав и увеличава позволеното ниво на обратни изкупувания с натрупване до 25 % от най-високия брой на дяловете на неговите членове някога в обращение.

Класификация

Преди промяната на устава

- A8 Дяловете на членове, превишаващи забраната за обратно изкупуване, са финансови пасиви. Кооперативното предприятие оценява този финансов пасив по справедлива стойност при първоначалното признаване. Тъй като дяловете подлежат на обратно изкупуване при поискване, кооперативното предприятие оценява справедливата стойност на такива финансови пасиви в съответствие с параграф 47 от МСФО 13: „Справедливата стойност на финансов пасив с характеристика „при поискване“ (напр. депозит „до поискване“) не е по-малка от сумата, дължима при поискване ...“. Съответно, кооперативното предприятие класифицира като финансови пасиви максималната сума, подлежаща на плащане при поискване съгласно клаузите за обратно изкупуване.

- A9 На 1 януари 20X1 г. максималната сума, подлежаща на плащане съгласно клаузата за обратно изкупуване, е 20 000 дялове по 10 ПЕ всяка и съответно предприятието класифицира 200 000 ПЕ като финансов пасив и 800 000 ПЕ като собствен капитал. На 1 януари 20X2 обаче, поради нова емисия на дялове по 20 ПЕ, максималната сума, подлежаща на плащане съгласно клаузата за обратно изкупуване, нараства до 40 000 дяла по 20 ПЕ всеки. Емитирането на допълнителни дялове по 20 ПЕ създава ново задължение, което се оценява по справедлива стойност при първоначалното признаване. Задължението след емитирането на тези дялове е 20 % от общо издадените дялове (200 000), оценявани по 20 ПЕ, или 800 000 ПЕ. Това изисква признаване на допълнително задължение в размер на 600 000 ПЕ. В този пример не се признават нито печалба, нито загуба. Съответно предприятието сега класифицира 800 000 ПЕ като финансови пасиви и 2 200 000 ПЕ като собствен капитал. В този пример се допуска, че тези суми не са променени в периода между 1 януари 20X1 г. и 31 декември 20X2 г.

След промяната на устава

- A10 След промяната на своя устав от кооперативното предприятие вече може да се изисква да изкупи обратно максимум 25 % от своите дялове в обращение или максимум 50 000 дялове по 20 ПЕ всеки. Съответно на 1 януари 20X3 кооперативното предприятие класифицира като финансов пасив сумата от 1 000 000 ПЕ, която е максималната сума, подлежаща на плащане при поискване съгласно клаузите за обратно изкупуване, както е определена в съответствие с параграф 47 от МСФО 13. Следователно на 1 януари 20X3 то прехвърля от собствения капитал във финансовите пасиви сумата от 200 000 ПЕ, оставяйки 2 000 000 ПЕ, класифицирани като собствен капитал. В този пример предприятието не признава печалба или загуба от прехвърлянето.

Пример 4

Факти

- A11 Местният закон, ръководещ операциите на кооперациите, или условията на устава на предприятието забранява на предприятието да изкупува обратно дяловете на членовете, ако чрез изкупуването им то би намалило внесенния капитал от дялове на членовете под 75 % от най-високата сума на внесенния капитал от дялове на членовете. Най-високата сума за конкретна кооперация е 1 000 000 ПЕ. Към края на отчетния период салдото на внесенния капитал е 900 000 ПЕ.

Класификация

- A12 В този случай 750 000 ПЕ биха били класифицирани като собствен капитал, а 150 000 ПЕ биха били класифицирани като финансов пасив. Като допълнение към вече цитираните разпоредби, в параграф 18, буква б) от МСС 32 се предвижда следното:

... финансов инструмент, който дава на притежателя правото да го върне обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив („инструмент с право на връщане“) е финансов пасив, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Финансовият инструмент е финансов пасив дори когато размерът на паричните средства или други финансови активи е определен въз основа на индекс или друг обект, който има потенциала да се повишава или понижава. Наличието на възможност за притежателя да върне инструмента обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив означава, че инструментът с право на връщане отговаря на определението за финансов пасив, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г.

- A13 Забраната за обратно изкупуване, описана в този пример, е различна от ограниченията, описани в параграфи 19 и НП25 от МСС 32. Тези ограничения са ограничения върху способността на предприятието да изплати сумата, дължима по финансовия пасив, т.е. те възпрепятстват плащането на пасива само ако са изпълнени определени условия. За разлика от това, в този пример се описва безусловна забрана за обратни изкупувания над определена сума, независимо от способността на предприятието да изкупи обратно дяловете на членовете (напр. като се имат предвид паричните му ресурси, печалби или разпределими резерви). В действителност забраната срещу обратно изкупуване възпрепятства предприятието от натрупване на някакъв финансов пасив за обратно изкупуване на повече от определена сума внесен капитал. Следователно частта на дяловете, обект на забраната за обратно изкупуване, не е финансов пасив. Доколкото дяловете на всеки член могат да подлежат на обратно изкупуване отделно, част от общите дялове в обращение не подлежат на обратно изкупуване при никакви обстоятелства, освен при ликвидация на предприятието.

Пример 5

Факти

- A14 Фактите в този пример са както са посочени в пример 4. Освен това към края на отчетния период изискванията за ликвидност, наложени в местната юрисдикция, възпрепятстват предприятието от обратното изкупуване на всякакви дялове на членовете, освен ако притежаваните от него парични средства и краткосрочни инвестиции са по-големи от определена сума. Ефектът от тези изисквания за ликвидност към края на отчетния период е, че предприятието не може да плати повече от 50 000 ПЕ за обратно изкупуване на дяловете на членовете.

Класификация

- A15 Както в пример 4 — предприятието класифицира 750 000 ПЕ като собствен капитал и 150 000 ПЕ като финансов пасив. Това е така, защото сумата, класифицирана като пасив, се базира върху безусловното право на предприятието да откаже обратното изкупуване, но не и върху условните ограничения, които възпрепятстват обратното изкупуване, само ако условията за ликвидността или други условия не са изпълнени и само до момента, в който те бъдат изпълнени. В този случай се прилагат разпоредбите на параграфи 19 и НП25 от МСС 32.

Пример 6*Факти*

A16 Уставът на предприятието му забранява да изкупува обратно дялове на членовете, с изключение до степента на постъпленията, получени от емитирането на допълнителни дялове на членове на нови или съществуващи членове в течение на преходните три години. Постъпления от емитирането на дялове на членове трябва да се прилагат за обратно изкупуване на дялове, за които членовете са поискали обратно изкупуване. По време на трите преходни години, постъпленията от емитирането на дялове на членове са били в размер на 12 000 ПЕ и не са били изкупувани обратно дялове на членове.

Класификация

A17 Предприятието класифицира 12 000 ПЕ от дяловете на членовете като финансови пасиви. В съответствие със заключенията, описани в пример 4, дяловете на членове, които са обект на безусловна забрана срещу обратното изкупуване, не са финансови пасиви. Такава безусловна забрана се прилага към сума, равна на постъпленията от дялове, емитирани преди преходните три години, и съответно тази сума се класифицира като собствен капитал. Обаче сумата, равна на постъпленията от всякакви дялове, емитирани в преходните три години, не е обект на безусловна забрана за обратно изкупуване. Съответно постъпленията от емитирането на дялове на членове в преходните три години водят до финансови пасиви до момента, в който вече не са на разположение за обратно изкупуване на дялове на членове. В резултат на това, предприятието има финансов пасив, който е равен на постъпленията от дялове, емитирани през преходните три години, нето от всякакви обратни изкупувания през този период.

Пример 7*Факти*

A18 Предприятието е кооперативна банка. В местното законодателство, уреждащо дейността на кооперативните банки, се предвижда, че най-малко 50 % от общите „неуредени пасиви“ на предприятието (термин, определен в нормативната уредба като включващ и сметките за дялове на членовете) трябва да бъдат под формата на внесен капитал от членовете. Ефектът от нормативното изискване е в това, че ако всички неуредени пасиви на кооперацията са под формата на дялове на членове, тя е в състояние да ги изкупи всички обратно. На 31 декември 20X1 г. общият размер на неуредените пасиви на предприятието е 200 000 ПЕ, от които 125 000 ПЕ представляват сметки за дялове на членовете. Условиата на сметките за дялове на членовете позволяват на притежателя им да ги изкупи обратно при поискване, като в устава на предприятието не са поставени ограничения относно обратното изкупуване.

Класификация

A19 В този пример дяловете на членовете са класифицирани като финансови пасиви. Забраната за обратно изкупуване е сходна на ограниченията, описани в параграфи 19 и НП25 от МСС 32. Това ограничение представлява условно ограничение върху способността на предприятието да изплати сумата, дължима по финансов пасив, т.е. те възпрепятстват плащането на пасива само ако са изпълнени определени условия. По-конкретно, от предприятието би могло да се изисква да изкупи обратно пълната сума на дяловете на членовете (125 000 ПЕ), ако то е изплатило всички свои други задължения (75 000 ПЕ). Съответно забраната срещу обратно изкупуване не възпрепятства предприятието от натрупване на финансов пасив за обратно изкупуване на повече от определен брой дялове на членове или размер на внесения капитал. Тя позволява на предприятието само да отсрочи обратното изкупуване до момента, в който условието бъде изпълнено, т.е. плащане на други пасиви. Дяловете на членовете в този пример не са предмет на безусловна забрана срещу обратното изкупуване и поради това са класифицирани като финансови пасиви.

РАЗЯСНЕНИЕ 5 НА КРМСФО

Права на участие във фондове за извеждане от експлоатация, възстановяване и рехабилитация на околната среда

ПОЗОВАВАНИЯ

- МСФО 9 Финансови инструменти
- МСФО 10 Консолидирани финансови отчети
- МСФО 11 Съвместни споразумения
- МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки
- МСС 28 Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия
- МСС 37 Провизии, условни задължения и условни активи

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

- 1 Целта на фондовете за извеждане от експлоатация, възстановяване и рехабилитация на околната среда, по-нататък наричани за краткост „фондовете за извеждане от експлоатация“ или „фондовете“, е да се отделят активи за финансиране на някои или всички разходи за извеждането от експлоатация на завод (машини) (например ядрена електроцентрала) или определени съоръжения (например автомобили) или за предприемането на рехабилитация на околната среда (например пречистване на водата или възстановяване на минен терен), за краткост наричани общо „извеждане от експлоатация“.
- 2 Вноските в тези фондове може да бъдат доброволни или да се изискват от даден подзаконов акт или закон. Фондовете могат да имат една от следните структури:
 - а) фондове, които са създадени от един-единствен вносител за финансиране на собствените му задължения във връзка с извеждането от експлоатация на определен обект или на много обекти с различно географско разположение;
 - б) фондовете, които са създадени с много вносители за финансиране на техните индивидуални или съвместни задължения във връзка с извеждане от експлоатация, когато вносителите имат право на възстановяване на разходите за извеждане от експлоатация до степента на техните вноски плюс всички действителни доходи от тези вноски, намалени с техния дял от разходите за управление на фонда. Вносителите може да са задължени да правят допълнителни вноски, например при несъстоятелност на друг вносител;
 - в) фондове, които са създадени с много вносители за финансиране на техните индивидуални или съвместни задължения във връзка с извеждане от експлоатация, когато необходимото ниво на вноските се базира на текущата дейност на вносителя, а ползата, която извлича този вносител, се базира на миналата му дейност. В такива случаи има потенциално несъответствие между размера на вноските, които са направени от вносителя (на базата на текущата дейност) и реализируемата стойност от фонда (на базата на минала дейност).
- 3 Такива фондове обикновено имат следните характеристики:
 - а) фондът се управлява отделно от независими попечители (довереници);
 - б) предприятията (вносителите) правят вноски във фонда, които се инвестират в различни активи, които може да включват инвестиции в дългов капитал и инвестиции в собствен капитал и са на разположение за подпомагане плащането на разходите за извеждане от експлоатация на вносителите. Попечителите определят как да се инвестират вноските в рамките на ограниченията, които са определени в документите, свързани с управлението на фонда, и всички приложими закони или други нормативни разпоредби;
 - в) вносителите запазват задължението си за плащане на разходи за извеждане от експлоатация. Въпреки това разходите за извеждане от експлоатация може да бъдат възстановени на вносителите от фонда до размера на по-ниската сума измежду направените разходи за извеждане от експлоатация и дела на вносителя от активите на фонда;

- г) вносителите може да имат ограничен достъп или да нямат достъп до излишъка от активи на фонда над тези, които се използват за покриване на допустимите разходи за извеждане от експлоатация.

ОБХВАТ

- 4 Настоящото разяснение се прилага за отчитането във финансовите отчети на вносителя на участията във фондове за извеждане от експлоатация, които притежават следните две характеристики:
- а) активите се управляват отделно (като се държат от отделно юридическо лице или като отделени активи в друго предприятие); и
- б) правото на вносителя на достъп до активите е ограничено.
- 5 Остатъчното участие в даден фонд, което превишава правото на възстановяване на разходи, като например договорното право на разпределение, след като възстановяването на разходи е приключило или при закриване на фонда, може да представлява инструмент на собствения капитал, който е в обхвата на МСФО 9 и не е в обхвата на настоящото разяснение.

ВЪПРОСИ

- 6 Въпросите, които се разглеждат в настоящото разяснение, са следните:
- а) как вносителят трябва да отчита участието си в даден фонд?
- б) когато даден вносител има задължение да прави допълнителни вноски, например при несъстоятелност на друг вносител, как трябва да се отчита това задължение?

КОНСЕНСУС

Отчитане на участието във фонд

- 7 Вносителят признава своето задължение за плащане на разходите за извеждане от експлоатация като пасив и да признае своето участие във фонда отделно, освен ако не е длъжен да плати разходите за извеждане от експлоатация дори ако фондът не извърши плащането.
- 8 Вносителят определя дали има контрол, съвместен контрол или значително влияние над фонда чрез препратка към МСФО 10, МСФО 11 и МСС 28. Ако има такъв, вносителят отчита своето участие във фонда съгласно посочените стандарти.
- 9 Ако даден вносител няма контрол, съвместен контрол или значително влияние над фонда, той признава правото на възстановяване на разходи от фонда като възстановяване на разходи съгласно МСС 37. Това възстановяване на разходи се оценява по по-ниската сума от:
- а) сумата на признатото задължение във връзка с извеждане от експлоатация; и
- б) дела на вносителя от справедливата стойност на нетните активи на фонда, отнасящи се към вносителите.

Промените в балансовата стойност на правото за получаване на възстановени разходи, различни от вноските във и плащанията от фонда трябва да се признават в печалбата или загубата за периода, през който са възникнали тези промени.

Отчитане на задълженията за допълнителни вноски

- 10 Когато даден вносител има задължение да направи потенциални допълнителни вноски, например при несъстоятелност на друг вносител или ако стойността на инвестиционните активи, държани от фонда намалее до такава степен, че те да са недостатъчни за изпълнението на задълженията на фонда във връзка с възстановяване на разходи, тези задължения са условни и са в обхвата на МСС 37. Вносителят признава задължение само ако има вероятност да бъдат направени допълнителни вноски.

Оповестяване

- 11 Вносителят оповестява характера на своето участие във фонда и всички ограничения на достъпа до активите на фонда.
- 12 Когато даден вносител има задължение да прави потенциални допълнителни вноски, което не се признава като пасив (вж. параграф 10), той прави оповестяванията, които се изискват по параграф 86 от МСС 37.
- 13 Когато даден вносител отчита своето участие във фонда съгласно параграф 9, той прави оповестяванията, които се изискват съгласно параграф 85, буква в) от МСС 37.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 14 Предприятието прилага настоящото разяснение за периодите, започващи на 1 януари 2006 г. или след тази дата. Насърчава се по-ранното му прилагане. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 януари 2006 г., то оповестява този факт.
- 14 А [Заличен]
- 14Б С МСФО 10 и МСФО 11, издадени през май 2011 г., бяха изменени параграфи 8 и 9. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.
- 14В [Заличен]
- 14Г С МСФО 9, издаден през юли 2014 г., бе изменен параграф 5 и бяха заличени параграфи 14А и 14В. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- 15 Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

РАЗЯСНЕНИЕ 6 НА КРМСФО

Задължения, възникващи от участие в специфичен пазар — отпадъци от електрическо и електронно оборудване

ПОЗОВАВАНИЯ

- МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки
- МСС 37 Провизии, условни задължения и условни активи

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

- 1 В параграф 17 от МСС 37 се уточнява, че задължаващо събитие е минало събитие, което води до настоящо задължение, за което предприятието няма реална друга възможност освен уреждане.
- 2 Параграф 19 от МСС 37 гласи, че провизии се признават само за „задължения, които произлизат от минали събития, съществуващи независимо от бъдещите действия на предприятието.“
- 3 Директивата на Европейския съюз относно отпадъците от електрическо и електронно оборудване (ОЕЕО), с която се регулират събирането, третирането, възстановяването и изхвърлянето на отпадъците от такова оборудване, доведе до въпроси относно това кога трябва да се признае задължението за извеждането от експлоатация на ОЕЕО. В Директивата се разграничават „нови“ и „стари“ отпадъци, както и отпадъци от домакинствата и такива от източници, различни от домакинствата. Новите отпадъци са от изделия, продадени след 13 август 2005 г. За цялото домакинско оборудване, продадено преди тази дата, за целите на Директивата се счита, че увеличава старите отпадъци.
- 4 В Директивата се посочва, че разходът за управление на отпадъците за историческото домакинско оборудване трябва да се понесе от производителите на този вид оборудване, които са на пазара през период, уточняван в приложимото законодателство на всяка държава членка (период на оценяване). В Директивата се посочва, че всяка държава членка установява механизъм, така че производителите да участват пропорционално в разходите „т.е. съответно на своя дял на пазара в зависимост от вида на оборудването“.
- 5 Няколко термина, използвани в Разяснението, например, „пазарен дял“ и „период на оценяване“, може да бъдат определени много различно в приложимото законодателство на отделните държави членки. Например, продължителността на периода на оценяване би могла да бъде една година или само един месец. По подобен начин, оценяването на пазарния дял и формулите за изчисляване на задължението може да се различават в различните национални законодателства. Всички тези примери обаче засягат единствено оценяването на задължението, което не е в обхвата на настоящото разяснение.

ОБХВАТ

- 6 С настоящото разяснение се предоставят насоки относно признаването, във финансовите отчети на производителите, на задълженията за управление на отпадъците съгласно Директивата на ЕС за ОЕЕО по отношение на продажбите на старо домакинско оборудване.
- 7 В разяснението не се разглеждат нито новите отпадъци, нито старите отпадъци от източници, различни от домакинствата. Задължението за такова управление на отпадъците е подходящо обхванато в МСС 37. Ако в националното законодателство обаче новите отпадъци от домакинствата се разглеждат по подобен начин на старите отпадъци от домакинствата, принципите на Разяснението се прилагат чрез препратка към йерархията в параграфи 10—12 от МСС 8. Йерархията по МСС 8 е от значение и за други норми, които налагат задължения по начин, подобен на модела на разпределяне на разходите, определен в Директивата на ЕС.

ВЪПРОС

- 8 КРМСФО беше помолен да определи в контекста на извеждането от експлоатация на ОЕЕО какво съдържа задължаващото събитие в съответствие с параграф 14, буква а) от МСС 37 за признаването на провизия за разходи за управление на отпадъците:
 - производството или продажбата на старо домакинско оборудване
 - участието на пазара през периода на оценяването
 - понасянето на разходи при извършването на дейности по управлението на отпадъците.

КОНСЕНСУС

- 9 Участието на пазара през периода на оценяването е задължаващото събитие в съответствие с параграф 14, буква а) от МСС 37. Като следствие задължението за разходи за управление на отпадъците за старото домакинско оборудване не възниква, тъй като продуктите са произведени или продадени. Понеже задължението за старото домакинско оборудване е свързано с участие на пазара през периода на оценяване, а не с производството или продажбата на обектите, от които предприятието трябва да се освободи, няма никакво задължение, освен когато и докато съществува пазарен дял през периода на оценяване. Разположението във времето на задължаващото събитие може също така да бъде независимо от конкретния период, в който са предприети дейностите за управление на отпадъците и са понесени съответните разходи.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 10 Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на 1 декември 2005 г. или след тази дата. Насърчава се по-ранното му прилагане. Ако предприятието прилага разяснението за период, започващ преди 1 декември 2005 г., то оповестява този факт.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- 11 Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

РАЗЯСНЕНИЕ 7 НА КРМСФО**Прилагане на подхода за преизчисляване на финансовите отчети съгласно МСС 29 Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики**

ПОЗОВАВАНИЯ

- МСС 12 Данъци върху дохода
- МСС 29 Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1 В настоящото разяснение се предоставят насоки за прилагането на изискванията по МСС 29 в отчетен период, в който предприятието установява ⁽⁶¹⁾ наличието на свръхинфлация в икономиката на своята функционална валута, когато тази икономика не е била свръхинфлационна в предходния период, и поради това следва да преизчисли своите финансови отчети в съответствие с МСС 29.

ВЪПРОСИ

2 Въпросите, разгледани в настоящото разяснение, са:

- a) как се тълкува изискването по параграф 8 от МСС 29 „...се представят в мерната единица, която е актуална към края на отчетния период“, когато предприятието прилага Стандарта;
- b) как предприятието следва да осчетоводява началните отчетни обекти от категорията на отсрочените данъци в своите преизчислени финансови отчети.

КОНСЕНСУС

3 В отчетния период, в който предприятието установи наличието на свръхинфлация в икономиката на своята функционална валута, която не е била свръхинфлационна през предходния период, то прилага изискванията на МСС 29, сякаш икономиката винаги е била свръхинфлационна. Следователно, във връзка с непаричните отчетни обекти, оценени по историческа цена, встъпителният отчет за финансовото състояние на предприятието към началото на най-ранния период, представен във финансовите отчети, се преизчислява, за да се отрази влиянието на инфлацията от датата, когато активите са придобити и пасивите са възникнали или са били поети, до края на отчетния период. За непаричните отчетни обекти, отчетени във встъпителния отчет за финансовото състояние по стойностите, актуални към дати, различни от датите на придобиване или възникване, това преизчисление отразява ефекта на инфлацията от датите, когато са определени тези балансови стойности, до края на отчетния период.

4 Към края на отчетния период отчетните обекти от категорията на отсрочените данъци се признават и оценяват в съответствие с МСС 12. Числата за отсрочените данъци във встъпителния отчет за финансовото състояние за отчетния период обаче се определят, както следва:

- a) предприятието прави последваща оценка на отчетните обекти от категорията на отсрочените данъци в съответствие с МСС 12, след като е преизчислило номиналните балансови стойности на непаричните си отчетни обекти към датата на встъпителния отчет за финансовото състояние за отчетния период чрез прилагане на мерната единица към тази дата;
- b) отчетните обекти от категорията на отсрочените данъци, оценени последващо в съответствие с буква a), се преизчисляват заради промяната в мерната единица от датата на встъпителния отчет за финансовото състояние за отчетния период до края на този период.

Предприятието прилага подхода в букви a) и b) при преизчисляване на отчетните обекти от категорията на отсрочените данъци във встъпителния отчет за финансовото състояние за всички сравнителни периоди, представени в преизчислените финансови отчети за отчетния период, през който предприятието прилага МСС 29.

5 След като предприятието е преизчислило своите финансови отчети, всички съответни числа в тях за последващ отчетен период, включително отчетните обекти от категорията на отсрочените данъци, се преизчисляват чрез прилагане на промяната в мерната единица само за този последващ отчетен период към преизчислените финансови отчети за предходния отчетен период.

⁽⁶¹⁾ Установяването на свръхинфлация се основава на преценката на предприятието на критериите по параграф 3 от МСС 29.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

6. Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на 1 март 2006 г. или след тази дата. Насърчава се по-ранното му прилагане. Ако предприятието прилага разяснението за финансови отчети за период, започващ преди 1 март 2006 г., то оповестява този факт.

РАЗЯСНЕНИЕ 10 НА КРМСФО
Междинно финансово отчитане и обезценка

ПОЗОВАВАНИЯ

- МСФО 9 *Финансови инструменти*
- МСС 34 *Междинно финансово отчитане*
- МСС 36 *Обезценка на активи*

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

- 1 От предприятието се изисква да оценява репутацията за обезценка към края на всеки отчетен период и, ако е необходимо, да признава загуба от обезценка към тази дата в съответствие с МСС 36. В края на следващия отчетен период обаче условията може да са се променили, така че загубата от обезценката би била намалена или избегната, ако оценяването за обезценка бе извършено единствено към тази дата. Настоящото разяснение дава насоки за това дали подобни загуби от обезценка следва изобщо да бъдат възстановявани.
- 2 Разяснението разглежда взаимодействието между изискванията на МСС 34 и признаването на загубите от обезценка на репутацията по МСС 36, както и ефекта от това взаимодействие върху последващите междинни и годишни финансови отчети.

ВЪПРОС

- 3 Параграф 28 от МСС 34 изисква предприятието да прилага в междинния финансов отчет същата счетоводна политика, каквато прилага и в годишния си финансов отчет. В него се посочва също, че „честотата на отчитане на предприятието (годишно, шестмесечно или тримесечно) обаче не трябва да се отразява на оценката на годишните му резултати. За да се постигне тази цел, оценките с цел междинно отчитане се правят на базата на периода от началото на годината до момента“.
- 4 В параграф 124 от МСС 36 се посочва, че „загуба от обезценка, призната по отношение на репутацията, не се възстановява в последващ период“.
- 5 [Заличен]
- 6 [Заличен]
- 7 Настоящото разяснение разглежда следния въпрос:

Следва ли предприятието да възстановява признатите през междинен период загуби от обезценка на репутацията, ако такива загуби не биха били признати или биха били признати в по-малък размер, ако оценяването за обезценка бе извършвано само в края на последващия отчетен период?

КОНСЕНСУС

- 8 Предприятието не възстановява признатите през предходен междинен период загуби от обезценка по отношение на репутацията.
- 9 Предприятието не прилага настоящия консенсус по аналогия в други области на потенциално противоречие между МСС 34 и останалите стандарти.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- 10 Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на 1 ноември 2006 г. или след тази дата. Насърчава се по-ранното му прилагане. Ако дадено предприятие прилага разяснението за период, започващ преди 1 ноември 2006, то оповестява този факт. Предприятието прилага настоящото разяснение по отношение на репутацията без обратна сила от датата, когато за първи път е приложило МСС 36. По отношение на инвестициите в инструменти на собствения капитал или на финансови активи, отчитани по цена на придобиване, предприятието прилага разяснението без обратна сила от датата, когато за първи път прилага критериите за оценяване съгласно МСС 39.

- 11 [Заличен]
- 12 [Заличен]
- 13 [Заличен]
- 14 С МСФО 9, издаден през юли 2014 г., бяха изменени параграфи 1, 2, 7 и 8 и бяха заличени параграфи 5, 6, 11—13.
Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

РАЗЯСНЕНИЕ 12 НА КРМСФО
Споразумения за концесия за услуги

ПОЗОВАВАНИЯ

- *Общи положения за изготвяне и представяне на финансовите отчети* ⁽⁶²⁾
- МСФО 1 *Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане*
- МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване*
- МСФО 9 *Финансови инструменти*
- МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*
- МСФО 16 *Лизинг*
- МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*
- МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*
- МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавната помощ*
- МСС 23 *Разходи по заем*
- МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*
- МСС 36 *Обезценка на активи*
- МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*
- МСС 38 *Нематериални активи*
- Разяснение 29 на ПКР *Споразумения за концесия за услуги: оповестяване* ⁽⁶³⁾

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

- 1 В много страни инфраструктурата за обществени услуги като пътища, мостове, тунели, затвори, болници, летища, водоснабдителни мрежи, енергоснабдителни и далекосъобщителни мрежи, традиционно се изграждат, експлоатират и поддържат от публичния сектор и се финансират от публичните бюджети.
- 2 В някои страни правителствата се въвели договорни споразумения за услуги, за да привлекат участието на частния сектор в изграждането, финансирането, експлоатацията и поддръжката на такава инфраструктура. Инфраструктурата може вече да съществува или да бъде изградена през срока на споразумението за услуга. Споразумение в обхвата на настоящото разяснение обикновено включва предприятие от частния сектор (оператор), който изгражда инфраструктурата, използвана за предоставяне на обществената услуга, или я модернизира (например, чрез повишаване на капацитета ѝ), експлоатира и поддържа тази инфраструктура през определен период от време. На оператора се плаща за услугите му през срока на споразумението. Споразумението се урежда с договор, в който се предвиждат стандартите на изпълнение, механизмите за ценови корекции и способите за разрешаване на спорове. Такова споразумение често се нарича споразумение за концесия за услуга от вида „изградяване-експлоатация-прехвърляне“, „рехабилитация-експлоатация-прехвърляне“ или „публично-частно“ споразумение.

⁽⁶²⁾ Позоваването се отнася до *Общите положения за изготвяне и представяне на финансовите отчети* на КМСС, приети от СМСС през 2001 г. и действащи към момента на съставяне на Разяснението.

⁽⁶³⁾ Заглавието на Разяснение 29 на ПКР, което преди беше *Оповестяване – споразумения за концесия за услуги*, бе изменено с Разяснение 12 на КРМСФО.

- 3 Отличителна черта на тези споразумения за услуги е характерът на обществена услуга на задължението, поемано от оператора. Цел на публичната политика е услугите, свързани с инфраструктурата, да бъдат предоставяни на обществеността независимо от самоличността на доставчика на услугата. Споразумението за услуга задължава договорно оператора да предоставя обществената услуга от името на предприятието от публичния сектор. Други общи характеристики са:
- а) страната, която възлага споразумението за услуга (възложител) е предприятие от публичния сектор, включително държавен орган, или предприятие от частния сектор, на което е прехвърлена отговорността за услугата;
 - б) операторът отговаря поне частично за управлението на инфраструктурата и свързаните с нея услуги, а не действа просто като представител от името на възложителя;
 - в) договорът определя първоначалните цени, по които да се плаща на оператора, и урежда промените на цените през срока на споразумението за услуга;
 - г) операторът е длъжен да предаде инфраструктурата на възложителя в определено състояние в края на срока на споразумението, срещу малко или без никакво допълнително възнаграждение, независимо коя страна го е финансирала първоначално.

ОБХВАТ

- 4 Настоящото разяснение предоставя насоки за счетоводното отчитане от страна на операторите на публично-частните споразумения за концесия за услуги.
- 5 Настоящото разяснение се прилага за публично-частните споразумения за концесии за услуги, ако:
- а) възложителят контролира или регулира какви услуги трябва да предоставя операторът с инфраструктурата, на кого трябва да ги предоставя и на каква цена; и
 - б) възложителят контролира – чрез собственост, право на ползвател или по друг начин – всяко значително остатъчно участие в инфраструктурата в края на срока на споразумението.
- 6 Инфраструктурата, използвана в публично-частно споразумение за концесия за услуга през целия ѝ полезен живот (активи за целия живот), попада в обхвата на настоящото разяснение, ако са изпълнени условията по параграф 5, буква а). В параграфи НП1—НП8 се предоставят насоки за определяне дали и до каква степен публично-частните споразумения за концесия за услуги попадат в обхвата на настоящото разяснение.
- 7 Настоящото разяснение се прилага в следните две положения:
- а) инфраструктура, която операторът изгражда или придобива от трета страна за целите на споразумението за услуга; и
 - б) съществуваща инфраструктура, до която възложителят дава на оператора достъп за целите на споразумението за услуга.
- 8 В настоящото разяснение не се разглежда счетоводното отчитане на инфраструктура, която е била държана и призната като имоти, машини и съоръжения от оператора преди сключване на споразумението за услуга. За такава инфраструктура са прилагат изискванията за отписване на МСФО (изложени в МСС 16).
- 9 В настоящото разяснение не се разглежда счетоводното отчитане от страна на възложителите.

ВЪПРОСИ

- 10 В настоящото разяснение се излагат общите принципи за признаване и оценяване на задълженията и свързаните с тях права в споразумения за концесия за услуги. Изискванията за оповестяване на информацията относно споразуменията за концесия за услуги се съдържат в Разяснение 29 на ПКР. Разгледаните в настоящото разяснение въпроси са:

- а) отразяване на правата на оператора върху инфраструктурата;
- б) признаване и оценяване на възнаграждението по споразумението;
- в) услуги по изграждане или модернизиране;
- г) услуги по експлоатация;
- д) разходи по заеми;
- е) последващо счетоводно отразяване на финансов актив и нематериален актив; и
- ж) отчетни обекти, предоставени на оператора от възложителя.

КОНСЕНСУС

Отразяване на правата на оператора върху инфраструктурата

- 11 Инфраструктурата в обхвата на настоящото разяснение не се признава като имоти, машини и съоръжения на оператора, тъй като с договорното споразумение за услуга не се прехвърля правото на контрол върху използването на инфраструктурата за обществена услуга на оператора. Операторът има достъп да експлоатира инфраструктурата, за да предоставя обществената услуга от името на възложителя в съответствие с условията, определени в договора.

Признаване и оценяване на възнаграждението по споразумението

- 12 Съгласно условията на договорните споразумения от обхвата на настоящото разяснение операторът действа като доставчик на услуги. Операторът изгражда или модернизира инфраструктура (услуги по строителство или модернизация), използвана за предоставяне на обществена услуга, и експлоатира и поддържа тази инфраструктура (услуги по експлоатация) за определен срок.
- 13 Операторът признава и оценява прихода в съответствие с МСС 15 за услугите, които извършва. Естеството на възнаграждението определя последващото му счетоводно отразяване. Последващото счетоводно отчитане на полученото възнаграждение като финансов актив и като нематериален актив е разгледано подробно в параграфи 23—26 по-долу.

Услуги по изграждане или модернизиране

- 14 Операторът отчита услуги по изграждане или модернизиране в съответствие с МСФО 15.

Възнаграждение, плащано от възложителя на оператора

- 15 Ако операторът предоставя услуги по изграждане или модернизиране, полученото от оператора или дължимото от него възнаграждение се признава в съответствие с МСФО 15. Възнаграждението може да бъде права на:
- а) финансов актив или
 - б) нематериален актив.
- 16 Операторът признава финансов актив, доколкото има договорно право да получи парични средства или друг финансов актив от или по указание на възложителя за строителните услуги; възложителят има много малка свобода на преценка (ако има изобщо такава) за неизвършване на плащането, тъй като обикновено споразумението подлежи на принудително изпълнение по закон. Операторът има безусловно право да получи парични средства, ако възложителят договорно гарантира да плати на оператора (а) определени или определими суми или (б) недостига, ако има такъв, между платените от потребителите на обществената услуга суми и определените или определими суми, дори ако плащането е поставено под условие операторът да постигне определени изисквания за качество или ефективност на инфраструктурата.

- 17 Операторът признава нематериален актив, доколкото получава право (разрешение) да събира такса от потребителите на обществената услуга. Правото да се събира такса от потребителите на обществена услуга не е безусловно право на получаване на парични средства, тъй като сумите зависят от степента, до която обществеността ползва услугата.
- 18 Ако на оператора се плаща за строителните услуги отчасти с финансов актив и отчасти с нематериален актив, всеки компонент на възнаграждението на оператора се отчита поотделно. Полученото или дължимото възнаграждение по всеки компонент се признава първоначално в съответствие с МСФО 15.
- 19 Естеството на възнаграждението, плащано от възложителя на оператора, се определя на базата на условията на договора и относимото законодателство за договорите, когато такова съществува. Естеството на възнаграждението определя последващото отчитане, както е описано в параграфи 23—26. При все това и двата вида възнаграждение се квалифицират като актив по договор по време на изграждането или модернизирането в съответствие с МСФО 15.

Услуги по експлоатация

- 20 Операторът отчита услуги по експлоатация в съответствие с МСФО 15.

Договорни задължения за възстановяване на инфраструктурата до определено ниво на експлоатационна годност

- 21 Операторът може да има договорни задължения, които задължително трябва да изпълни като условие за своето разрешение (а) да поддържа инфраструктурата до определено ниво на експлоатационна годност или (б) да възстанови инфраструктурата до определено състояние, преди тя да бъде предадена на възложителя в края на споразумението за услуга. Тези договорни задължения за поддръжане или възстановяване на инфраструктурата, с изключение на какъвто и да е елемент на модернизиране (вж. параграф 14), се признава и оценява в съответствие с МСС 37, т.е. по най-надеждната приблизителна счетоводна оценка на разходите, които ще са необходими да се уреди настоящото задължение към края на отчетния период.

Разходи по заеми, понесени от оператора

- 22 В съответствие с МСС 23 разходите по заеми, отнасящи се към споразумението, се признават като разход през периода, през който са понесени, освен ако операторът има договорно право да получи нематериален актив (право на събиране на такса от потребителите на обществената услуга). В този случай разходите по заеми, отнасящи се към споразумението, се капитализират по време на етапа на изграждане в рамките на споразумението в съответствие с разрешеното алтернативно третиране по посочения стандарт.

Финансов актив

- 23 По отношение на финансовия актив, признат по силата на параграфи 16 и 18, се прилагат МСС 32 и МСФО 7 и 9.
- 24 Сумата, дължима от или по указание на възложителя, се отчита в съответствие с МСФО 9 по:
 - а) амортизирана стойност;
 - б) справедлива стойност през другия всеобхватен доход; или
 - в) справедлива стойност през печалбата или загубата.
- 25 Ако сумата, дължима от възложителя, се оценява по амортизирана стойност или по справедлива стойност през другия всеобхватен доход, МСФО 9 изисква лихвата, изчислена по метода на ефективния лихвен процент, да се признава в печалбата или загубата.

Нематериален актив

- 26 Към нематериален актив, признат в съответствие с параграфи 17 и 18, се прилага МСС 38. Параграфи 45-47 от МСС 38 предоставят насоки за оценяване на нематериалните активи, придобити в размяна срещу непаричен актив или активи или комбинация от парични и непарични активи.

Отчетни обекти, предоставени на оператора от възложителя

- 27 В съответствие с параграф 11 отчетните обекти от категорията на инфраструктурата, до които операторът е получил достъп от възложителя за целите на споразумението за услуга, не се признават като имоти, машини и съоръжения на оператора. Възложителят може също да предостави и други отчетни обекти на оператора, които операторът да държи или с които да се разпорежда по свое усмотрение. Ако такива активи представляват част от възнаграждението, дължимо от възложителя за услугите, те не са безвъзмездни средства, предоставени от държавата, съгласно определението в МСС 20. Вместо това те се отчитат като част от цената на сделката съгласно определението в МСФО 15.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 28 Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2008 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 януари 2008 г., то оповестява този факт.
- 28Г С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., бяха изменен раздел „Позовавания“ и параграфи 13—15, 18—20 и 27. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.
- 28Д С МСФО 9, издаден през юли 2014 г., бяха изменени параграфи 23—25 и бяха заличени параграфи 28А—28В. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.
- 28Е С МСФО 16, издаден през януари 2016 г., бе изменен параграф 20. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 16.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- 29 Съгласно параграф 30, промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8, т.е. с обратна сила.
- 30 Ако за конкретно споразумение за услуга е практически невъзможно операторът да прилага настоящото разяснение с обратна сила към началото на най-ранния представен период, той:
- признава финансовите активи и нематериалните активи, които са съществували към началото на най-ранния представен период;
 - използва предишните балансови стойности на тези финансови и нематериални активи (както и да са класифицирани преди) като техни балансови стойности към тази дата; и
 - проверява признатите към тази дата финансови и нематериални активи за обезценка, освен ако това е практически неприложимо, в който случай сумите се проверяват за обезценка към началото на текущия период.

Допълнение А

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от настоящото разяснение.

ОБХВАТ (параграф 5)

НП1 В параграф 5 от настоящото разяснение се определя, че дадена инфраструктура е в обхвата на разяснението, когато са налице следните условия:

- а) възложителят контролира или регулира какви услуги трябва да предоставя операторът с инфраструктурата, на кого трябва да ги предоставя и на каква цена; и
- б) възложителят контролира – чрез собственост, право на ползвател или по друг начин – всяко значително остатъчно участие в инфраструктурата в края на срока на споразумението.

НП2 Контролът или регулирането, споменати в условието по буква а), може да са по силата на договор или по друг начин (например чрез регулаторен орган) и да включват обстоятелства, при които възложителят купува целия краен продукт, както и такива, при които целият или част от крайния продукт се купува от други потребители. При прилагането на това условие възложителят и всички свързани страни се разглеждат заедно. Ако възложителят е предприятие от публичния сектор, публичният сектор като цяло, заедно с всички регулаторни органи, действащи в обществен интерес, са разглеждат като свързани с възложителя за целите на настоящото разяснение.

НП3 За целите на условието по буква а) възложителят не е необходимо да има пълен контрол над цената: достатъчно е цената да бъде регулирана от възложителя, по договор или от регулаторен орган, например чрез механизъм за определяне на горна граница. Условието обаче трябва да се прилага към същността на споразумението. Несъществени характеристики, например горна граница, която се прилага само при много редки обстоятелства, се пренебрегват. И обратно, ако например даден договор предвижда даване на свобода на оператора да определя цените, но всяка надвишаваща печалба се връща на възложителя, на възвращаемостта на оператора е поставена горна граница и е изпълнен ценовият елемент на проверката за контрол.

НП4 За целите на условието по буква б) контролът на възложителя върху всякакво значително остатъчно участие трябва едновременно да ограничава практическата възможност на оператора да продаде или заложи инфраструктурата и да дава на възложителя непрекъснато право на ползване през целия срок на споразумението. Остатъчното участие в инфраструктурата е приблизително изчислената текуща стойност на инфраструктурата, сякаш тя вече е на възрастта и в състоянието, които се очакват в края на срока на споразумението.

НП5 Трябва да се прави разграничение между контрол и управление. Ако възложителят задържи както степента на контрол, описана в параграф 5(а), така и каквото и да е остатъчно участие в инфраструктурата, операторът само управлява инфраструктурата от името на възложителя – макар че в много случаи той може да има широка управленска свобода на преценка.

НП6 Условия (а) и (б) заедно определят кога инфраструктурата, включително всички необходими подмени на елементи (вж. параграф 21), се контролира от възложителя през целия ѝ полезен живот. Ако например операторът трябва да подмени част от инфраструктурата през срока на споразумението (например горния пласт на път или покрива на сграда), отчетният обект от категорията на инфраструктурата се разглежда като цяло. Така условие (б) е изпълнено за цялата инфраструктура, включително подменената част, ако възложителят контролира каквото и да е значително остатъчно участие в окончателната подмяна на тази част.

НП7 Понякога използването на инфраструктура се регулира отчасти по начина, описан в параграф 5(а) и отчасти е нерегулирано. Тези споразумения обаче приемат многообразни форми:

- а) всяка инфраструктура, която е физически отделима и може да се експлоатира самостоятелно и отговаря на определението за единица, генерираща парични потоци, както е определена в МСС 36, се анализира отделно, ако се използва изцяло за нерегулирани цели. Например, това може да е валидно за частно крило на болница, където останалата част от болницата се използва от възложителя за лечение на пациенти по обществената схема.

б) когато напълно спомагателни дейности (например магазин в болницата) са нерегулирани, проверките за контрол се прилагат така, сякаш тези дейности не съществуват, тъй като в случаите, когато възложителят контролира услугите по начина, описан в параграф 5, наличието на спомагателните дейности не накърнява контрола на възложителя върху инфраструктурата.

НП8 Операторът може да има право да ползва отделната инфраструктура, описана в параграф НП7, буква а) или съоръженията, използвани за предоставяне на спомагателните нерегулирани услуги, описани в параграф НП7, буква б). Във всеки от случаите може по същество да е налице лизинг от възложителя към оператора; в такъв случай той се отчита в съответствие с МСФО 16.

РАЗЯСНЕНИЕ 14 НА КРМСФО

МСС 19 – Ограничението на актив по план с дефинирани доходи, минимални изисквания за финансиране и тяхното взаимодействие

ПОЗОВАВАНИЯ

- МСС 1 *Представяне на финансови отчети*
- МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*
- МСС 19 *Доходи на наетите лица* (изменен през 2011 г.)
- МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

- 1 Параграф 64 от МСС 19 ограничава оценката на нетен актив по план с дефинирани доходи до по-малката стойност измежду излишъка по плана с дефинирани доходи и тавана на актива. Параграф 8 от МСС 19 определя тавана на актива като „настоящата стойност на всички разполагаеми икономически ползи под формата на възстановени от плана средства или бъдещи намаления на вноските по плана“. Възникват въпроси относно това, кога възстановените от плана средства или намаленията на бъдещите вноски по плана следва да се считат за разполагаеми, особено когато съществува изискване за минимално финансиране.
- 2 Минимални изисквания за финансиране съществуват в много страни с цел повишаване на сигурността на направеното обещание за доходи след напускане на членовете на план за доходи на наетите лица. Тези изисквания обикновено определят минимален размер или ниво на вноските, които трябва да се правят в плана за определен период от време. Следователно минималното изискване за финансиране може да ограничи способността на предприятието да намали бъдещите вноски.
- 3 Освен това ограничението върху оценката на актив по план с дефинирани доходи може да направи минималното изискване за финансиране обременяващо. Обикновено изискването за извършване на вноски в плана не би засегнало оценката на актив или пасив по план с дефинирани доходи. Това е така, защото вноската, след като бъде платена, става актив на плана, следователно допълнителният нетен пасив е нулев. Минималното изискване за финансиране обаче може да породи пасив, ако изискваните вноски няма да са разполагаеми за предприятието, след като бъдат платени.
- 3А През ноември 2009 г. Съветът по Международните счетоводни стандарти измени Разяснение 14 на КРМСФО, за да бъдат премахнати определени нежелани последици вследствие на счетоводното отразяване на предварителните плащания на бъдещи вноски в някои случаи, когато съществува минимално изискване за финансиране.

ОБХВАТ

- 4 Настоящото разяснение се прилага за всички дефинирани доходи след напускане и други дългосрочни дефинирани доходи на наетите лица.
- 5 За целите на настоящето разяснение минимални изисквания за финансиране са всякакви изисквания за финансиране на план за доходи след напускане или друг план за дългосрочни дефинирани доходи.

ВЪПРОСИ

- 6 Разгледаните в настоящето разяснение въпроси са:
 - а) кога възстановяването на средства по плана или намаленията на бъдещите вноски се считат за разполагаеми в съответствие с определението за таван на актива по параграф 8 от МСС 19;
 - б) как минималното изискване за финансиране може да засегне разполагаемостта на намаленията на бъдещите вноски;
 - в) кога минималното изискване за финансиране може да породи пасив.

КОНСЕНСУС

Разполагаемост на възстановяването на средства по плана или намалението на бъдещите вноски

- 7 Предприятието определя располагаемостта на възстановяването на средства по плана или намалението на бъдещите вноски в съответствие с условията на плана и законовите изисквания на юрисдикцията на плана.
- 8 Икономическа полза под формата на възстановяване на средства по плана или намаление на бъдещите вноски е разполагаема, ако предприятието може да ги реализира в някакъв момент от времетраенето на плана или когато пасивите по плана бъдат уредени. По-конкретно такава икономическа полза може да бъде разполагаема дори ако не е непосредствено реализируема към края на отчетния период.
- 9 Наличието на икономическа полза не зависи от това как предприятието възнамерява да използва излишъка. Предприятието следва да определи максималната икономическа полза, която е разполагаема от възстановяване на средства по плана, намаления на бъдещи вноски или съчетание от двете. Предприятието не признава икономическа полза от съчетание от възстановяване на средства и намаления на бъдещи вноски въз основа на предположения, които взаимно се изключват.
- 10 В съответствие с МСС 1 предприятието оповестява информация за ключовите източници на несигурност на приблизителната оценка към края на отчетния период, които носят сериозен риск от предизвикване на съществена корекция на балансовата стойност на нетния актив или пасив, признат в отчета за финансовото състояние. Това може да включва оповестяване на всякакви ограничения върху настоящата реализируемост на излишъка или оповестяване на принципа, използван за определяне на размера на разполагаемата икономическа полза.

Икономическата полза във вид на възстановяване на средства по плана

Правото на възстановяване на средства

- 11 Възстановяване на средства по план е разполагаемо за предприятието, ако предприятието има безусловно право на възстановяване на средства:
 - а) през времетраенето на плана, без да се прави предположението, че пасивите по плана трябва да бъдат уредени, за да се получи възстановяването на средства (напр. в някои юрисдикции предприятието може да има право на възстановяване на средства през времетраенето на плана, независимо дали са уредени пасивите по плана); или
 - б) като се направи предположение за постепенно уреждане на пасивите по плана във времето, докато наетите лица напуснат плана; или
 - в) като се направи предположение за пълно уреждане на пасивите по плана в еднократно събитие (например ликвидация на плана).

Безусловно право на възстановяване на средства по план може да съществува независимо от равнището на финансиране на плана към края на отчетния период.

- 12 Ако правото на предприятието на възстановяване на средства от излишъка зависи от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не са изцяло под негов контрол, предприятието няма безусловно право и не признава актив.

Оценяване на икономическата полза

- 13 Предприятието оценява разполагаемата икономическа полза като възстановяване на средства в размер на излишъка към края на отчетния период (което е справедливата стойност на активите по плана минус настоящата стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи), което предприятието има право да получи като възстановяване на средства, минус всякакви свързани с това разходи. Например, ако възстановяването на средства по план подлежи на данъчно облагане, различно от данък върху дохода, предприятието оценява размера на възстановените средства нетно от данъка.
- 14 При оценката на размера на разполагаемото възстановяване на средства, когато планът се ликвидира (параграф 11, буква в)), предприятието включва разходите по плана за уреждане на пасивите по плана и извършване на възстановяването на средства. Например, предприятието следва да приспадне професионалните хонорари, ако те се плащат от плана, а не от предприятието, както и разходите за всякакви застрахователни премии, които може да са необходими за обезпечаване на пасива при ликвидация.

- 15 Ако размерът на възстановяването на средства е определен като пълния размер или част от излишъка, а не като фиксирана сума, предприятието не прави корекция за стойността на парите във времето, дори когато възстановяването на средства е реализируемо само на бъдеща дата.

Икономическата полза във вид на намаление на вноската

- 16 Ако не съществува минимално изискване за финансиране по отношение на вноските, свързани с бъдещия трудов стаж, икономическата полза, разполагаема под формата на намаление на бъдещите вноски, представлява бъдещите разходи за трудов стаж за предприятието за всеки период през по краткия срок измежду следните два: очакваното времетраене на плана или очаквания живот на предприятието. Бъдещите разходи за трудов стаж за предприятието изключват сумите, които ще бъдат понесени от наетите лица.
- 17 Предприятието определя бъдещите разходи за трудов стаж, като използва предположения, последователни с тези, които са използвани за определяне на задължението за изплащане на дефинирани доходи, и на ситуацията, съществуваща към края на отчетния период, както е определено в МСС 19. Следователно, предприятието не може да направи предположение за промяна в доходите, които трябва да се осигурят от плана в бъдеще, докато планът не бъде променен, и приема, че работната сила ще бъде непроменлива в бъдеще, освен ако направи съкращение на броя на наетите лица, обхванати от плана. Във втория случай предположението за бъдещата работна сила трябва да включва съкращението.

Ефектът от минимално изискване за финансиране върху разполагаемата икономическа полза като намаление на бъдещите вноски

- 18 Предприятието следва да анализира всякакво минимално изискване за финансиране към дадена дата по отношение на вноските, които са необходими да покрият а) всякакъв съществуващ недостиг в базата за минимално финансиране за минал трудов стаж и б) бъдещия трудов стаж.
- 19 Вноските за покриване на всякакъв съществуващ недостиг на база минимално финансиране по отношение на положения вече труд не засягат бъдещите вноски за бъдещ труд. Те може да породят пасив в съответствие с параграфи 23—26.
- 20 Ако съществува минимално изискване за финансиране по отношение на вноските, свързани с бъдещия трудов стаж, икономическата полза под формата на намаление на бъдещите вноски е сборът от:
- а) всяка сума, която намалява свързаните с минималното изискване за финансиране бъдещи вноски за бъдещ трудов стаж, тъй като предприятието е извършило предварително плащане (т.е. платило е сумата, преди тя да стане изискуема); и
- б) приблизително оценените бъдещи разходи за трудов стаж през всеки период в съответствие с параграфи 16 и 17 минус приблизително оценените вноски за минимално финансиране, които биха били необходими за бъдещ трудов стаж през тези периоди, ако не е било извършено посоченото в буква а) предварително плащане.
- 21 Предприятието оценява предварително свързаните с минималното изискване за финансиране бъдещи вноски за бъдещ трудов стаж, вземайки предвид ефекта от всякакъв съществуващ излишък, определен с помощта на базата за минимално финансиране, но изключващ посоченото в параграф 20, буква а) предварително плащане. Предприятието следва да използва предположения, съответстващи на базата за минимално финансиране, и по отношение на всякакви фактори, непосочени в тази база, предположения, съответстващи на използваните за определяне на задължението по изплащане на дефинирани доходи и на ситуацията, съществуваща към края на отчетния период, както е определено в МСС 19. Предварителната оценка следва да включва всякакви промени, очаквани в резултат на плащане от страна на предприятието на минималните вноски, когато те станат изискуеми. Предварителната оценка обаче не включва ефекта от очакваните промени в условията на базата за минимално финансиране, които не са почти приети или не са договорени към края на отчетния период.
- 22 Когато предприятието определи описаната в параграф 20, буква б) сума, ако през даден период свързаните с минималното изискване за финансиране бъдещи вноски за бъдещ трудов стаж надхвърлят бъдещите разходи за трудов стаж по МСС 19, това превишение намалява размера на икономическата полза, разполагаема под формата на намаление на бъдещите вноски. При все това описаната в параграф 20, буква б) сума не може да бъде по-малка от нула.

Кога минималното изискване за финансиране може да породи пасив

- 23 Ако предприятието има задължение по силата на минимално изискване за финансиране да плаща вноски, за да покрие съществуващ недостиг на база минимално финансиране по отношение на вече положен труд, предприятието определя дали дължимите вноски ще бъдат разполагаеми като възстановяване на средства или намаление на бъдещи вноски, след като бъдат платени на плана.
- 24 Доколкото дължимите вноски няма да бъдат разполагаеми, след като бъдат платени на плана, предприятието признава пасив, когато възникне задължението. Пасивът намалява нетния актив по план с дефинирани доходи или увеличава нетния пасив по план с дефинирани доходи, така че не се очаква печалба или загуба в резултат на прилагането на параграф 64 от МСС 19, когато вноските бъдат платени.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 27 Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2008 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане.
- 27 А С МСС 1 (преработен през 2007 г.) бе изменена терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това с него бе изменен и параграф 26. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.
- 27 Б С документа, озаглавен *Предварителни плащания в рамките на изискването за минимално финансиране*, се добавя параграф 3А и се изменят параграфи 16—18 и 20—22. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2011 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.
- 27 В С МСС 19 (изменен през 2011 г.) бяха изменени параграфи 1, 6, 17 и 24, и бяха заличени параграфи 25 и 26. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСС 19 (изменен през 2011 г.)

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- 28 Предприятието прилага настоящото разяснение от началото на първия период, представен в първите финансови отчети, за които то се прилага. Предприятието следва да признае всяка първоначална корекция, възникваща от прилагането на настоящото разяснение, в неразпределената печалба в началото на този период.
- 29 Предприятието прилага измененията в параграфи 3А, 16—18 и 20—22 от началото на най-ранния сравнителен период, представен в първите финансови отчети, в които предприятието прилага настоящото разяснение. Ако предприятието е приложило предварително настоящото разяснение, преди да приложи измененията, то признава корекцията, получена вследствие на прилагането на измененията, в неразпределената печалба към началото на най-ранния представен сравнителен период.

РАЗЯСНЕНИЕ 16 НА КРМСФО

Хеджиране на нетна инвестиция в предприятие в чужбина

ПОЗОВАВАНИЯ

- МСФО 9 *Финансови инструменти*
- МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*
- МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове*

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

- 1 Много отчитащи се предприятия имат инвестиции в предприятия в чужбина (съгласно определението в МСС 21, параграф 8). Тези предприятия в чужбина може да са дъщерни дружества, асоциирани дружества, съвместни предприятия или клонове. МСС 21 изисква предприятието да определи функционалната валута на всяко от своите предприятия в чужбина като валута на първичната икономическа среда на това предприятие в чужбина. При преизчисляване на резултатите и финансовото състояние на предприятие в чужбина във валутата на представяне отчитащото се предприятие е длъжно да признава курсовите разлики в другия всеобхватен доход до освобождаване от предприятието в чужбина.
- 2 Отчитането на хеджиране на валутния риск, произтичащ от нетна инвестиция в предприятие в чужбина, се прилага само когато нетните активи на това предприятие в чужбина са включени във финансовите отчети⁽⁶⁴⁾. Хеджираната позиция по отношение на валутния риск, произтичащ от нетната инвестиция в предприятие в чужбина, може да бъде размер на нетните активи, равен или по-нисък от балансовата стойност на нетните активи на предприятието в чужбина.
- 3 МСФО 9 изисква определяне на допустима хеджирана позиция и допустими хеджиращи инструменти във взаимоотношение на отчитане на хеджирането. Ако има определено хеджиращо взаимоотношение, в случай на хеджиране на нетна инвестиция, печалбата или загубата от хеджиращия инструмент, който е определен като ефективно хеджиране на нетната инвестиция, се признава в другия всеобхватен доход и се включва в курсовите разлики, възникващи от преизчисляване на резултатите и финансовото състояние на предприятието в чужбина.
- 4 Предприятие с множество предприятия в чужбина може да е изложено на редица валутни рискове. Настоящото разяснение предоставя насоки за установяване на валутните рискове, отговарящи на изискванията за хеджиран риск при хеджиране на нетна инвестиция в предприятие в чужбина.
- 5 МСФО 9 позволява предприятието да определи деривативен или недеривативен финансов инструмент (или комбинация от деривативен и недеривативен финансови инструменти) като хеджиращи инструменти за валутния риск. Настоящото разяснение предоставя насоки къде в групата трябва да се държат хеджиращите инструменти, с които се хеджира нетна инвестиция в предприятие в чужбина, за да отговорят на изискванията за отчитане на хеджирането.
- 6 По силата на МСС 21 и МСФО 9 се изисква съвкупните размери, признати в другия всеобхватен доход, отнасящи се както към курсовите разлики, възникващи от преизчисляване (превалутиране) на резултатите и финансовото състояние на предприятие в чужбина, така и към печалбата или загубата от хеджиращ инструмент, който е определен като ефективно хеджиране на нетната инвестиция, да бъдат прекласифицирани от собствения капитал към печалбата или загубата като корекция от прекласификация, когато предприятието майка се освободи от предприятието в чужбина. Настоящото разяснение предоставя насоки как предприятието следва да определи сумите, които трябва да се прекласифицират от собствения капитал към печалбата или загубата както за хеджиращия инструмент, така и за хеджираната позиция.

ОБХВАТ

- 7 Настоящото разяснение се прилага към предприятие, което хеджира валутния риск, произтичащ от неговите нетни инвестиции в предприятия в чужбина, и желае да изпълни изискванията за отчитане на хеджирането в съответствие с МСФО 9. За удобство в настоящото разяснение такова предприятие се нарича предприятие майка, а финансовите отчети, в които са включени нетните активи на предприятията в чужбина – консолидирани финансови отчети. Всички препратки към предприятието майка се прилагат равносилно към предприятието, което има нетна инвестиция в предприятие в чужбина, която е съвместно предприятие, асоциирано предприятие или клон.

⁽⁶⁴⁾ Такъв ще бъде случаят при консолидирани финансови отчети, финансови отчети, в които инвестициите като асоциирани предприятия или съвместни предприятия се отчитат по метода на собствения капитал, и финансови отчети, които включват клон или съвместна дейност според определението в МСФО 11 *Съвместни споразумения*.

- 8 Настоящото разяснение се прилага само за хеджирането на нетни инвестиции в предприятия в чужбина; то не следва да се прилага по аналогия към отчитане на други видове хеджиране.

ВЪПРОСИ

- 9 Инвестиции в предприятия в чужбина може да бъдат държани пряко от предприятие майка или косвено от негово дъщерно предприятие или дъщерни предприятия. Разгледаните в настоящето разяснение въпроси са:

а) *характерът на хеджирания риск и сумата на хеджираната позиция, за които може да се определи хеджиращо взаимоотношение:*

i) дали предприятието майка може да определи като хеджиран риск само курсовите разлики, произтичащи от разликата между функционалните валути на предприятието майка и неговото предприятие в чужбина, или може да определи също като хеджиран риск курсовите разлики, произтичащи от разликата между валутата на представяне в консолидираните финансови отчети на предприятието майка и функционалната валута на предприятието в чужбина;

ii) ако предприятието майка държи предприятието в чужбина косвено, дали хеджираният риск може да включва само курсовите разлики, произтичащи от разликата във функционалните валути на предприятието в чужбина и неговото непосредствено предприятие майка, или хеджираният риск може да включва също курсовите разлики между функционалната валута на предприятието в чужбина и всяко междинно или крайно предприятие майка (т.е. дали фактът, че нетната инвестиция в предприятието в чужбина се държи чрез междинно предприятие майка засяга икономическия риск на крайното предприятие майка);

б) *къде в групата може да се държи хеджиращият инструмент:*

i) дали може да се установи отговарящо на изискванията взаимоотношение на отчитане на хеджирането само ако предприятието, хеджиращо своята нетна инвестиция, е страна по хеджиращия инструмент, или всяко предприятие в групата, независимо от функционалната си валута, може да държи хеджиращия инструмент;

ii) дали характерът на хеджиращия инструмент (деривативен или недеривативен) или методът на консолидация засяга оценката на ефективността на хеджирането;

в) *какви суми следва да се прекласифицират от собствения капитал към печалбата или загубата като корекции за прекласифициране при освобождаване от предприятието в чужбина:*

i) при освобождаване от предприятие в чужбина, което е било хеджирано, какви суми от резерва от превалутиране на предприятието майка по отношение на хеджиращия инструмент и по отношение на това предприятие в чужбина следва да се прекласифицират от собствения капитал към печалбата или загубата в консолидираните финансови отчети на предприятието майка;

ii) дали методът на консолидация засяга определянето на сумите, които трябва да се прекласифицират от собствения капитал към печалбата или загубата.

КОНСЕНСУС

Естество на хеджирания риск и сумата на хеджираната позиция, за които може да се определи хеджиращо взаимоотношение

- 10 Отчитането на хеджиране може да се прилага само за курсовите разлики, възникващи между функционалната валута на предприятието в чужбина и функционалната валута на предприятието майка.

- 11 При хеджиране на валутните рискове, възникващи от нетна инвестиция в предприятие в чужбина, хеджираната позиция може да бъде размер на нетните активи, равен или по-нисък от балансовата стойност на нетните активи на предприятието в чужбина в консолидираните финансови отчети на предприятието майка. Балансовата стойност на нетните активи на предприятието в чужбина, която може да бъде определена като хеджирана позиция в консолидираните финансови отчети на предприятието майка, зависи от това дали предприятието — майка на предприятието в чужбина, от по-ниско ниво е прилагало отчитане на хеджиране за всички или част от нетните активи на това предприятие в чужбина и това отчитане е било запазено в консолидираните финансови отчети на предприятието майка.
- 12 Хеджираният риск може да се определи като валутната експозиция, възникваща между функционалната валута на предприятието в чужбина и функционалната валута на предприятието майка (непосредствено, междинно или крайно предприятие майка) на това предприятие в чужбина. Фактът, че нетната инвестиция се държи чрез междинно предприятие майка, не засяга естеството на икономическия риск, възникващ от валутната експозиция на крайното предприятие майка.
- 13 Експозиция към валутен риск, възникващ от нетна инвестиция в предприятие в чужбина, може да отговаря на изискванията за отчитане на хеджиране само веднъж в консолидираните финансови отчети. Следователно ако едни и същи нетни активи на предприятие в чужбина са хеджирани от повече от едно предприятие майка в рамките на групата (например и пряко, и косвено предприятие майка) за един и същи риск, само едно хеджиращо взаимоотношение ще отговаря на изискванията за отчитане на хеджиране в консолидираните финансови отчети на крайното предприятие майка. Хеджиращо взаимоотношение, определено от едно предприятие майка в неговите консолидирани финансови отчети, не следва да се води от предприятие майка на по-високо ниво. Ако обаче не е водено от предприятие майка на по-високо ниво, отчитането на хеджиране от предприятието майка на по-ниско ниво задължително се сторнира, преди да се признае отчитане на хеджиране от предприятието майка на по-високо ниво.

Къде може да се държи хеджиращият инструмент

- 14 Деривативен или недеривативен инструмент (или комбинация от деривативен или недеривативен инструменти) може да се определи като хеджиращ инструмент при хеджиране на нетна инвестиция в предприятие в чужбина. Хеджиращият инструмент(и) може да бъде държан от всяко предприятие или предприятия в рамките на групата при условие че са удовлетворени изискванията за определяне, документиране и ефективност по параграф 6.4.1 от МСФО 9, отнасящи се до хеджирането на нетна инвестиция. По-конкретно, стратегията на хеджиране на групата следва да бъде ясно документирана поради възможността от различни определяния на различни нива в групата.
- 15 За целите на оценяване на ефективността, промяната в стойността на хеджиращия инструмент по отношение на валутния риск се изчислява чрез препратка към функционалната валута на предприятието-майка, спрямо функционалната валута на което се измерва хеджираният риск, в съответствие с документацията на отчитането на хеджирането. В зависимост от това къде се държи хеджиращият инструмент, при отсъствие на отчитане на хеджиране общият размер на промяната в стойността може да се признае в печалба или загуба, в друг всеобхватен доход или и двете. Оценката на ефективността обаче не се засяга от това, дали промяната в стойността на хеджиращия инструмент е призната в печалбата или загубата или в другия всеобхватен доход. Като част от прилагането на отчитане на хеджирането, цялата ефективна част от промяната се включва в другия всеобхватен доход. Оценката на ефективността не се засяга от това дали хеджиращият инструмент е деривативен или недеривативен инструмент или от метода на консолидация.

Освобождаване от хеджирано предприятие в чужбина

- 16 При освобождаване от предприятие в чужбина, което е било хеджирано, сумата, прекласифицирана към печалбата или загубата като корекция от прекласификация от резерва от превалутиране в консолидираните финансови отчети на предприятието майка по отношение на хеджиращия инструмент, е сумата, чието установяване се изисква съгласно параграф 6.5.14 от МСФО 9. Тази сума е съвкупната печалба или загуба от хеджиращия инструмент, която е била определена като ефективно хеджиране.

- 17 Сумата, прекласифицирана към печалбата или загубата от резерва от превалутиране в консолидираните финансови отчети на предприятието майка по отношение на нетната инвестиция в това предприятие в чужбина в съответствие с МСС 21, параграф 48, е сумата, включена в този резерв от превалутиране на предприятието майка по отношение на това предприятие в чужбина. В консолидираните финансови отчети на крайното предприятие майка съвкупната нетна сума, призната в резерва от превалутиране по отношение на всички предприятия в чужбина, не се засяга от метода на консолидация. Дали обаче крайното предприятие майка използва прекия метод на консолидация или метода „стъпка по стъпка“⁽⁶⁵⁾, може да засегне сумата, включена в неговия резерв от превалутиране по отношение на отделно предприятие в чужбина. Използването на метода на консолидация „стъпка по стъпка“ може да доведе до прекласифициране към печалбата или загубата на сума, различна от тази, използвана за определяне ефективността на хеджирането. Тази разлика може да се отстрани, като се определи сумата, отнасяща се до това предприятие в чужбина, която би възникнала, ако бе използван прекият метод на консолидация. Тази корекция не се изисква от МСС 21. Това обаче е избор в рамките на счетоводната политика, който трябва да се следва последователно за всички нетни инвестиции.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 18 Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на 1 октомври 2008 година или след тази дата. Предприятието прилага изменението на параграф 14, въведено с изданието през април 2009 г. документ, озаглавен *Подобрения на МСФО*, за годишните периоди, започващи на 1 юли 2009 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане и на двете. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 октомври 2008 г., или изменението на параграф 14 преди 1 юли 2009 г., то оповестява този факт.
- 18Б С МСФО 9, издаден през юли 2014 г., бяха изменени параграфи 3, 5—7, 14, 16, НП1 и НП8 и бе заличен параграф 18А. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- 19 МСС 8 определя как предприятието прилага промяна в счетоводната политика в резултат от първоначалното прилагане на дадено разяснение. Предприятието не е длъжно да спазва тези изисквания, когато прилага за първи път настоящото разяснение. Ако предприятието е определило хеджиращ инструмент като хеджиране на нетна инвестиция, но това хеджиране не отговаря на условията за отчитане на хеджиране по настоящото разяснение, предприятието прилага МСС 39, за да преустанови това отчитане на хеджиране без обратна сила.

⁽⁶⁵⁾ Прекият метод е методът на консолидация, при който финансовите отчети на предприятието в чужбина се преизчисляват пряко във функционалната валута на крайното предприятие майка. Методът „стъпка по стъпка“ е методът на консолидация, при който финансовите отчети на предприятието в чужбина първо се преизчисляват във функционалната валута на което и да е междинно предприятие майка (предприятия майки) и след това се преизчислява във функционалната валута на крайното предприятие майка (или във валутата на представяне, ако е различна).

Допълнение

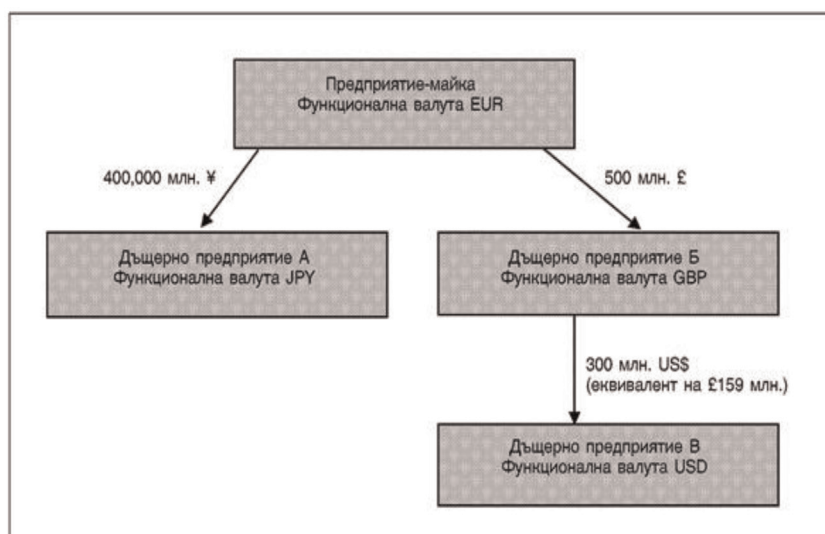
Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от настоящото разяснение.

НП1 Настоящото допълнение илюстрира прилагането на Разяснението при използване на посочената по-долу дружествена структура. Във всички случаи описаните хеджиращи взаимоотношения се подлагат на проверка за ефективност в съответствие с МСФО 9, макар че самата проверка не се разглежда в настоящото допълнение. Предприятието майка, което е крайното предприятие майка, представя своите консолидирани финансови отчети в своята функционална валута – евро (EUR). Всяко от дъщерните предприятия (дружества) е притежавано изцяло. Нетната инвестиция на предприятието майка от 500 милиона GBP в дъщерно предприятие Б (функционална валута британски лири — GBP) включва еквивалент на 159 млн. GBP от нетната инвестиция на дъщерно предприятие Б от 300 млн. USD в дъщерно предприятие В (функционална валута щатски долар — USD). С други думи, нетните активи на дъщерно предприятие Б, различни от нетната му инвестиция в дъщерно предприятие В, са 341 млн. GBP.

Характер на хеджиращия риск, за който може да се определи хеджиращо взаимоотношение (параграфи 10—13)

НП2 Предприятието майка може да хеджира нетната си инвестиция във всяко от дъщерните дружества А, Б и В срещу валутния риск между съответните им функционални валути (японски йени — JPY), британски лири и щатски долари) и еврото. Освен това предприятието майка може да хеджира валутния риск USD/GBP между функционалните валути на дъщерно предприятие Б и дъщерно предприятие В. В консолидираните си финансови отчети дъщерно предприятие Б може да хеджира своята нетна инвестиция в дъщерно предприятие В срещу валутния риск между техните функционални валути — щатски долари и британски лири. В следните примери определеният риск е валутният риск при спот сделки, тъй като хеджиращите инструменти не са деривативи. Ако хеджиращите инструменти бяха форуърдни договори, предприятието майка можеше да определи валутния риск при форуърдни сделки.



Сума на хеджираната позиция, за която може да се определи хеджиращо взаимоотношение (параграфи 10—13)

НП3 Предприятието майка желае да хеджира валутния риск от своята нетна инвестиция в дъщерно предприятие В. Да приемем, че дъщерно предприятие А има външен заем от 300 млн. US\$. Нетните активи на дъщерно предприятие А към началото на отчетния период са 400 000 млн. ¥, включително постъпленията от външния заем от 300 млн. US\$.

НП4 Хеджираната позиция може да бъде сума на нетни активи, равна или по-малка от балансовата стойност на нетната инвестиция на предприятието майка в дъщерно предприятие В (300 млн. US\$) в консолидираните му финансови отчети. В своите консолидирани финансови отчети предприятието майка може да определи външния заем от 300 млн. US\$ в дъщерно предприятие А като хеджиране на валутния риск на спот курса EUR/USD, свързан с неговата нетна инвестиция от 300 млн. US\$ в дъщерно предприятие В. В този случай и курсовата разлика EUR/USD по външния заем от 300 млн. US\$ в дъщерно предприятие А, и курсовата разлика EUR/USD в нетната инвестиция от 300 млн. US\$ в дъщерно предприятие В се включват в резерва от превалутиране в консолидираните финансови отчети на предприятието майка след прилагането на счетоводно отчитане на хеджирането.

НП5 При отсъствие на отчитане на хеджирането, общата курсова разлика USD/EUR по външния заем от 300 млн. US\$ в дъщерно предприятие А се признава в консолидираните финансови отчети на предприятието майка по следния начин:

— промяната в обменния курс по спот сделки USD/JPY, преизчислена в евро — в печалбата или загубата, и

— промяната в обменния курс по спот сделки JPY/EUR — в другия всеобхватен доход.

Вместо определянето в параграф НП4, в своите консолидирани финансови отчети предприятието майка може да определи външния заем от 300 млн. US\$ в дъщерно предприятие А като хеджиране на риска от спот обменния курс GBP/USD между дъщерно предприятие В и дъщерно предприятие Б. В този случай общата курсова разлика USD/EUR във външния заем от 300 млн. US\$ в дъщерно предприятие А се признава в консолидираните финансови отчети на предприятието майка по следния начин:

— промяната в обменния курс по спот сделки GBP/USD — в резерва от превалутиране, отнасящ се до дъщерно предприятие В,

— промяната в обменния курс по спот сделки курс GBP/JPY, преизчислена в евро — в печалбата или загубата, и

— промяната в обменния курс по спот сделки JPY/EUR — в другия всеобхватен доход.

НП6 Предприятието майка не може да определи външния заем от 300 млн. US\$ в дъщерно предприятие А като хеджиране нито на валутния риск по спот сделки EUR/USD, нито на валутния риск по спот сделки GBP/USD в своите консолидирани финансови отчети. Един хеджиращ инструмент може да хеджира един и същ определен риск само веднъж. Дъщерно предприятие Б не може да прилага отчитане на хеджиране в своите консолидирани финансови отчети, тъй като хеджиращият инструмент се държи извън рамките на групата, състояща се от дъщерно предприятие Б и дъщерно предприятие В.

Къде в групата може да се държи хеджиращият инструмент (параграфи 14 и 15)?

НП7 Както е отбелязано в параграф НП5, общата промяна в стойността по отношение на валутния риск на външния заем от 300 млн. US\$ в дъщерно предприятие А се записва както в печалбата или загубата (риск USD/JPY при спот сделки), и в другия всеобхватен доход (риск EUR/JPY при спот сделки) в консолидираните финансови отчети на предприятието майка при отсъствие на отчитане на хеджиране. И двете суми се включват с цел оценяване на ефективността на хеджирането, определено в параграф НП4, тъй като промяната в стойността и на хеджиращия инструмент, и на хеджираната позиция се изчисляват въз основа на еврото — функционалната валута на предприятието майка, спрямо щатския долар — функционалната валута на дъщерно предприятие В, в съответствие с документацията на хеджирането. Методът на консолидация (т.е. пряк метод или „стъпка по стъпка“) не засяга оценката на ефективността на хеджирането.

Суми, които се прекласифицират към печалбата или загубата при освобождаване от предприятието в чужбина (параграфи 16 и 17)

НП8 При освобождаването от дъщерно предприятие В сумите, прекласифицирани към печалбата или загубата в консолидираните финансови отчети на предприятието майка от неговия резерв от превалутиране (РП), са:

а) по отношение на външния заем от 300 млн. USD на дъщерно предприятие А сумата, която МСФО 9 изисква да бъде установена, т.е. общата промяна в стойността по отношение на валутния риск, призната в другия всеобхватен доход като ефективна част от хеджирането; и

б) по отношение на нетната инвестиция от 300 млн. US\$ в дъщерно предприятие В сумата, определена по метода на консолидация на предприятието. Ако предприятието майка използва прекия метод, неговият РП по отношение на дъщерно предприятие В ще се определи пряко от обменния курс EUR/USD. Ако предприятието майка използва метода „стъпка по стъпка“, неговият РП по отношение на дъщерно предприятие В ще се определи от РП, признат от дъщерно предприятие Б, като отразява обменния курс GBP/USD, преизчислен във функционалната валута на предприятието майка, използвайки обменния курс EUR/GBP. Използването от предприятието майка на метода на консолидация „стъпка по стъпка“ в предходни периоди не изисква, нито изключва то да определи размера на РП, който трябва да се прекласифицира, когато се освободи от дъщерно предприятие В, като сумата, която то би било признало, ако винаги бе използвало прекия метод, в зависимост от своята счетоводна политика.

Хеджиране на повече от едно предприятие в чужбина (параграфи 11, 13 и 15)

НП9 Следните примери илюстрират, че в консолидираните финансови отчети на предприятието майка рискът, който може да се хеджира, винаги е рискът между неговата функционална валута (евро) и функционалните валути на дъщерни предприятия Б и В. Без значение как са определени хеджиранията, максималните суми, които може да представляват ефективни хеджирания, които се включват в резерва от превалутиране в консолидираните финансови отчети на предприятието майка, когато и двете предприятия в чужбина са хеджирани, са 300 млн. US\$ за риска EUR/USD и 341 млн. £ за риска EUR/GBP. Другите промени в стойността, дължащи се на промени в обменните курсове, се включват в консолидираната печалба или загуба на предприятието майка. Разбира се, възможно е предприятието майка да определи 300 млн. US\$ само за промени в обменния курс при спот сделки USD/GBP или 500 млн. £ само за промени в обменния курс при спот сделки GBP/EUR.

Предприятието майка държи хеджиращи инструменти и в USD, и в GBP

НП10 Предприятието майка може да желае да хеджира валутния риск по отношение на своята нетна инвестиция в дъщерно предприятие Б, както и този по отношение на дъщерно предприятие В. Да приемем, че предприятието майка държи подходящи хеджиращи инструменти, деноминирани в щатски долари и британски лири, които може да определи като хеджирания на своите нетни инвестиции в дъщерно предприятие Б и дъщерно предприятие В. Определянията, които предприятието майка може да направи в своите консолидирани финансови отчети, включват следното, без да се ограничават до него:

а) Хеджиращ инструмент на стойност 300 млн. US\$, определен като хеджиране на нетната инвестиция от 300 млн. US\$ в дъщерно предприятие В, като рискът е валутната спот експозиция (EUR/USD) между предприятието майка и дъщерно дружество В, и хеджиращ инструмент до 341 млн. £, определен като хеджиране на нетната инвестиция от 341 млн. £ в дъщерно предприятие Б, като рискът е валутната спот експозиция (EUR/GBP) между предприятието майка и дъщерно дружество Б.

б) Хеджиращ инструмент на стойност 300 млн. US\$, определен като хеджиране на нетната инвестиция от 300 млн. US\$ в дъщерно предприятие В, като рискът е валутната спот експозиция (GBP/USD) между дъщерно предприятие Б и дъщерно предприятие В, и хеджиращ инструмент до 500 млн. £, определен като хеджиране на нетната инвестиция от 500 млн. £ в дъщерно предприятие Б, като рискът е валутната спот експозиция (EUR/GBP) между предприятието майка и дъщерно предприятие Б.

НП11 Рискът EUR/USD от нетната инвестиция на предприятието майка в дъщерно предприятие В е различен от риска EUR/GBP от нетната инвестиция на предприятието майка в дъщерно предприятие Б. В случая, описан в параграф НП10 а) обаче, чрез определянето на хеджиращия инструмент в USD, който държи, предприятието майка изцяло е хеджирало риска EUR/USD от нетната си инвестиция в дъщерно предприятие В. Ако предприятието майка е определило и инструмент в GBP, който държи, като хеджиране на своята нетна инвестиция от 500 млн. £ в дъщерно предприятие Б, 159 млн. £ от тази нетна инвестиция, представляващи равностойността в GBP на неговата нетна инвестиция в USD в дъщерно предприятие В, ще бъдат хеджирани два пъти за риска GBP/EUR в консолидираните финансови отчети на предприятието майка.

НП12 В случая, описан в параграф НП10 б), ако предприятието майка определи хеджирания риск като валутната експозиция при спот курс (GBP/USD) между дъщерно предприятие Б и дъщерно предприятие В, само частта GBP/USD от промяната в стойността на неговия хеджиращ инструмент от 300 млн. US\$ се включва в резерва от превалутиране на предприятието майка към дъщерно предприятие В. Тъй като определянето на риска на USD/GBP между дъщерни предприятия Б и В не се включва в риска GBP/EUR, предприятието майка може също да определи до 500 млн. £ от своята нетна инвестиция в дъщерно предприятие Б, като рискът е валутната спот експозиция (GBP/EUR) между предприятието майка и дъщерно предприятие Б.

Дъщерно предприятие Б държи хеджиращ инструмент в USD

- НП13 Да приемем, че дъщерно предприятие Б държи външен дълг от 300 млн. US\$, постъпленията от който са прехвърлени на предприятието майка чрез междуфирмен заем, деноминиран в британски лири. Тъй като и активите, и пасивите му са се увеличили със 159 млн. £, нетните активи на дъщерно предприятие Б остават непроменени. Дъщерно предприятие Б би могло да определи външния дълг като хеджиране на риска GBP/USD по своята нетна инвестиция в дъщерно предприятие В в своите консолидирани финансови отчети. Предприятието майка би могло да поддържа определянето от дъщерно предприятие Б на този хеджиращ инструмент като хеджиране на неговата нетна инвестиция от 300 млн. US\$ в дъщерно предприятие В за риска GBP/USD (вж. параграф 13) и предприятието майка би могло да определи хеджиращия инструмент в GBP, който то държи, като хеджиране на цялата нетна инвестиция от 500 млн. £ в дъщерно предприятие Б. Първото хеджиране, определено от дъщерно предприятие Б, ще бъде оценено въз основа на функционалната валута на дъщерно предприятие Б (британски лири), а второто хеджиране, определено от предприятието майка, ще бъде оценено въз основа на функционалната валута на предприятието майка (евро). В този случай само рискът GBP/USD от нетната инвестиция на предприятието майка в дъщерно предприятие В е бил хеджиран в консолидираните финансови отчети на предприятието майка чрез хеджиращия инструмент в USD, а не целият риск EUR/USD. Следователно целият риск EUR/GBP от нетната инвестиция от 500 млн. £ на предприятието майка в дъщерно предприятие Б може да бъде хеджиран в консолидираните финансови отчети на предприятието майка.
- НП14 Следва обаче да се вземе предвид също и отчитането на заема на предприятието майка от 159 млн. £, дължим на дъщерно предприятие Б. Ако дължимият от предприятието майка заем не се счита за част от неговата нетна инвестиция в дъщерно предприятие Б, тъй като не отговаря на условията на МСС 21, параграф 15, курсовата разлика GBP/EUR, възникваща от преизчисляването му, следва да се включи в консолидираната печалба или загуба на предприятието майка. Ако заемът от 159 млн. £, дължим от предприятието майка на дъщерно предприятие Б, се счита за част от нетната инвестиция на предприятието майка, тази нетна инвестиция ще бъде само 341 млн. £ и сумата, която предприятието майка би могло да определи като хеджирана позиция за риска GBP/EUR, ще се намали съответно от 500 млн. £ на 341 млн. £.
- НП15 Ако предприятието майка сторнира хеджиращото взаимоотношение, определено от дъщерно предприятие Б, предприятието майка би могло да определи външния заем от 300 млн. US\$, държан от дъщерно предприятие Б като хеджиране на неговата нетна инвестиция от 300 млн. US\$ в дъщерно предприятие В за риска EUR/USD и да определи хеджиращия инструмент в GBP, който то самото държи, като хеджиране само до 341 млн. £ от нетната инвестиция в дъщерно предприятие Б. Следователно и USD/GBP промяната в стойността на външния заем, държан от дъщерно предприятие Б, и GBP/EUR промяната в стойността на дължимия от предприятието майка заем на дъщерно предприятие Б (равняваща се на USD/EUR общо) се включва в резерва от превалутиране в консолидираните финансови отчети на предприятието майка. Тъй като предприятието майка вече изцяло е хеджирало риска EUR/USD по своята нетна инвестиция в дъщерно предприятие В, то може да хеджира само до 341 млн. £ за риска EUR/GBP по своята нетна инвестиция в дъщерно предприятие Б.

РАЗЯСНЕНИЕ 17 НА КРМСФО

Разпределения на непарични активи към собствениците

ПОЗОВАВАНИЯ

- МСФО 3 Бизнес комбинации (преработен 2008 г.)
- МСФО 5 Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности
- МСФО 7 Финансови инструменти: оповестяване
- МСФО 10 Консолидирани финансови отчети
- МСФО 13 Оценяване по справедлива стойност
- МСС 1 Представяне на финансови отчети (преработен през 2007 г.)
- МСС 10 Събития след края на отчетния период

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

- 1 Понякога предприятието разпределя активи, различни от парични средства (непарични активи), като дивиденди на собствениците си ⁽⁶⁶⁾, в качеството им на собственици. В тези ситуации предприятието може също така да даде на собствениците си правото на избор да получат или непарични активи, или парични средства. КРМСФО получи искания за насоки за начина, по който предприятието следва да отчете счетоводно тези разпределения.
- 2 Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) не предоставят насоки за начина, по който предприятието трябва да оценява разпределенията към собствениците си (наричани обичайно дивиденди). МСС 1 изисква от предприятието да представи подробна информация за дивидентите, признати като разпределения към собствениците, или в отчета за промените в собствения капитал, или в пояснителните приложения към финансовите отчети.

ОБХВАТ

- 3 Настоящото разяснение е приложимо за следните видове едностранни разпределения на активи от предприятието към собствениците в качеството им на такива:
 - а) разпределения на непарични активи (напр. отчетни обекти от категорията на имотите, машините и съоръженията, дейности съгласно определението в МСФО 3, участия в собствеността в друго предприятие или групи, подлежащи на освобождаване, съгласно определението в МСФО 5); и
 - б) разпределения, които дават на собствениците избор да получат или непарични активи, или парични средства.
- 4 Настоящото разяснение е приложимо единствено по отношение на разпределенията, при които всички собственици на един и същи клас капиталови инструменти се третират равнопоставено.
- 5 Настоящото разяснение не е приложимо по отношение на разпределението на непаричен актив, който в крайна сметка се контролира от едно и също лице или лица както преди, така и след разпределението. Това изключение е приложимо за самостоятелните, индивидуалните и консолидираните финансови отчети на предприятието, което извършва разпределението.

⁽⁶⁶⁾ В параграф 7 от МСС 1 собствениците се определят като притежателите на инструменти, класифицирани като собствен капитал.

- 6 В съответствие с параграф 5 настоящото разяснение не е приложимо, когато непаричният актив в крайна сметка се контролира от същите лица както преди, така и след разпределението. В параграф Б2 от МСФО 3 се предвижда следното: „Група физически лица се считат за контролиращи дадено предприятие, когато в резултат на договорни споразумения те колективно притежават властта да управляват финансовата и оперативната политика на това предприятие, така че да извличат ползи от неговите дейности.“ Следователно, за да бъде едно разпределение извън обхвата на настоящото разяснение въз основа на това, че едни и същи лица контролират актива както преди, така и след разпределението, група от акционери — физически лица, получаващи разпределяните активи, трябва да има в резултат на договорни споразумения такава крайна колективна власт върху предприятието, извършващо разпределението.
- 7 В съответствие с параграф 5 настоящото разяснение не е приложимо, когато предприятието разпределя част от участията си в собствеността на дъщерно предприятие, но запазва контрола върху него. Предприятието, извършващо разпределение, което води до признаване от страна на предприятието на неконтролиращо участие в неговото дъщерно предприятие, отчита счетоводно това разпределение в съответствие с МСФО 10.
- 8 Настоящото разяснение разглежда единствено счетоводното отчитане от страна на предприятието, което извършва разпределението на непаричния актив. То не разглежда счетоводното отчитане от страна на акционерите, които получават това разпределение.

ВЪПРОСИ

- 9 Когато предприятието декларира разпределение и има задължение да разпредели съответните активи на собствениците си, то трябва да признае пасив за задължението за изплащане на дивиденди. Следователно настоящото разяснение разглежда следните въпроси:
- а) Кога предприятието трябва да признае задължение за изплащане на дивиденди?
 - б) Как предприятието трябва да оцени задължението за изплащане на дивиденди?
 - в) Когато предприятието уреди задължението за изплащане на дивиденди, по какъв начин то трябва да отчете счетоводно каквато и да било разлика между балансовата стойност на разпределените активи и балансовата стойност на задължението за изплащане на дивиденди?

КОНСЕНСУС

Кога да се признае задължение за изплащане на дивиденди

- 10 Задължението за изплащане на дивидент следва да се признае, когато дивидентът е надлежно оторизиран и вече не е предмет на преценка от страна на предприятието, т.е. на датата:
- а) на която декларирането на дивидента, например от ръководството или съвета на директорите, е одобрено от съответния орган, например от акционерите, ако юрисдикцията изисква такова одобрение; или
 - б) на която дивидентът бъде деклариран, например от ръководството и съвета на директорите, ако юрисдикцията не изисква допълнително одобрение.

Оценяване на задължението за изплащане на дивиденди

- 11 Предприятието оценява задължението за разпределяне на непарични активи като дивидент на собствениците си по справедливата стойност на актива, който следва да бъде разпределен.
- 12 Ако предприятието даде на собствениците право на избор да получат или непаричен актив, или парични средства, то предприятието следва да направи приблизителна оценка на задължението за изплащане на дивиденди, като разгледа справедливата стойност на двете възможности и на свързаната с тях вероятност собствениците да изберат всяка една от тях.

- 13 В края на всеки отчетен период и към датата на уреждането предприятието извършва преглед и коригира балансовата стойност на задължението за изплащане на дивидент, като промените в балансовата стойност на задължението за изплащане на дивидент се признават в собствения капитал като корекция на сумата на разпределението.

Счетоводно отчитане на каквато и да било разлика между балансовата стойност на разпределените активи и балансовата стойност на задължението за изплащане на дивиденти, когато предприятието уреди това задължение

- 14 Когато предприятието уреди задължението за изплащане на дивиденти, то трябва да признае каквато и да било разлика, ако има такава, между балансовата стойност на разпределените активи и балансовата стойност на задължението за изплащане на дивиденти в печалбата или загубата.

Представяне и оповестявания

- 15 Предприятието следва да представя разликата, описана в параграф 14, като отделна статия в печалбата или загубата.
- 16 Предприятието оповестява следната обща информация, ако е приложима:
- а) балансовата сума на задължението за изплащане на дивидент в началото и в края на периода; и
 - б) увеличението или намалението в балансовата стойност, призната през периода, в съответствие с параграф 13 в резултат от промяна в справедливата стойност на актива, който подлежи на разпределение.
- 17 Ако след края на отчетния период, но преди финансовите отчети да бъдат утвърдени за издаване, предприятието декларира дивидент за разпределение на непаричен актив, то оповестява:
- а) характера на актива, който следва да бъде разпределен;
 - б) балансовата стойност на актива, който следва да бъде разпределен, в края на отчетния период; и
 - в) справедливата стойност на подлежащия на разпределение актив към края на отчетния период, ако е различна от неговата балансова стойност, и информацията за използваните за определяне на тази справедлива стойност методи, изисквана съгласно параграфи 93, букви б), г), ж) и и) и параграф 99 от МСФО 13.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- 18 Предприятието прилага настоящото разяснение без обратна сила за годишните периоди, започващи на 1 юли 2009 г. или след тази дата. Не се разрешава прилагането с обратна сила. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 юли 2009 г., предприятието оповестява този факт и прилага МСФО 3 (преработен през 2008 г.), МСС 27 (изменен през май 2008 г.) и МСФО 5 (изменен чрез настоящото разяснение).
- 19 С МСФО 10, издаден през май 2011 г., бе изменен параграф 7. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 10.
- 20 С МСФО 13, издаден през май 2011 г., бе изменен параграф 17. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 13.

РАЗЯСНЕНИЕ 19 НА КРМСФО**Погасяване на финансови пасиви с инструменти на собствения капитал**

ПОЗОВАВАНИЯ

- *Общи положения за изготвяне и представяне на финансовите отчети* ⁽⁶⁷⁾
- МСФО 2 *Плащане на базата на акции*
- МСФО 3 *Бизнес комбинации*
- МСФО 9 *Финансови инструменти*
- МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*
- МСС 1 *Представяне на финансови отчети*
- МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*
- МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

- 1 Длъжник и кредитор могат да предоговорят условията на финансов пасив, вследствие на което длъжникът да погаси задължението изцяло или частично, като емитира инструменти на собствения капитал в полза на кредитора. Тези сделки понякога се наричат „размяна на дълг срещу собствен капитал“. КРМСФО получи запитвания за насоки относно счетоводното отчитане на подобни сделки.

ОБХВАТ

- 2 Настоящото разяснение разглежда счетоводното отчитане от страна на предприятието, когато условията на финансовия пасив са предоговорени и в резултат на това предприятието емитира инструменти на собствения капитал в полза на своя кредитор, с които погасява изцяло или частично финансовия пасив. Разяснението не се отнася до счетоводното отчитане от страна на кредитора.
- 3 Предприятието не прилага настоящото разяснение спрямо сделки в следните ситуации:
 - а) кредиторът е също пряк или непряк акционер и действа в качеството на пряк или непряк настоящ акционер;
 - б) кредиторът и предприятието са контролирани от една и съща страна или страни преди и след сделката и същността на сделката включва разпределяне на собствен капитал от страна на предприятието или вноска в собствения капитал на предприятието;
 - в) погасяването на финансовия пасив чрез емитирането на акции е в съответствие с първоначалните условия на финансовия пасив.

ВЪПРОСИ

- 4 Настоящото разяснение разглежда следните въпроси:
 - а) Представяват ли инструментите на собствения капитал на предприятието, емитирани с цел погасяването изцяло или частично на финансов пасив, „платено възнаграждение“ в съответствие с параграф 3.3.3 от МСФО 9?
 - б) Как предприятието следва да оцени (измери) първоначално инструментите на собствения капитал, емитирани за погасяване на такъв финансов пасив?

⁽⁶⁷⁾ Позоваването се отнася до *Общите положения за изготвяне и представяне на финансовите отчети* на КМСС, приети от СМСС през 2001 г. и действащи към момента на съставяне на Разяснението.

в) Как предприятието следва да отчете разликата между балансовата стойност на погасения финансов пасив и първоначално оценената стойност на емитираните инструменти на собствения капитал?

КОНСЕНСУС

- 5 Емитирането на инструменти на собствения капитал на предприятието в полза на кредитор с цел погасяване изцяло или частично на финансов пасив представлява „платено възнаграждение“ в съответствие с параграф 3.3.3 от МСФО 9. Предприятието премахва финансов пасив (или част от финансов пасив) от своя отчет за финансовото състояние единствено когато той е погасен в съответствие с параграф 3.3.1 от МСФО 9.
- 6 Когато инструментите на собствения капитал, емитирани в полза на кредитор с цел погасяване изцяло или частично на финансов пасив, са първоначално признати, предприятието ги оценява по справедливата стойност на емитираните инструменти на собствения капитал, освен ако справедливата стойност не може да бъде надеждно определена.
- 7 Ако справедливата стойност на емитираните инструменти на собствения капитал не може да бъде надеждно определена, тогава инструментите на собствения капитал се оценяват така, че да отразяват справедливата стойност на погасения финансов пасив. При оценяването на справедливата стойност на погасен финансов пасив, който включва характеристика „при поискване“ (напр. безсрочен депозит), параграф 47 от МСФО 13 не се прилага.
- 8 Ако е погасена само част от финансовия пасив, предприятието преценява дали платеното възнаграждение е свързано с промяна на условията на пасива, който остава непогасен. Ако част от платеното възнаграждение е свързано с изменението на условията на оставашата част от пасива, предприятието разпределя платеното възнаграждение между погасената част от пасива и частта от пасива, която остава непогасена. При извършване на разпределението предприятието разглежда значимите факти и обстоятелства, свързани със сделката.
- 9 Разликата между балансовата стойност на погасения финансов пасив (или погасената част от финансовия пасив) и платеното възнаграждение се признава в печалбата или загубата в съответствие с параграф 3.3.3 от МСФО 9. Емитираните инструменти на собствения капитал се признават първоначално и се оценяват към датата, на която финансовият пасив (или частта от този финансов пасив) е бил погасен.
- 10 Когато само част от финансовия пасив е погасена, възнаграждението се разпределя в съответствие с параграф 8. Възнаграждението, разпределено към оставашия пасив, се взема предвид, когато се преценява дали условията на този оставаш пасив са променени в значителна степен. Ако оставашият пасив е бил съществено променен, предприятието отчита изменението като погасяване на първоначалния пасив и признаване на нов пасив според изискванията на параграф 3.3.2 от МСФО 9.
- 11 Предприятието оповестява финансовия резултат, признат съгласно параграфи 9 и 10, като отделна статия в печалбата или загубата или в пояснителните приложения.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- 12 Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на 1 юли 2010 година или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако дадено предприятие прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 юли 2010 г., то оповестява този факт.
- 13 Предприятието прилага промяна в счетоводната политика в съответствие с МСС 8 от началото на най-ранно представения сравнителен период.
- 14 [Заличен]
- 15 С МСФО 13, издаден през май 2011 г., бе изменен параграф 7. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 13.
- 16 [Заличен]
- 17 С МСФО 9, издаден през юли 2014 г., бяха изменени параграфи 4, 5, 7, 9 и 10 и бяха заличени параграфи 14 и 16. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

РАЗЯСНЕНИЕ 20 НА КРМСФО

Разходи за откривни работи в производствената фаза на открита мина

ПОЗОВАВАНИЯ

- Концептуална рамка за финансовото отчитане ⁽⁶⁸⁾
- МСС 1 Представяне на финансови отчети
- МСС 2 Материални запаси
- МСС 16 Имоти, машини и съоръжения
- МСС 38 Нематериални активи

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

- 1 При дейностите в областта на добива в открити мини предприятията могат да сметат за необходимо да премахнат отпадъчните материали от мините („свръхтовар“) с цел осигуряване на достъп до залежите от минерални руди. Дейността по премахване на отпадъците е известна като „откривни работи“ („отстраняване на повърхностния слой“).
- 2 По време на фазата на разработване на мината (преди започване на производство) разходите за откривни работи обикновено се капитализират като част от амортизируемите разходи за сгради, разработване и построяване на мината. Тези капитализирани разходи се амортизират системно обикновено чрез използването на метода според количеството на произведената продукция след започване на производството.
- 3 По време на производствената фаза на мината минното предприятие може да продължи да отстранява откривката и да извършва разходи за откривни работи.
- 4 Премахнатият при откривните работи материал по време на производствената фаза няма непременно да представлява 100 % отпадъци; често той ще бъде комбинация от руда и отпадъци. Съотношението между руда и отпадъци може да варира от неикономическо ниско ниво до рентабилно високо ниво. Премахването на материал с ниско съотношение на руда и отпадъци може да осигури използваем материал, който може да бъде употребен при производството на материални запаси. Това премахване може също да осигури достъп до по-дълбоки нива на материали, които имат по-високо съотношение на руда и отпадъци. Следователно може да има две ползи за предприятието от откривните работи: използваема руда, която може да се употреби при производството на материални запаси, и подобрен достъп до допълнителни количества материали, които ще бъдат добити в бъдещи периоди.
- 5 В настоящото разяснение се разглежда кога и как да се отчетат отделно тези две ползи, които възникват от откривните работи, както и как да се измерват тези ползи както първоначално, така и на последващ етап.

ОБХВАТ

- 6 Настоящото разяснение се отнася до разходите за премахване на отпадъците, които възникват при добив в открита мина по време на производствената фаза на мината („производствени разходи за откривни работи“).

ВЪПРОСИ

- 7 Настоящото разяснение разглежда следните въпроси:
 - а) признаване на производствените разходи за откривни работи като актив;
 - б) първоначално оценяване на актива от откривните работи; и
 - в) последващо оценяване на актива от откривните работи.

⁽⁶⁸⁾ Позоваването се отнася до Концептуалната рамка за финансовото отчитане, издадена през 2010 г. и действаща към момента на съставяне на Разяснението.

КОНСЕНСУС

Признаване на производствените разходи за откривни работи като актив

- 8 Доколкото ползата от откривните работи се реализира под формата на произведени материални запаси, предприятието отчита разходите за тези откривни работи съгласно принципите на МСС 2 *Материални запаси*. Доколкото ползата се състои в подобряване на достъпа до руда, предприятието признава тези разходи като нетекущ актив, ако са изпълнени критериите по параграф 9 по-долу. В настоящото разяснение нетекущият актив е посочен като „актив от откривни работи“.
- 9 Предприятието признава актива от откривните работи единствено ако са изпълнени всички от следните условия:
- а) има вероятност предприятието да получи бъдеща икономическа полза (подобрен достъп до рудното тяло), свързана с откривните работи;
 - б) предприятието може да разграничи компонента на рудното тяло, достъпът до който е подобрен; и
 - в) разходите, произтичащи от откривните работи, свързани с този компонент, може да бъдат оценени по надежден начин.
- 10 Активът от откривните работи се отчита като добавка към или подобрене на съществуващия актив. С други думи, активът от откривните работи ще бъде отчетен като *част* от съществуващ актив.
- 11 Класификацията на актива от откривните работи като материален или нематериален актив е същата като за съществуващия актив. С други думи естеството на този съществуващ актив ще определи дали предприятието класифицира актива от откривните работи като материален или нематериален.

Първоначално оценяване на актива от откривни работи

- 12 Предприятието първоначално оценява актива от откривните работи по себестойност, което е съвкупността от разходи, пряко направени за извършване на откривните работи, които подобряват достъпа до установения компонент руда, плюс разпределените пряко относими общи разходи. Възможно е едновременно с откривните работи в производствената фаза да се проведат някои случайни операции, които обаче не са необходими за протичането по план на откривните работи в производствената фаза. Разходите, свързани с тези случайни операции, не се включват в себестойността на актива от откривните работи.
- 13 Когато разходите за актива от откривните работи и произведените материални запаси не може да бъдат разграничени поотделно, предприятието разпределя производствените разходи за откривните работи между произведените материални запаси и актива от откривните работи чрез използването на принцип на разпределение, който се основава на съответната производствена мярка. Тази производствена мярка се изчислява за разграничения компонент от рудното тяло и се използва за сравнителен анализ с цел да се определи в каква степен е извършена допълнителна дейност по създаване на бъдеща полза. Примери за такива мерки включват:
- а) себестойност на произведените материални запаси в сравнение с очакваната себестойност;
 - б) обем на извлечените отпадъци в сравнение с очаквания обем, за определен обем добив на руда; и
 - в) минерално съдържание на извлечената руда в сравнение с минералното съдържание, което се е очаквало да бъде извлечено, за определено количество произведена руда.

Последващо оценяване на актива от откривните работи

- 14 След първоначалното признаване активът от откривните работи се отчита или по себестойност, или по преоценена стойност минус амортизацията и минус загубите от обезценка, по същия начин, както съществуващия актив, към който принадлежи.

- 15 Активът от откривните работи подлежи на системно амортизиране по време на очаквания полезен срок на използване на разграничения компонент на рудното тяло, който става по-достъпен в резултат на откривните работи. Прилага се методът според количеството на произведената продукция, освен ако има друг по-целесъобразен метод.
- 16 Очакваният полезен живот на разграничения компонент на рудното тяло, който се използва за амортизацията на актива от откривните работи, ще се различава от очаквания полезен живот, който се използва за амортизацията на самата мина и съответните активи, свързани с живота на мината. Изключение от това правят ограничени обстоятелства, при които откривните работи осигуряват подобрен достъп до останалото рудно тяло в неговата цялост. Например това може да се случи към края на полезния живот на мината, когато разграниченият компонент представлява окончателна част от рудното тяло, което предстои да бъде извлечено.

Допълнение А

Дата на влизане в сила и преходни разпоредби

Настоящото допълнение е неразделна част от Разяснението и е със същата правна сила като другите части на Разяснението.

- A1 Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2013 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за по-ранен период, то оповестява този факт.
- A2 Предприятието прилага настоящото разяснение по отношение на производствените разходи за откривни работи, извършени в началото на най-ранния представен период или след това.
- A3 Тъй като в началото на най-ранния представен период всякакво вече признато салдо на активи, което е резултат от откривни работи, предприети по време на производствената фаза („предходен актив от откривни работи“), се преквалифицира като част от съществуващ актив, с който са свързани откривните работи, доколкото все още е налице разграничим компонент от рудното тяло, с който може да се свърже предходният актив от откривни работи. Такива салда се амортизират през останалия очакван полезен живот на разграничения компонент от рудното тяло, с което е свързан всеки предходен актив от откривни работи.
- A4 Ако липсва разграничим компонент от рудното тяло, с който се свързва предходният актив от откривни работи, той се признава в неразпределената печалба в началото на най-ранния представен период.

РАЗЯСНЕНИЕ 21 НА КРМСФО

Налози

ПОЗОВАВАНИЯ

- МСС 1 Представяне на финансови отчети
- МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки
- МСС 12 Данъци върху дохода
- МСС 20 Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ
- МСС 24 Оповестяване на свързаните лица
- МСС 34 Междинно финансово отчитане
- МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи
- Разяснение 6 на КРМСФО Задължения, възникващи от участие в специфичен пазар — отпадъци от електрическо и електронно оборудване

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1. Държавата може да облага дадено предприятие. Комитетът за разяснения на МСФО получи искания за насоки относно счетоводното отчитане на налозите във финансовите отчети на обложеното предприятие. Въпросът е кога да се признае задължението за плащане на налог, отчитано в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*.

ОБХВАТ

2. Настоящото разяснение разглежда счетоводното отчитане на задължението за плащане на налог, когато това задължение попада в обхвата на МСС 37. В него се разглежда и счетоводното му отчитане, когато разпределението във времето и размерът му са сигурни.
3. Настоящото разяснение не разглежда счетоводното отчитане на разходите, които възникват от признаването на задължение за плащане на налог. Предприятието следва да прилага други стандарти, за да реши дали признаването на задължение за плащане на налог поражда актив или разход.
4. За целите на настоящото разяснение „налог“ е изходящ поток от ресурси, съдържащи икономически ползи, който е наложен на предприятията от държавата в съответствие със законодателството (законови и/или подзаконови актове), с изключение на:
 - а) изходящите потоци от ресурси, които попадат в обхвата на други стандарти (като данъците върху дохода, обхванати от МСС 12 *Данъци върху дохода*); и
 - б) глобите или другите санкции, които се налагат за нарушения на законодателството.

„Държава“ означава правителството, държавните агенции и подобни органи, които може да бъдат местни, национални или международни.

5. Плащане, направено от предприятието за придобиване на актив или за предоставяне на услуги съгласно договорно споразумение с държавата, не отговаря на определението за налог.
6. Предприятието не е длъжно да прилага настоящото разяснение по отношение на задълженията, произтичащи от схемите за търговия с емисии.

ВЪПРОСИ

7. За изясняване на отчитането на задължението за плащане на налог в настоящото разяснение са разгледани следните въпроси:
- а) Какво е задължаващото събитие, което води до признаването на задължение за плащане на налог?
 - б) Дали икономическият стремеж за продължаване на дейността в бъдеще създава конструктивно задължение за плащане на налог, което ще възникне в резултат на тази бъдеща дейност?
 - в) Дали допускането за действащо предприятие предполага, че предприятието има понастоящем задължение за плащане на налог, което ще възникне в резултат на дейност в бъдещ период?
 - г) Дали признаването на задължение за плащане на налог възниква в даден момент или при определени обстоятелства — постепенно във времето?
 - д) Какво е задължаващото събитие, което води до признаването на задължение за плащане на налог, възникващо при достигането на дадена долна граница?
 - е) Едни и същи ли са принципите на признаване на задължение за плащане на налог в годишните финансови отчети и в междинния финансов отчет?

КОНСЕНСУС

8. Задължаващото събитие, което води до възникването на задължение за плащане на налог, е дейността, която налага плащането на налога, както е предвидено в законодателството. Например, ако такава дейност е генерирането на приходи през текущия период и изчисляването на налога се основава на генерираните в предишен период приходи, задължаващото събитие за налога е генерирането на приходи през текущия период. Генерирането на приходи в предишния период е необходимо, но не достатъчно условие за пораждаването на настоящото задължение.
9. Предприятието няма конструктивно задължение да плати налог, който ще бъде породен от дейност в бъдещ период в резултат на стремежа на предприятието да извършва дейност в този бъдещ период.
10. Изготвянето на финансовите отчети при допускането за действащо предприятие не предполага, че предприятието понастоящем има задължение за плащане на налог, което ще възникне в резултат на дейността му в бъдеще.
11. Задължението за плащане на налог се признава постепенно, ако задължаващото събитие (т.е. дейността, която налага плащане на налог, съгласно законодателството), настъпва в рамките на определен период. Например, ако задължаващото събитие е генерирането на приходи в рамките на определен период, съответният пасив се признава в процеса на генериране на приходите.
12. Ако задължението за плащане на налог се задейства при достигането на дадена долна граница, счетоводното отчитане на пасива, който възниква от това задължение, е в съответствие с принципите в параграфи 8—14 от настоящото разяснение (по-специално параграфи 8 и 11). Например, ако задължаващото събитие е извършването на дадена минимална стопанска дейност (реализиране на минимални приходи, продажби или продукция), съответният пасив се признава при достигането ѝ.
13. Предприятието прилага едни и същи принципи на признаване в междинния финансов отчет и в годишните финансови отчети. Следователно в междинния финансов отчет задължението за плащане на налог:
- а) не се признава, ако не съществува настоящо задължение за плащане на налог в края на междинния отчетен период; и
 - б) се признава, ако съществува настоящо задължение за плащане на налог в края на междинния отчетен период.
14. Предприятието признава актив, ако е платило предсрочно налога, но все още няма настоящо задължение за плащането му.

Допълнение А

Дата на влизане в сила и преходни разпоредби

Настоящото допълнение е неразделна част от Разяснението и е със същата правна сила като другите части на Разяснението.

- A1 Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2014 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за по-ранен период, то оповестява този факт.
- A2 Промените в счетоводната политика, произтичаща от първоначалното прилагане на настоящото разяснение, се отчитат с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.

РАЗЯСНЕНИЕ 22 НА КРМСФО

Сделки в чуждестранна валута и авансово възнаграждение

ПОЗОВАВАНИЯ

- Концептуалната рамка за финансовото отчитане ⁽⁶⁹⁾
- МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки
- МСС 21 Ефекти от промените в обменните курсове

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1. По силата на параграф 21 от МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* се изисква предприятието да отчита сделка в чуждестранна валута, при първоначално признаване във функционалната валута, като към сумата в чуждестранна валута се прилага спот курсът между функционалната и чуждестранната валута (обменния курс) към датата на сделката. В параграф 22 от МСС 21 се посочва, че датата на сделката е датата, на която сделката добива право да бъде призната в съответствие с МСФО.
2. Когато предварително изплаща или получава възнаграждение в чуждестранна валута, предприятието по принцип признава непаричен актив или непаричен пасив ⁽⁷⁰⁾ преди признаването на съответния актив, разход или приход. Съответният актив, разход или приход (или част от него) е сумата, призната съгласно относимите стандарти, което води до отписване на непаричния актив или непаричния пасив, произтичащ от авансовото възнаграждение.
3. Комитетът за разяснения на МСФО (Комитетът за разяснения) първоначално получи запитване относно начина за определяне съгласно параграфи 21—22 от МСС 21 на „датата на сделката“ при признаването на приходи. При формулирането на въпроса бе обърнато специално внимание на обстоятелствата, при които предприятието признава непаричен пасив, произтичащ от получаването на авансово възнаграждение, преди да признае съответния приход. При обсъждането на въпроса Комитетът за разяснения отбеляза, че получаването или плащането на авансово възнаграждение в чуждестранна валута не се ограничава единствено до приходните сделки. Съответно, Комитетът за разяснения реши да даде пояснения относно датата на сделката за целите на определянето на обменния курс, използван при първоначалното признаване на съответния актив, разход или приход, когато предприятието е получило или платило авансово възнаграждение в чуждестранна валута.

ОБХВАТ

4. Настоящото разяснение се прилага по отношение на сделките в чуждестранна валута (или част от тях), при които предприятието признава непаричен актив или непаричен пасив, произтичащ от плащането или получаването на авансово възнаграждение, преди предприятието да признае съответния актив, разход или приход (или част от него).
5. Настоящото разяснение не се прилага, когато при първоначалното признаване предприятието оценява съответния актив, разход или приход:
 - а) по справедлива стойност; или
 - б) по справедливата стойност на възнаграждението, платено или получено на дата, различна от датата на първоначалното признаване на непаричния актив или непаричния пасив, произтичащ от авансовото възнаграждение (например оценяване на репутацията съгласно МСФО 3 *Бизнес комбинации*).

⁽⁶⁹⁾ Позоваването са отнася до *Концептуалната рамка за финансовото отчитане*, издадена през 2010 г. и действаща към момента на съставяне на Разяснението.

⁽⁷⁰⁾ Така например, параграф 106 от МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* постановява, че ако клиентът заплаща възнаграждение или предприятието има право на възнаграждение, което е безусловно (т.е. представлява вземане), преди предприятието да прехвърли стока или услуга на клиента, предприятието представя договора като пасив по договор, когато плащането бъде извършено или стане дължимо (което от двете настъпи по-рано).

6. От предприятието не се изисква да прилага настоящото разяснение по отношение на:
- а) данъците върху дохода; или
 - б) застрахователните договори (включително презастрахователните договори), които то издава, или презастрахователни договори, които държи.

ВЪПРОС

7. В настоящото разяснение се разглежда въпросът как да се определи датата на сделката за целите на определянето на обменния курс, използван при първоначалното признаване на съответния актив, разход или приход (или част от него), при отписване на непаричен актив или непаричен пасив, произтичащ от плащането или получаването на авансово възнаграждение в чуждестранна валута.

КОНСЕНСУС

8. При прилагане на параграфи 21–22 от МСС 21 датата на сделката, служеща за определяне на обменния курс, използван при първоначалното признаване на съответния актив, разход или приход (или част от него), е датата, на която предприятието първоначално признава непаричния актив или непаричния пасив, произтичащ от плащането или получаването на авансово възнаграждение.
9. При многократни предварителни плащания или постъпления предприятието определя дата на сделката за всяко плащане или получаване на авансово възнаграждение.

Допълнение А

Дата на влизане в сила и преходни разпоредби

Настоящото допълнение представлява неразделна част от Разяснение 22 на КРМСФО и е със същата правна сила като останалите части от Разяснение 22 на КРМСФО.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- A1 Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните отчетни периоди, започващи на 1 януари 2018 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за по-ранен период, то оповестява този факт.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- A2 При първоначалното прилагане предприятието прилага настоящото разяснение или:
- a) с обратна сила, като прилага МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*; или
 - b) без обратна сила по отношение на всички активи, разходи и приходи в обхвата на Разяснението, признати първоначално на или след:
 - i) началото на отчетния период, в който предприятието прилага за първи път Разяснението; или
 - ii) началото на даден преходен отчетен период, представен като сравнителна информация във финансовите отчети за отчетния период, в който предприятието прилага за първи път Разяснението.
- A3 При първоначалното прилагане предприятие, което прилага параграф A2, буква б), прилага Разяснението по отношение на активи, разходи и приходи, признати първоначално на или след началото на отчетния период в параграф A2, буква б), подточка i) или ii), за които предприятието е признало непарични активи или непарични пасиви, произтичащи от авансово възнаграждение преди тази дата.

Допълнение Б

Изменението по настоящото допълнение се прилага за годишните отчетни периоди, започващи на 1 януари 2018 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за по-ранен период, изменението се прилага за този по-ранен период.

РАЗЯСНЕНИЕ 23 НА КРМСФО

Несигурност при данъчното третиране на дохода

ПОЗОВАВАНИЯ

- МСС 1 *Представяне на финансови отчети*
- МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*
- МСС 10 *Събития след края на отчетния период*
- МСС 12 *Данъци върху дохода*

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1. В МСС 12 *Данъци върху дохода* се определят изискванията за текущите и отсрочените данъчни активи и пасиви. Предприятията прилагат изискванията на МСС 12 въз основа на приложимите данъчни закони.
2. Възможно е да не е ясно как данъчното законодателство се прилага спрямо дадена сделка или обстоятелство. Допустимостта на дадено данъчно третиране съгласно данъчното законодателство може да остане неизвестна до вземането на решение от съответния данъчен или съдебен орган на по-късен етап. Вследствие на това едно оспорване или разглеждане на дадено данъчно третиране от страна на данъчния орган може да засегне счетоводното отчитане от предприятието на текущ или отсрочен данъчен актив или пасив.
3. В настоящото разяснение:
 - а) „данъчно третиране“ („данъчно отразяване“) е третиране, което дадено предприятие използва или планира да използва в декларациите си за данъка върху дохода;
 - б) „данъчен орган“ е орган или органи, които решават дали данъчните третираня са допустими съгласно данъчното законодателство. Това може да бъде и съдебен орган.
 - в) „несигурно данъчно третиране“ е данъчно третиране, за което не е сигурно дали ще бъде прието като допустимо съгласно данъчното законодателство от съответния данъчен орган. Например решението на предприятието да не подава декларация за данъка върху дохода в дадена данъчна юрисдикция или да не включва определен доход в облагаемата печалба е несигурно данъчно третиране, ако не е сигурно дали е допустимо съгласно данъчното законодателство.

ОБХВАТ

4. С настоящото разяснение се обяснява как трябва да се прилагат изискванията за признаване и оценяване, съдържащи се в МСС 12, когато има несигурност по отношение на данъчното третиране на дохода. При такива обстоятелства предприятието признава и оценява своя текущ или отсрочен данъчен актив или пасив, като прилага изискванията на МСС 12 въз основа на облагаемата печалба (данъчната загуба), данъчните основи, неизползваните данъчни загуби, неизползваните данъчни кредити и данъчните ставки, определени чрез прилагане на настоящото разяснение.

ВЪПРОСИ

5. Когато има несигурност по отношение на данъчното третиране на дохода, настоящото разяснение отговаря на следните въпроси:
 - а) дали предприятието трябва да разглежда несигурните данъчни третираня поотделно;
 - б) какви трябва да бъдат допусканията, които предприятието прави по отношение на разглеждането на данъчните третираня от данъчните органи;
 - в) как предприятието трябва да определя облагаемата печалба (данъчната загуба), данъчните основи, неизползваните данъчни загуби, неизползваните данъчни кредити и данъчните ставки; и
 - г) как предприятието трябва да разглежда промените на фактите и обстоятелствата.

КОНСЕНСУС

Дали предприятието трябва да разглежда несигурните данъчни третираня поотделно?

6. Предприятието определя дали да разглежда всяко несигурно данъчно третиране отделно или заедно с едно или няколко други несигурни данъчни третираня, като взема предвид кой подход по-вероятно ще доведе до преодоляване на несигурността. Когато определя кой подход по-вероятно ще доведе до преодоляване на несигурността, предприятието може да отчете например следното: а) как предприятието съставя декларациите си за данъка върху дохода и как обосновава данъчните третираня; или б) как предприятието очаква данъчният орган да извърши разглеждането си и да разреши въпросите, които може да възникнат вследствие на това разглеждане.
7. Ако при прилагането на параграф 6 предприятието разглежда повече от едно несигурно данъчно третиране, то трябва да тълкува термина „несигурно данъчно третиране“ в настоящото разяснение като отнасящ се към набора несигурни данъчни третираня, разглеждани заедно.

Проверка от данъчните органи

8. Когато преценява дали и как дадено несигурно данъчно третиране засяга определянето на облагаемата печалба (данъчната загуба), данъчните основи, неизползваните данъчни загуби, неизползваните данъчни кредити и данъчните ставки, предприятието трябва да допусне, че данъчен орган ще провери сумите, които има право да провери, и ще разполага с цялата относима информация при тези проверки.

Определяне на облагаемата печалба (данъчната загуба), данъчните основи, неизползваните данъчни загуби, неизползваните данъчни кредити и данъчните ставки

9. Предприятието преценява дали е вероятно данъчен орган да приеме за допустимо дадено несигурно данъчно третиране.
10. Ако предприятието заключи, че е вероятно данъчният орган да приеме за допустимо дадено несигурно данъчно третиране, то трябва да определи облагаемата печалба (данъчната загуба), данъчните основи, неизползваните данъчни загуби, неизползваните данъчни кредити или данъчните ставки в съответствие с данъчното третиране, което е използвало или планира да използва в своите декларации за данъка върху дохода.
11. Ако предприятието заключи, че данъчният орган вероятно няма да приеме за допустимо дадено несигурно данъчно третиране, то трябва да отрази въздействието на несигурността при определянето на съответната облагаема печалба (данъчна загуба), данъчни основи, неизползвани данъчни загуби, неизползвани данъчни кредити или данъчни ставки. Предприятието отразява въздействието на несигурността за всяко несигурно данъчно третиране, като използва един от следните методи, в зависимост от това кой метод според предприятието ще доведе по-вероятно до преодоляване на несигурността:
 - а) най-вероятната величина (стойност) – единствената най-вероятна величина в диапазон от възможни резултати. Методът на най-вероятната величина ще доведе по-вероятно до преодоляване на несигурността, ако възможните резултати са дихотомни или са концентрирани в една стойност.
 - б) очакваната стойност – сборът на величините, претеглени според вероятността, в диапазон от възможни резултати. Методът на очакваната стойност ще доведе по-вероятно до преодоляване на несигурността, ако има диапазон от възможни резултати, които не са нито дихотомни, нито концентрирани в една стойност.
12. Ако дадено несигурно данъчно третиране засяга текущ данък и отсрочен данък (например, ако засяга както облагаемата печалба, използвана за определяне на текущия данък, така и данъчните основи, използвани за определяне на отсрочения данък), предприятието трябва да направи последователни преценки и приблизителни оценки както за текущия, така и за отсрочения данък.

Промени на фактите и обстоятелствата

13. Предприятието трябва да преразгледа дадена преценка или приблизителна оценка, изисквана по силата на настоящото разяснение, ако се променят фактите и обстоятелствата, въз основа на които е направена преценката или оценката, или вследствие на нови сведения, които засягат преценката или оценката. Например, ако се променят фактите и обстоятелствата, това може да доведе до промяна в заключенията на предприятието по отношение на допустимостта на данъчно третиране или в приблизителната оценка на въздействието на несигурността, или и в двете. В параграфи А1 – А3 се съдържат насоки във връзка с промените на фактите и обстоятелствата.
14. Предприятието отразява въздействието от промяната на фактите и обстоятелствата или от получаването на нови сведения, например промяна в дадена счетоводна приблизителна оценка, като прилага МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*. Предприятието прилага МСС 10 *Събития след края на отчетния период*, за да определи дали промяна, която настъпва след края на отчетния период, е коригиращо или некоригиращо събитие.

Допълнение А

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от Разяснение 23 на КРМСФО и е със същата правна сила като останалите части от Разяснение 23 на КРМСФО.

ПРОМЕНИ НА ФАКТИТЕ И ОБСТОЯТЕЛСТВАТА (ПАРАГРАФ 13)

- A1 При прилагането на параграф 13 от настоящото разяснение предприятието преценява относимостта и въздействието на промените на фактите и обстоятелствата или новите сведения в контекста на приложимите данъчни закони. Например, дадено събитие може да доведе до преразглеждане на преценка или приблизителна оценка за едно данъчно третиране, но не и за друго, ако за тези данъчни третираня се прилагат различни данъчни закони.
- A2 Примери за промени на фактите и обстоятелствата или нови сведения, които според обстоятелствата могат да доведат до преразглеждане на преценка или приблизителна оценка, изисквани по силата на настоящото разяснение (неизчерпателен списък):
- a) разглеждания или действия от страна на данъчен орган. Например:
 - i) съгласие или несъгласие от страна на данъчния орган по отношение на данъчното третиране или подобно данъчно третиране, използвано от предприятието;
 - ii) сведение, че данъчният орган е изразил съгласие или несъгласие с подобно данъчно третиране, използвано от друго предприятие; и
 - iii) сведение за получената или платената сума за уреждане на подобно данъчно третиране;
 - б) промени в правилата, установени от данъчния орган;
 - в) изтичане на срока, в който данъчният орган има право да разгледа или да разгледа повторно дадено данъчно третиране.
- A3 Липсата на съгласие или несъгласие от страна на данъчен орган по отношение на данъчно третиране сама по себе си вероятно няма да представлява промяна на фактите и обстоятелствата или нови сведения, които засягат преценките и приблизителните оценки, изисквани по силата на настоящото разяснение.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

- A4 Когато има несигурност по отношение на данъчни третираня на дохода, предприятието определя дали да оповести:
- a) преценките, направени при определянето на облагаемата печалба (данъчната загуба), данъчните основи, неизползваните данъчни загуби, неизползваните данъчни кредити и данъчните ставки, при прилагане на параграф 122 от МСС 1 *Представяне на финансови отчети*; и
 - б) сведения за допусканията и приблизителните оценки, направени при определянето на облагаемата печалба (данъчната загуба), данъчните основи, неизползваните данъчни загуби, неизползваните данъчни кредити и данъчните ставки, при прилагане на параграфи 125 –129 от МСС 1.
- A5 Ако предприятието заключи, че е вероятно данъчен орган да приеме за допустимо дадено несигурно данъчно третиране, предприятието определя дали да оповести потенциалното въздействие от несигурността като условен актив или условно задължение, прилагайки параграф 88 от МСС 12.

Допълнение Б

Дата на влизане в сила и преходни разпоредби

Настоящото допълнение представлява неразделна част от Разяснение 23 на КРМСФО и е със същата правна сила като останалите части от Разяснение 23 на КРМСФО.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

- Б1 Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните отчетни периоди, започващи на 1 януари 2019 г. или след тази дата. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за по-ранен период, то оповестява този факт.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- Б2 При първоначалното прилагане предприятието прилага настоящото разяснение или:
- а) с обратна сила, прилагайки МСС 8, ако това е възможно без използване на получена впоследствие информация; или
 - б) с обратна сила със съвкупния ефект от първоначално прилагане на настоящото разяснение, признат към датата на първоначалното прилагане. Ако предприятието избере този подход за преминаване към прилагането, то не преизчислява сравнителната информация. Вместо това предприятието признава съвкупния ефект от първоначалното прилагане на настоящото разяснение като корекция на началното салдо на неразпределената печалба (или друг компонент на собствения капитал, според случая). Датата на първоначалното прилагане е началото на годишния отчетен период, в който предприятието прилага за първи път настоящото разяснение.

РАЗЯСНЕНИЕ 7 НА ПКР***Въвеждане на еврото***

ПОЗОВАВАНИЯ

- МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (преработен през 2007 г.)
- МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*
- МСС 10 *Събития след края на отчетния период*
- МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* (преработен през 2003 г.)
- МСС 27 *Консолидирани и самостоятелни финансови отчети* (изменен през 2008 г.)

ВЪПРОС

- 1 С въвеждането на икономическия и паричен съюз (ИПС) от 1 януари 1999 г. еврото става официална валута и обменните курсове между еврото и участващите национални валути се фиксират неотменимо, т.е. рискът от последващи курсови разлики, свързани с тези валути, се отстранява от тази дата.
- 2 Въпросът е как се прилага МСС 21 при преминаването от националните валути на държавите — членки на Европейския съюз, към еврото („преминаването към еврото“).

КОНСЕНСУС

- 3 Изискванията на МСС 21 относно превалутирането на сделките в чуждестранна валута и финансовите отчети на предприятията в чужбина трябва да се прилагат строго при преминаването към еврото. Същата обосновка се прилага и за фиксирането на обменните курсове, когато страните се присъединяват към ИПС на по-късен етап.
- 4 В частност това означава, че:
 - а) паричните активи и пасиви в чуждестранна валута, които са възникнали в резултат на сделки, продължават да се преизчисляват във функционалната валута по заключителния курс. Възникналите в резултат на това курсови разлики се признават като приход или разход в момента на възникването, с изключение на това, че предприятието продължава да прилага настоящата си счетоводна политика за печалбите или загубите от обменните курсове, свързани с хеджирането на валутния риск от прогнозна сделка;
 - б) съвкупните курсови разлики, свързани с превалутирането на финансовите отчети на предприятия в чужбина, признати в другия всеобхватен доход, се натрупват в собствения капитал и се прекласифицират от собствения капитал към печалбата или загубата само при освобождаване или частично освобождаване от нетната инвестиция в предприятието в чужбина; и
 - в) курсовите разлики в резултат на превалутирането на пасивите, деноминирани в националните валути на участващите страни, не се включват в балансовата стойност на свързаните с тях активи.

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Октомври 1997 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила на 1 юни 1998 г. Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

С МСС 1 (преработен през 2007 г.) бе изменена терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това с него бе изменен и параграф 4. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.

С МСФО 27 (изменен през 2008 г.), бе изменен параграф 4, буква б). Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 юли 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен 2008 г.) за един по-ранен период, изменението се прилага за този по-ранен период.

РАЗЯСНЕНИЕ 10 НА ПКР

Държавна помощ — без специална връзка с оперативната дейност

ПОЗОВАВАНИЯ

- МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки
- МСС 20 Счетоводно отчитане на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавната помощ

ВЪПРОС

- 1 В някои страни държавната помощ за предприятията може да е насочена към насърчаване или дългосрочно подпомагане на стопанската дейност в определени региони или промишлени отрасли. Условието за получаване на такава помощ може да не са конкретно свързани с оперативната дейност на предприятието. Примери за такава помощ са прехвърлянията на средства от държавата към предприятия, които:
 - а) осъществяват дейност в определен отрасъл;
 - б) продължават да осъществяват дейност в наскоро приватизирани отрасли; или
 - в) започват и продължават да осъществяват дейност в неразвити райони.
- 2 Въпросът е дали тези държавна помощ представлява „безвъзмездни средства, предоставени от държавата“ от обхвата на МСС 20 и следователно трябва да се отчита в съответствие с изискванията на този стандарт.

КОНСЕНСУС

- 3 Държавната помощ за предприятията отговаря на определението за безвъзмездни средства, предоставени от държавата, в МСС 20, дори да не съществуват условия, конкретно свързани с оперативната дейност на предприятието, освен изискването предприятието да осъществява дейност в определени региони или промишлени отрасли. Поради това тези средства не се отнасят пряко към участията на акционерите.

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Януари 1998 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила на 1 август 1998 г. Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

РАЗЯСНЕНИЕ 25 НА ПКР

Данъци върху дохода — промени в данъчния статут на предприятието или неговите акционери

ПОЗОВАВАНИЯ

- МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (преработен през 2007 г.)
- МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*
- МСС 12 *Данъци върху дохода*

ВЪПРОС

- 1 Промяната в данъчния статут на предприятието или неговите акционери може да има последици за предприятието посредством увеличение или намаление на неговите данъчни пасиви или активи. Например това може да настъпи при допускането на инструменти на собствения капитал на предприятието до търговия на публичен пазар или при реструктуриране на собствения капитал на предприятието. Това може да настъпи и при преместването на контролиращ акционер в друга държава. В резултат на такова събитие предприятието може да бъде облагано с данък по различен начин. Например то може да получи или загуби данъчни стимули или да бъде облагано по различна данъчна ставка в бъдеще.
- 2 Промяната в данъчния статут на едно предприятие или неговите акционери може да има незабавен ефект върху неговите текущи данъчни пасиви или активи. Промяната може също да увеличи или намали пасивите и активите по отсрочени данъци, които са признати от предприятието, в зависимост от ефекта, който промяната в данъчния статут има върху данъчните последици, които ще настъпят след възстановяването или уреждането на балансовата сума на активите и пасивите на предприятието.
- 3 Въпросът е как предприятието трябва да отчете данъчните последици от промяна в неговия данъчен статут или в данъчния статут на неговите акционери.

КОНСЕНСУС

- 4 Промяната в данъчния статут на едно предприятие или неговите акционери не поражда увеличения или намаления на сумите, признати извън печалбата или загубата. Текущите и отсрочените данъчни последици от промяна в данъчния статут трябва да се включат в печалбата или загубата за периода, освен ако тези последици се отнасят до сделки и събития, които водят, през същия или друг период, до пряко кредитиране или дебитиране на признатия размер на собствения капитал или суми, признати в другия всеобхватен доход. Тези данъчни последици, свързани с промени в признатия размер на собствения капитал, през същия или през друг период (които не са включени в печалбата или загубата), трябва да се дебитират или кредитират пряко в собствения капитал. Тези данъчни последици, които са свързани със суми, признати в другия всеобхватен доход, трябва да се признаят в другия всеобхватен доход.

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Август 1999 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила на 15 юли 2000 г. Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

С МСС 1 (преработен през 2007 г.) бе изменена терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това с него бе изменен и параграф 4. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.

РАЗЯСНЕНИЕ 29 НА ПКР

Споразумения за концесия за услуги: оповестяване

ПОЗОВАВАНИЯ

- МСФО 16 *Лизинг*
- МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (преработен през 2007 г.)
- МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* (преработен през 2003 г.)
- МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*
- МСС 38 *Нематериални активи* (преработен през 2004 г.)
- Разяснение 12 на КРМСФО *Споразумения за концесия за услуги*

ВЪПРОС

- 1 Дадено предприятие (оператор) може да сключи споразумение с друго предприятие (възложител) за предоставянето на услуги, които дават достъп на обществеността до значими икономически и обществени съоръжения. Възложителят може да бъде предприятие от държавния или частния сектор, включително и държавен орган. Примерите за споразумения за концесия за услуги включват съоръжения за пречистване и доставяне на вода, автомагистрала, паркинги, тунели, мостове, аерогари и далекосъобщителни мрежи. Примерите за споразумения, които не представляват споразумения за концесия за услуги, включват възлагане от дадено предприятие на външен изпълнител на дейността по вътрешните си услуги (например стол за персонала, поддържане на сградата и дейностите, свързани със счетоводството или информационните технологии).
- 2 Споразумението за концесия за услуги обикновено включва прехвърлянето от възложителя на оператора за срока на концесията на:
 - а) правото да предоставя услуги, които дават на обществеността достъп до значими икономически и обществени съоръжения; и
 - б) в някои случаи правото да използва определени материални, нематериални или финансови активи;

в замяна на което операторът се задължава:
 - в) да предоставя услугите при определени условия по време на срока на концесията; и
 - г) когато е приложимо, да върне в края на срока на концесията правата, които е получил в началото на срока на концесията и/или е придобил по време на този срок.
- 3 Обща характеристика на всички споразумения за концесия за услуги е, че операторът едновременно получава право и поема задължение да предостави обществени услуги.
- 4 Въпросът е каква информация трябва да се оповестява в приложенията към финансовите отчети на оператора и възложителя.
- 5 Определени аспекти и оповестявания, свързани с някои споразумения за концесия за услуги, вече са разгледани в действащи Международни стандарти за финансово отчитане (например МСС 16 се прилага за придобиването на имоти, машини и съоръжения, МСФО 16 – за лизинга на активи, а МСС 38 – за придобиването на нематериални активи). Въпреки това споразумението за концесия за услуги може да включва подлежащи на изпълнение договори, които не са разгледани в Международните стандарти за финансово отчитане, освен ако договорите са обременяващи, в който случай се прилага МСС 37. Поради тази причина настоящото разяснение се отнася за допълнителните оповестявания на споразуменията за концесия за услуги.

КОНСЕНСУС

- 6 Всички аспекти на споразумението за концесия за услуги се вземат под внимание при определянето на подходящите оповестявания в приложенията. През всеки период операторът и възложителят оповестяват следното:
- а) описание на споразумението;
 - б) значимите условия на споразумението, които могат да повлияят на размера, разпределението във времето и сигурността на бъдещите парични потоци (например срока на концесията, датите на преразглеждане на цените и принципа, съгласно който се определя преразглеждане на цените и преговарянето);
 - в) естеството и степента (например количеството, срока или сумата, както е уместно) на:
 - i) правата за използване на определени активи;
 - ii) задълженията за предоставяне на услуги или правата за очакване на предоставяне на услуги;
 - iii) задълженията за придобиване или изграждане на имоти, машини и съоръжения;
 - iv) задълженията за предоставяне или правата за получаване на определени активи в края на срока на концесията;
 - v) възможностите за подновяване и прекратяване; и
 - vi) други права и задължения (например за основен ремонт); и
 - г) промени в споразумението, възникнали през периода; и
 - д) как е било класифицирано споразумението за услуга.
- 6А Операторът оповестява размера на приходите и печалбите или загубите, признати през периода, от размяната на услуги за строителство срещу финансов или нематериален актив.
- 7 Оповестяванията, които се изискват в съответствие с параграф 6 от настоящото разяснение, се правят поотделно за всяко споразумение за концесия за услуги или обобщено за всеки клас споразумения за концесия за услуги. Класът представлява група от споразумения за концесия за услуги, които включват услуги от сходно естество (например услуги за събиране на магистрални такси, далекосъобщения и пречистване на вода).

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Май 2001 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила на 31 декември 2001 г.

Предприятието прилага измененията в параграф 6, буква д) и параграф 6А за годишните периоди, започващи на 1 януари 2008 г. или след тази дата. Ако предприятието приложи Разяснение 12 на КРМСФО за по-ранен период, това изменение трябва да се приложи за съответния по-ранен период.

С МСФО 16, издаден през януари 2016 г., бе изменен параграф 5. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 16.

РАЗЯСНЕНИЕ 32 НА ПКР

Нематериални активи — разходи за интернет сайтове

ПОЗОВАВАНИЯ

- МСФО 3 Бизнес комбинации
- МСФО 15 Приходи от договори с клиенти
- МСФО 16 Лизинг
- МСС 1 Представяне на финансови отчети (преработен през 2007 г.)
- МСС 2 Материални запаси (преработен през 2003 г.)
- МСС 16 Имоти, машини и съоръжения (преработен през 2003 г.)
- МСС 36 Обезценка на активи (преработен през 2004 г.)
- МСС 38 Нематериални активи (преработен през 2004 г.)

ВЪПРОС

- 1 Дадено предприятие може да има вътрешни разходи по създаването и функционирането на собствен интернет сайт за вътрешен или външен достъп. Интернет сайт, който е създаден за външен достъп, може да се използва за различни цели като насърчаване на продажбите и реклама на собствените продукти и услуги на предприятието, предоставяне на електронни услуги и продажбата на продукти и услуги. Интернет сайт, който е създаден за вътрешен достъп, може да се използва за съхранение на политиката на дружеството и подробна информация за клиентите, както и за търсене на съответна информация.
- 2 Етапите по създаването на интернет сайт може да бъдат описани, както следва:
 - а) планиране — включва изследване на осъществимостта, определяне на целите и особеностите, оценка на алтернативите и избор на предпочитанията;
 - б) разработване на приложения и инфраструктура — включва получаване на наименование на домейн, закупуване и разработване на компютърна апаратура и операционни програмни продукти, инсталиране на създадените приложения и изпитване при високо натоварване;
 - в) разработване на графичния дизайн — включва създаването на оформлението на интернет страниците;
 - г) разработване на съдържанието — включва създаването, закупуването, подготовката и качването на информация, текстова или графична, на интернет сайта преди края на създаването на интернет сайта. Тази информация може да се съхранява в отделна база от данни, която е интегрирана в (или е достъпна от) интернет сайта, или да се кодира директно в интернет страниците.
- 3 След като приключи разработването на интернет сайта, започва работният (експлоатационният) етап. По време на този етап предприятието поддържа и подобрява програмите, инфраструктурата, графичния дизайн и съдържанието на интернет сайта.
- 4 При отчитането на вътрешните разходи по разработването експлоатацията на собствен интернет сайт за вътрешен и външен достъп въпросите са следните:
 - а) дали интернет сайтът е вътрешно създаден нематериален актив, който попада под изискванията на МСС 38; и
 - б) подходящото счетоводно отразяване на тези разходи.

- 5 Настоящото разяснение не се прилага за разходите по закупуването, разработването и работата с компютърната апаратура (например интернет сървъри, тестови сървъри, производствени сървъри и интернет връзки) за интернет сайт. Такива разходи се отчитат съгласно МСС 16. Освен това, когато предприятието извършва разходи във връзка с доставчика на интернет услуги, който осъществява хостинга на интернет сайта на предприятието, разходите се признават като разход съгласно МСС 1, параграф 88 и *Концептуалната рамка за финансовото отчитане* при получаването на услугите.
- 6 МСС 38 не се прилага за нематериалните активи, държани от предприятието за продажба в обичайния ход на стопанската дейност (вж. МСС 2 и МСФО 15), или лизинга на нематериални активи, отчитан в съответствие с МСФО 16. Съответно, настоящото разяснение не се прилага за разходите по създаването или функционирането на интернет сайт (или програмните продукти за интернет сайт), предназначен за продажба на друго предприятие, или които се отчитат в съответствие с МСФО 16.

КОНСЕНСУС

- 7 Собственият интернет сайт на предприятието, който се създава в резултат на развойна дейност и е за вътрешен или външен достъп, представлява вътрешно създаден нематериален актив, който попада под изискванията на МСС 38.
- 8 Интернет сайт, създаден в резултат на развойна дейност, се признава като нематериален актив единствено ако в допълнение към съответствието с общите изисквания за признаване и първоначално оценяване, описани в параграф 21 от МСС 38, предприятието може да удовлетвори изискванията на параграф 57 от МСС 38. В частност, едно предприятие може да удовлетвори изискването да докаже как интернет сайтът ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи в съответствие с изискванията на параграф 57, буква г) от МСС 38, когато например интернет сайтът е в състояние да генерира приходи, включително преки приходи, като позволява извършване на заявки за покупки. Когато едно предприятие не е в състояние да докаже как даден интернет сайт, който е създаден единствено или предимно за насърчване на продажбите и реклама на неговите собствени продукти и услуги, ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи, всички разходи по създаването на такъв интернет сайт се признават като разход в момента на тяхното възникване.
- 9 Всички вътрешни разходи по разработването и експлоатацията на собствен интернет сайт на предприятието се отчитат в съответствие с МСС 38. Естеството на всяка дейност, за която се прави разход (например обучението на персонал и поддържането на интернет страница), и етапът на разработване на интернет сайта или етапът след разработването му трябва да се оценят, за да се определи подходящо счетоводно отразяване (допълнителни насоки са представени в примера към настоящото разяснение). Например:
 - а) етапът на планирането е сходен по същността си с фазата на научноизследователската дейност по параграфи 54—56 от МСС 38. Разходите, които са направени през този етап, се признават като разход в момента на тяхното възникване;
 - б) етапът на разработването на програми и инфраструктура, етапът на графичния дизайн и етапът на създаването на съдържание, доколкото съдържанието се създава за цели, различни от рекламата и насърчването на продажбите на собствените продукти на предприятието, са сходни по същността си с фазата на развойната дейност по параграфи 57—64 от МСС 38. Разходите, които са направени през тези етапи, се включат в себестойността на интернет сайта, която е призната като нематериален актив съгласно параграф 8 от настоящото разяснение, когато разходите може да бъдат пряко отнесени към и са необходими за създаването, произвеждането или подготовката на интернет сайта, за да може да функционира по начина, предвиден от ръководството. Например разходите за закупуването или създаването на съдържание (различно от съдържанието за реклама и насърчване на продажбите на собствените продукти и услуги на предприятието) конкретно за интернет сайт или разходите за получаване на позволение за използване на съдържанието (например такса за получаване на лиценз за възпроизводство) на интернет сайта се включват в разходите за разработване, когато е спазено това условие. Въпреки това съгласно параграф 71 от МСС 38 разходите за нематериален отчетен обект, които са били признати първоначално като разход в предходни финансови отчети, не се признават като част от себестойността или цената на придобиване на нематериален актив на по-късна дата (например, ако разходите за авторско право са напълно амортизирани и впоследствие съдържанието е достъпно на интернет сайт);
 - в) разходите, направени по време на етапа на разработване на съдържание, доколкото съдържанието се разработва за рекламиране и насърчване на продажбите на собствените продукти и услуги на предприятието (например цифрови снимки на продукти), се признават като разход, когато възникват (се извършват) в съответствие с изискванията на параграф 69, буква в) от МСС 38. Например, когато отчитането на разходите за професионални услуги за направата на цифрови снимки на собствените продукти на предприятието и за подобряване на тяхното излагане, разходите се признават като разход при получаването на професионалните услуги, а не когато цифровите снимки са изложени на интернет сайта;
 - г) експлоатационният етап започва, след като приключи разработването на интернет сайта. Възникналите на този етап разходи се признават като разход в момента на тяхното възникване, освен ако отговарят на критериите за признаване по параграф 18 от МСС 38.

10 Интернет сайт, който е признат като нематериален актив в съответствие с изискванията на параграф 8 от настоящото разяснение, се оценява след първоначалното признаване, като се прилагат изискванията на параграфи 72—87 от МСС 38. Най-надеждната приблизителна оценка за полезния живот на интернет сайта трябва да е за кратък срок.

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Май 2001 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила на 25 март 2002 г. Ефектите от прилагането на настоящото разяснение се отчитат, като се използват изискванията за преминаване към прилагането във версията на МСС 38, която е издадена през 1998 г. Поради това когато даден интернет сайт не отговаря на изискванията за признаване като нематериален актив, но преди това е бил признат като актив, отчетният обект се отписва към датата на влизане в сила на настоящото разяснение. Когато даден интернет сайт съществува и разходите по неговото създаване отговарят на критериите за признаване като нематериален актив, но преди това не е бил признат като актив, нематериалният актив не се признава към датата на влизане в сила на настоящото разяснение. Когато даден интернет сайт съществува и разходите по неговото създаване отговарят на критериите за признаване като нематериален актив, и е бил признат преди това като актив и първоначално оценен по себестойност, първоначално признатата сума се счита за правилно определена.

С МСС 1 (преработен през 2007 г.) бе изменена терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това с него бе изменен и параграф 5. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на 1 януари 2009 г. или след тази дата. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за съответния по-ранен период.

С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., бяха изменени раздел „Позовавания“ и параграф 6. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 15.

С МСФО 16, издаден през януари 2016 г., бе изменен параграф 6. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 16.

С документа, озаглавен *Изменения на препратките в МСФО към Концептуалната рамка*, издаден през 2018 г., бе изменен параграф 5. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2020 г. или след тази дата. По-ранното прилагане се разрешава, ако в същото време предприятието прилага и всички други изменения, направени чрез документа *Изменения на препратките в МСФО към Концептуалната рамка*. Предприятията прилагат изменението на Разяснение 32 на ПКР с обратна сила в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*. Въпреки това, ако предприятието реши, че такова прилагане с обратна сила би било практически невъзможно или би довело до излишни разходи или усилия, то прилага изменението на Разяснение 32 на ПКР въз основа на параграфи 23 – 28, 50 – 53 и 54Е от МСС 8.
