

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2237/2004 НА КОМИСИЯТА

от 29 декември 2004 година

за изменение на Регламент (ЕО) № 1725/2003 относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета относно МСС № 32 и КРМСФО

(Текст от значение за ЕИП)

КОМИСИЯТА НА ЕВРОПЕЙСКИТЕ ОБЩНОСТИ,

като взе предвид Договора за създаване на Европейската общност,

като взе предвид Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета от 19 юли 2002 г. относно прилагането на международните счетоводни стандарти¹, и по-специално член 3, параграф 1 от него,

като има предвид, че:

(1) С Регламент (ЕО) № 1725/2003² на Комисията² бяха приети някои международни стандарти и разяснения, които са съществували към 1 септември.

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

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

¹ ОВ L 243, 11.9.2002 г., стр. 1.

² ОВ L 261, 13.10.2003 г., стр. 1. Регламент, последно изменен с Регламент (ЕО) № 2236/2004 (ОВ L 392, 31.12.2004 г., стр. 1).
32004R2237- ЦИР-редактиран

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

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

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

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

ПРИЕ НАСТОЯЩИЯ РЕГЛАМЕНТ:

Член 1

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

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

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

Член 2

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

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

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

Съставено в Брюксел на 29 декември 2004 година.

За Комисията:

Charlie McCREEVY

Член на Комисията

ПРИЛОЖЕНИЕ

МЕЖДУНАРОДНИ СТАНДАРТИ ЗА ФИНАНСОВА ОТЧЕТНОСТ

МСС 32	“Финансови инструменти: Оповестяване и представяне”
КРМСФО 1	“Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения”

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

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 32

**Международен счетоводен стандарт 32 Финансови инструменти:
Оповестяване и представяне**

СЪДЪРЖАНИЕ

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

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

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да разшири разбирането на потребителите на финансови отчети относно важността на финансовите инструменти за финансовото състояние на предприятието, неговото представяне и паричните му потоци.
2. Настоящият стандарт съдържа изисквания за представянето на финансовите инструменти и определя информацията, която трябва да бъде оповестена за тях. Изискванията за представяне се прилагат по отношение на класификацията на финансовите инструменти от гледна точка на емитента като финансови активи, финансови пасиви и капиталови инструменти; класификацията на свързаните с тях лихви, дивиденди, загуби и печалби; и обстоятелствата, при които следва да бъдат компенсирани финансови активи и финансови пасиви. Стандартът изисква оповестяване на информация за факторите, които оказват влияние върху сумата, времето на възникване и сигурността на бъдещите парични потоци на предприятието, свързани с финансови инструменти, както и за счетоводната политика, прилагана по отношение на тези инструменти. Също така, стандартът изисква оповестяване на информация за характера и обхвата на използване на финансови инструменти от предприятието, стопанските цели, за постигането на които служат те, свързаните с тях рискове, както и политиката на ръководството по отношение на управлението на тези рискове.
3. Принципите в настоящия стандарт допълват принципите за признаване и оценяване на финансови активи и финансови пасиви в МСС 39 “Финансови инструменти: признаване и оценяване”.

ОБХВАТ

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

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

б) права и задължения на работодатели по планове за доходи на

работници и служители, към които се прилага МСС 19 “Доходи на работници и служители”.

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

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

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

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

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

7. Други стандарти, специфични за конкретни видове финансови инструменти, съдържат допълнителни изисквания за представяне и оповестяване. Например МСС 17 “Лизинг” и МСС 26 “Счетоводство и отчитане по планове за

пенсионни доходи” съдържат специфични изисквания за оповестяване относно договори за финансов лизинг и, съответно, инвестиции на планове за пенсионни доходи. Освен това някои изисквания на други стандарти, и по-специално МСС 30 “Оповестявания във финансовите отчети на банки и сходни финансови институции”, се прилагат и по отношение на финансовите инструменти.

8. ***Настоящият стандарт се прилага за онези договори за покупка или продажба на нефинансов обект, които могат да бъдат разплатени в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти все едно, че договорите са финансови инструменти, с изключение на договорите, които са сключени и продължават да бъдат държани с цел получаване или предоставяне на нефинансов обект съгласно нуждите на предприятието във връзка с очаквана покупка, продажба или ползване.***

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

а) когато условията на договора позволяват на всяка една от страните да го разплати нетно в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти;

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

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

и

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

Договор, по отношение на който се прилагат б) или в), не е сключен с цел получаването или доставката на нефинансов обект съгласно нуждите на предприятието във връзка с очаквана покупка, продажба или ползване и, съответно, попада в обхвата на настоящия стандарт. Другите договори, за които се прилага параграф 8, се оценяват, за да се определи дали те са сключени и продължават да се държат за целите на получаването или доставката на нефинансов обект съгласно нуждите на предприятието във връзка с очаквана покупка, продажба или ползване и съответно дали са в обхвата на настоящия стандарт.

10. Издадена е писмена опция за покупка или продажба на нефинансов обект,
32004R2237- ЦПР-редактиран

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

ДЕФИНИЦИИ (виж също параграфи AG3-AG24)

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

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

Финансов актив е всеки актив, който представлява:

а) парични средства;

б) капиталов инструмент 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 разплатен или може да бъде разплатен в собствени капиталови инструменти на емитента и представлява:

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

или

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

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

или

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

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

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

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

- амортизирана стойност на финансов актив или финансов пасив,
- финансови активи на разположение за продажба,
- отписване,
- дериватив,
- метод на ефективния лихвен процент,
- финансов актив или финансов пасив, отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата,
- неотменим ангажимент,
- прогнозна сделка,
- ефикасност на хеджирането,

- хеджирана позиция,
- хеджиращ инструмент,
- инвестиции, държани до падеж,
- кредити и вземания,
- редовна покупка или продажба,
- разходи по сделката.

13. В настоящия стандарт “договор” и “договорен” се отнасят до споразумение между две или повече страни, което е с ясни икономически последици и по отношение на което страните имат малка, ако имат изобщо някаква, свобода на действие да го избегнат, тъй като обикновено споразумението подлежи на законно изпълнение. Договорите, а следователно и финансовите инструменти, могат да приемат различни форми и не е задължително да бъдат в писмена форма.

14. В настоящия стандарт “предприятие” включва физически лица, търговски дружества, юридически лица, фондове и държавни ведомства.

ПРЕДСТАВЯНЕ

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

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

16. Когато емитент прилага дефинициите в параграф 11, за да определи дали финансов инструмент е капиталов инструмент, а не финансов пасив, инструментът е капиталов инструмент, единствено ако са изпълнени и двете условия 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 разплатен или може да бъде разплатен в собствени капиталови инструменти на емитента, той е:

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

или

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

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

НЯМА ДОГОВОРНО ЗАДЪЛЖЕНИЕ ЗА ПРЕДОСТАВЯНЕ НА ПАРИЧНИ СРЕДСТВА ИЛИ ДРУГ ФИНАНСОВ АКТИВ (ПАРАГРАФ 16А))

17. Изключително важна особеност при разграничаването на финансов пасив от капиталов инструмент е съществуването на договорно задължение на едната страна по финансовия инструмент (емитента) или да достави парични средства или друг финансов актив на другата страна (държателя), или да размени финансови активи или финансови пасиви с държателя при условия, които са потенциално неблагоприятни за емитента. Въпреки че държателят на капиталов инструмент може да има право да получи пропорционален дял от всякакви дивиденди или други разпределения от капитала, емитентът няма договорно задължение да направи такива разпределения, тъй като от него не може да се изисква да достави парични средства или друг финансов актив на другата страна.

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

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

б) финансов инструмент, който дава на държателя си правото да върне инструмента обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив ("инструмент с право на връщане"), представлява финансов пасив. Това е така дори ако сумата на паричните средства или други финансови активи се определя на базата на индекс или друг обект, който има потенциала да се увеличава или намалява, или когато правната форма на инструмент с право на връщане дава на държателя право на остатъчен дял в активите на емитента. Съществуването на право на избор за държателя да върне инструмента на емитента срещу парични средства или друг финансов актив означава, че инструментът с право на връщане отговаря на дефиницията за финансов пасив. Например взаимни фондове от отворен тип, тръстове с инвестиционни дялове, търговски дружества и някои кооперативни предприятия могат да предоставят на

своите държатели на дялове или членове правото да изкупят обратно своите дялове в предприятието емитент във всеки един момент срещу парични средства, равни на пропорционалния им дял в стойността на активите на емитента. Но класификацията като финансов пасив не изключва използването на описания, като например “стойност на нетния актив, отнасяща се за държателите на инвестиционни дялове” и “промяна в нетната стойност на актив, отнасяща се за държателите на инвестиционни дялове” на лицевата страна на финансовите отчети на предприятие, което няма внесен капитал (като например някои взаимни фондове и тръстове с инвестиционни дялове, виж илюстративен пример 7), или използването на допълнително оповестяване, което да посочи, че общият размер на дялове на членовете включва позиции като например резерви, които отговарят на дефиницията за собствен капитал, както и инструменти с право на връщане, които не отговарят (виж илюстративен пример 8).

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

а) ограничение на способността на предприятието да удовлетвори договорно задължение, като например липса на достъп до чуждестранна валута или необходимост от получаване на одобрение за плащане от регулаторен орган, не обезсилва договорното задължение на предприятието или договорното право на държателя по инструмента.

б) договорно задължение, което е поставено по условието контрагента да упражни правото си на обратно изкупуване, представлява финансов пасив, тъй като предприятието няма безусловното право да избегне доставката на парични средства или друг финансов актив.

20. Финансов инструмент, който не установява изрично договорно задължение за доставката на парични средства или друг финансов актив, може да установи задължение косвено, посредством своите срокове и условия. Например:

а) финансов инструмент може да съдържа нефинансово задължение, което трябва да бъде разплатено единствено, ако предприятието не направи разпределения или не изкупи обратно инструмента. Ако предприятието може да избегне прехвърляне на парични средства или на друг финансов актив само чрез разплащането на нефинансовото задължение, финансовият инструмент представлява финансов пасив.

б) финансовият инструмент представлява финансов пасив, ако предвижда, че при разплащането предприятието ще достави или:

(i) парични средства или друг финансов актив,

или

(ii) свои собствени акции, чиято стойност е определена като значително превишаваща стойността на паричните средства или друг финансов актив.

Въпреки че предприятието няма изрично договорно задължение да достави

парични средства или друг финансов актив, стойността на алтернативата за разплащане с акции е такава, че предприятието ще извърши разплащането в парични средства. Във всички случаи на държателя по същество се гарантира получаването на сума, която е най-малкото равна на опцията за разплащане в парични средства (виж параграф 21).

Разплащане в собствени капиталови инструменти на предприятието (параграф 16 б))

21. Даден договор не е капиталов инструмент само защото може да води до получаването или доставката на определен брой собствени капиталови инструменти на предприятието. Предприятието може да има договорно право или задължение да получи или достави определен брой от своите собствени акции или други капиталови инструменти, което се променя така, че справедливата стойност на собствените капиталови инструменти на предприятието, която ще бъде получена или доставена, да е равна на сумата на договорното право или задължение. Такова договорно право или задължение може да бъде за твърдо определена сума или сума, която се променя – отчасти или изцяло – в отговор на измененията в променлива, различна от пазарната цена на собствените капиталови инструменти на предприятието (напр. лихвен процент, цена на стока или цена на финансов инструмент). Ето два примера: а) договор за доставка на собствени капиталови инструменти на предприятието в размер на равностойността на 100 ПЕ и б)³ договор за доставка на собствени капиталови инструменти на предприятието в размер на равностойността на 100 унции злато. Такъв договор представлява финансов пасив за предприятието, въпреки че предприятието трябва или може да го разплати чрез доставянето на свои собствени капиталови инструменти. Той не е капиталов инструмент, тъй като предприятието използва променлив брой от своите собствени капиталови инструменти като средство за разплащане на договора. Съответно договорът не доказва остатъчен дял в активите на предприятието след приспадане на всички негови пасиви.

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

³ В настоящия стандарт паричните суми са деноминирани във “парични единици” (ПЕ).

инструмент не се признават във финансовите отчети.

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

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

Разпоредби за разплащане под условие

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

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

или

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

ПРАВО НА ИЗБОР НА НАЧИН НА РАЗПЛАЩАНЕ

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

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

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

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

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

30. Класификацията на пасивния и капиталовия компонент на конвертируем

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

31. МСС 39 разглежда оценяването на финансови активи и финансови пасиви. Капиталови инструменти са инструментите, които доказват остатъчен дял в активите на дадено предприятие след приспадане на всички негови пасиви. Следователно, когато първоначалната балансова стойност на съставен финансов инструмент се отнася към неговите компоненти на собствен капитал и пасиви, към капиталовия компонент се отнася остатъчната стойност след приспадане на сумата, определена отделно за пасивния компонент, от справедливата стойност на инструмента като цяло. Стойността на всеки дериватив (например кол-опция), внедрен в съставен финансов инструмент, различен от капиталов компонент (например опция за конвертиране в собствен капитал), се включва в пасивния компонент. Сумата на балансовите стойности, разпределени към пасивния и капиталовия компонент при първоначалното признаване, е винаги равна на справедливата стойност, която би била определена за инструмента като цяло. От първоначалното признаване на компонентите на инструмента поотделно не възниква нито печалба, нито загуба.

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

Съкровищни акции (виж също параграф AG36)

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

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

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

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

36. Класификацията на финансов инструмент като финансов пасив или капиталов инструмент определя дали лихвите, дивидентите, загубите и печалбите, свързани с този инструмент, се признават като приходи или разходи в печалбата или загубата. Следователно плащанията на дивиденди за акции, изцяло признати като пасиви, се признават като разходи по същия начин като лихви по облигация. По подобен начин печалбите и загубите, свързани с обратни изкупувания или рефинансиране на финансови пасиви, се признават в печалбата или загубата, докато обратните изкупувания или рефинансирането на капиталови инструменти се признават като промени в собствения капитал. Промените в справедливата стойност на капиталов инструмент не се признават във финансовите отчети.

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

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

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

40. Дивиденди, класифицирани като разход, могат да бъдат представени в отчета за приходите и разходите или с лихвите по други пасиви, или като отделна позиция. В допълнение към изискванията на настоящия стандарт оповестяването на лихвите и дивидентите е предмет на изискванията на МСС 1 и МСС 30 “Оповестявания във финансовите отчети на банки и сходни финансови институции”. При някои обстоятелства, поради разликата между лихвите и дивидентите във връзка с въпроси като признаването за данъчни цели, е желателно те да бъдат оповестявани поотделно в отчета за приходите и разходите. Оповестяванията на данъчните ефекти се правят в съответствие с 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 за инструмент, който включва право на остатъчен дял в активите на предприятието в замяна срещу парични средства или друг финансов актив (виж параграф 18 б)). Съгласно МСС 1, предприятието представя всяка печалба или загуба, произтичаща от повторната оценка на такъв инструмент, отделно на лицевата страна на отчета за приходите и разходите, когато това е уместно за обяснението на представянето на дейността на предприятието.

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

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

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

и

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

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

43. Настоящият стандарт изисква представянето на финансовите активи и финансовите пасиви на нетна база, когато това отразява очакваните от предприятието бъдещи парични потоци от разплащането 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 всъщност разполага само с един финансов актив или финансов пасив. При други обстоятелства финансовите активи и финансовите пасиви се представят отделно едни от други в съответствие с техните характеристики като ресурси или задължения на предприятието.

44. Компенсирането на признат финансов актив и признат финансов пасив и представянето на нетната стойност се различава от отписването на финансов актив или финансов пасив. Въпреки че компенсирането не води до признаване на печалба или загуба, отписването на финансов инструмент не само води до елиминирането на преди това призната позиция от баланса, но може да доведе и

до признаването на печалба или загуба.

45. Правото на компенсиране е законното право на длъжник по договор да разплати или по друг начин да елиминира цялата или част от сумата, дължима на кредитор, чрез съотнасянето към тази сума на сума, дължима от кредитора. При необичайни обстоятелства длъжникът може да има законно право да съотнесе сума, дължима му от трето лице, към сумата, дължима на кредитора, при условие, че съществува споразумение между трите страни, което ясно установява правото на компенсиране на длъжника. Тъй като правото на компенсиране е законно право, условията, на които се основава това право могат да се различават в различните юрисдикции, като трябва да се вземат под внимание законите, приложими по отношение на взаимоотношенията между страните.

46. Съществуването на упражняемо право на компенсиране на финансов актив и финансов пасив се отразява върху правата и задълженията, свързани с финансов актив и финансов пасив, и може да окаже влияние върху изложеността на предприятието на кредитен и ликвиден риск. Съществуването на правото обаче само по себе си не е достатъчна база за компенсиране. Сумата и времето на възникване на бъдещите парични потоци на предприятието не се повлияват при отсъствието на намерение да се упражни правото или да се разплати едновременно. Когато дадено предприятие възнамерява да упражни правото или да се разплати едновременно, представянето на актива и пасива на нетна база отразява по по-подходящ начин сумата и времето на възникване на очакваните бъдещи парични потоци, както и рисковете, на които са изложени тези парични потоци. Намерението на едно от лицата или и на двете лица за разплащане на нетна база без юридическо право да направят това не е достатъчно, за да оправдае компенсирането, тъй като правата и задълженията, свързани с отделния финансов актив и финансов пасив, остават непроменени.

47. Намеренията на дадено предприятие във връзка с разплащането на конкретни активи и пасиви могат да бъдат повлияни от неговата нормална стопанска практика, изискванията на финансовите пазари и други обстоятелства, които могат да ограничат способността за нетно разплащане или едновременно разплащане. Когато дадено предприятие има право на компенсиране, но няма намерение да извърши нетно разплащане или да реализира актива и да разплати пасива едновременно, влиянието на правото върху излагането на предприятието на кредитен риск се оповестява в съответствие с параграф 76.

48. Едновременното разплащане 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 всъщност еквивалентни на една нетна сума и не е налице изложеност на кредитен или ликвиден риск. При други обстоятелства предприятието може да разплати два инструмента като получи и заплати отделни суми, като по този начин се излага на кредитен риск по отношение на пълната стойност на актива или на ликвиден риск по отношение на пълната стойност на пасива. Тези рискови експозиции могат да са съществени, макар и относително кратки. Съответно, реализацията на финансов актив и разплащането на финансов пасив се третират като едновременни, само когато сделките се осъществяват в един и същи момент.

49. Условията, установени в параграф 42, обикновено не са изпълнени и компенсирането обикновено не е подходящо, когато:

а) няколко различни финансови инструмента се използват за наподобяване на характеристиките на един финансов инструмент (“синтетичен инструмент”);

б) финансовите активи и финансовите пасиви възникват от финансови инструменти, имащи същата основна рискова експозиция (например активи и пасиви в портфейл от форуърдни договори или други деривативни инструменти), но включват различни контрагенти;

в) финансовите или другите активи са заложили като обезпечение за финансови пасиви без право на регресен иск;

г) заделени са финансови активи на доверително управление от длъжник за целите на погасяване на задължение, без тези активи да са били приети от кредитора за разплащане на задължението (например ангажимент за погасителен фонд);

или

д) задължения, възникнали в резултат на събития, водещи до загуби, се очаква да бъдат възстановени от трето лице по силата на иск, отправен на основание на застрахователен договор.

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

ОПОВЕСТЯВАНЕ

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

52. Операциите с финансови инструменти могат да доведат до това

32004R2237- ЦПР-редактиран

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

а) Пазарният риск включва три вида риск:

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

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

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

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

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

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

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

Формат, местоположение и групи финансови инструменти

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

54. Определянето на нивото на детайлност, което да бъде оповестено за конкретни финансови инструменти, изисква да се направи преценка, като се вземе предвид и относителната важност на тези инструменти. Необходимо е да се

намери балансът между претоварването на финансовите отчети с много подробности, които могат да не подпомагат потребителите на финансовите отчети, и прикриването на важна информация в резултат от твърде голямо обобщаване. Например, когато дадено предприятие е страна по голям брой финансови инструменти със сходни характеристики и никой от отделните договори, взет поотделно, не е съществен, подходящо е обобщаването по групи инструменти. От друга страна, информацията за отделния инструмент може да е важна, когато той е например съществен компонент от капиталовата структура на предприятието.

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

Политика на управление на риска и хеджиращи дейности

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

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

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

а) описание на хеджирането;

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

в) характера на рисковете, които се хеджират;

и

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

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

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

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

и

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

Срокове, условия и счетоводна политика

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

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

и

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

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

62. Договорните срокове и условия на финансов инструмент се отразяват върху сумата, времето на възникване и сигурността на бъдещите парични постъпления и плащания от страните по инструмента. Когато финансовите инструменти са съществени – или поотделно, или като група – за финансовото състояние на предприятието или неговите бъдещи резултати от дейността, се оповестяват техните срокове и условия. Ако никой отделен инструмент, взет

поотделно, не е съществен за бъдещите парични потоци на предприятието, се описват съществените характеристики на инструментите чрез позоваване на съответните групи от сходни инструменти.

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

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

б) датата на падежа, изтичането или упражняването;

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

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

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

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

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

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

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

и

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

платима пълната стойност на главницата на облигацията).

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

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

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

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

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

и

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

Лихвен риск

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

а) датите на договорна промяна на цената или датите на надеж - които от тези дати са по-ранни;

и

б) ефективните лихвени проценти, когато са приложими.

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

риск на паричния поток) и върху справедливата стойност на други (лихвен риск на справедливата стойност).

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

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

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

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

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

и

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

72. Изискването в параграф 67б) се прилага по отношение на облигации, полици, заеми и сходни финансови инструменти, включващи бъдещи плащания, които създават възвръщаемост за държателя и разходи за емитента, отразяващи стойността на парите във времето. Изискването не се прилага за финансови инструменти като инвестиции в капиталови инструменти и деривативни инструменти, които не носят определяем ефективен лихвен процент. Например дори когато инструменти като лихвени деривативи (включително суапове, споразумения за форуърден процент и опции) са изложени на риск на справедливата стойност или риск на паричния поток от промени в пазарните

лихвени проценти, не се изисква оповестяване на ефективния лихвен процент. Въпреки това, когато се предоставя информация за ефективния лихвен процент, предприятието оповестява ефектите върху своята изложеност на лихвен риск от хеджиращите сделки като например лихвени суапове.

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

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

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

- (i) в срок до една година;
- (ii) след срок, надвишаващ една година, но не по-дълъг от две години;
- (iii) след срок, надвишаващ две години, но не по-дълъг от три години;
- (iv) след срок, надвишаващ три години, но не по-дълъг от четири години;
- (v) след срок, надвишаващ четири години, но не по-дълъг от пет години;

и

- (vi) след срок, надвишаващ пет години.

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

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

и

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

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

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

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

Кредитен риск

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

- а) сумата, която най-добре представя неговата максимална изложеност на кредитен риск на датата на баланса, без да се взема под внимание справедливата стойност на каквото и да е обезпечение, в случай че***

другите страни не изпълнят своите задължения по финансовите инструменти;

и

б) съществените концентрации на кредитен риск.

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

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

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

и

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

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

80. Финансов актив, обект на законово упражнимо право на компенсиране срещу финансов пасив, не се представя в баланса нетно от пасива, освен ако намерението не е да се осъществи разплащане на нетна база или едновременно. Независимо от това, когато предоставя информация в съответствие с параграф 76, предприятието оповестява съществуването на законово право на компенсиране.

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

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

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

и

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

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

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

83. Концентрациите на кредитен риск се оповестяват, когато не са видни от други оповестявания за характера на дейността и финансовото състояние на предприятието и водят до съществена изложеност на загуба в случай на неизпълнение от други страни. Установяването на такива концентрации изисква

преценка от страна на ръководството, като се вземат предвид обстоятелствата в предприятието и неговите длъжници. МСС 14 "Отчитане по сектори" предоставя насоки при идентифицирането на отрасловите и географските сегменти, в рамките на които могат да възникнат концентрации на кредитен риск.

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

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

Справедлива стойност

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

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

88. За финансови инструменти, като например краткосрочни търговски

вземания и задължения, не се изисква оповестяване на справедливата стойност, когато балансовата стойност е разумно приближение към справедливата стойност.

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

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

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

92. **Предприятието оповестява:**

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

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

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

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

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

Други оповестявания

ОТПИСВАНЕ

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

(i) *характера на активите;*

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

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

и

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

ОБЕЗПЕЧЕНИЕ

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

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

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

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

и

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

Съставни финансови инструменти с множествени внедрени деривативи

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

ФИНАНСОВИ АКТИВИ И ФИНАНСОВИ ПАСИВИ, ОТЧИТАНИ ПО СПРАВЕДЛИВА СТОЙНОСТ В ПЕЧАЛБАТА ИЛИ ЗАГУБАТА (ВИЖ СЪЩО ПАРАГРАФ AG40)

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

(i) са класифицирани като държани за търгуване;

и

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

е) Ако предприятието е определило финансов пасив като отчитан

по справедлива стойност в печалбата или загубата, то оповестява:

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

и

(ii) разликата между неговата балансова стойност и сумата, която предприятието би било задължено по договор да плати на надежда на държателя на задължението.

ПРЕКЛАСИФИЦИРАНЕ

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

Отчетът за приходите и разходите и собственият капитал

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

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

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

и

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

ОБЕЗЦЕНКА

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

НЕИЗПЪЛНЕНИЕ И НАРУШЕНИЯ

94. *й) По отношение на всякакви видове неизпълнение по главница,*

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

(i) подробности за тези нарушения;

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

и

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

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

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

96. *Предприятието прилага настоящия стандарт за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното прилагане се допуска. Предприятието не трябва да прилага настоящия стандарт за годишни периоди, започващи преди 1 януари 2005 г., освен ако то не прилага и МСС 39 (издаден през декември 2003 г.) Ако предприятието прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.*

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

ОТТЕГЛЯНЕ НА ДРУГИ СТАНОВИЩА

98. Настоящият стандарт заменя МСС 32 “Финансови инструменти: оповестяване и представяне”, преработен през 2000 г.

99. Настоящият стандарт заменя следните разяснения:

а) ПКР - 5 “Класификация на финансови инструменти – Разпоредби за разплащане под условие”;

б) ПКР – 16 “Акционерен капитал - обратно придобити инструменти на собствения капитал (съкровищни акции);

и

в) ПКР - 17 “Собствен капитал – разходи за операции със собствен капитал”.

100. Настоящият стандарт оттегля проекта на ПКР за разяснение ПЗ4 “Финансови инструменти – инструменти или права, подлежащи на обратно изкупуване от държателя”.

ДОПЪЛНЕНИЕ А

Насоки за прилагане на МСС 32 “Финансови инструменти: оповестяване и представяне”

Настоящото допълнение представлява неразделна част от стандарта.

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

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

Дефиниции (параграфи 11-14)

Финансови активи и финансови пасиви

AG3. Валутата (паричните средства) е финансов актив, защото тя представлява средство за размяна и следователно е базата, върху която се измерват всички сделки и се признават във финансовите отчети. Депозит на парични средства в банка или сходна финансова институция е финансов актив, защото представлява договорно право на вложителя да получи парични средства от институцията или да издаде чек или сходен инструмент срещу салдото в полза на кредитор при плащане на финансов пасив.

AG4. Често срещани примери за финансови активи, представляващи договорно право за получаване на парични средства в бъдеще и съответно за финансови пасиви, представляващи договорно задължение за предоставяне на парични средства в бъдеще, са:

- а) търговски вземания и задължения;
- б) вземания и задължения по полици;
- в) вземания и задължения по заеми;
- и
- г) вземания и задължения по облигации.

Във всеки случай договорното право на едната страна да получи (или задължението да плати) парични средства се съпоставя със съответстващото задължение на другата страна да плати (или право да получи).

AG5. Друг вид финансов инструмент е този, за който икономическата полза, която ще бъде получена или предоставена, е финансов актив, различен от парични средства. Например полица, платима в държавни облигации, дава на държателя договорното право да получи, а на емитента договорното задължение да предостави, държавни облигации, а не парични средства. Облигациите са

финансови активи, тъй като представляват задължения на емитиращата държава да плати парични средства. Следователно полицата е финансов актив за държателя си и финансов пасив за емитента.

AG6. “Безсрочните” дългови инструменти (като “безсрочни” облигации, необезпечени облигации и капиталови полици) обикновено предоставят на държателя си договорното право да получава плащания като лихви на твърдо определени дати, простиращи се в необозримо бъдеще, или без право да получи обратно главницата, или с право на обратно получаване на главницата при условия, които правят това малко вероятно или твърде отдалечено в бъдещето. Например дадено предприятие може да издаде финансов инструмент, който изисква от него да прави годишни плащания за срок от вечни времена (“безсрочно”), равни на посочен лихвен процент от 8%, прилаган към посочен номинал или стойност на главницата в размер на 1 000 ПЕ⁴. Приемайки, че 8% е пазарният лихвен процент за инструмента при емитирането му, емитентът поема договорно задължение да направи поток от бъдещи плащания на лихви със справедлива стойност (сегашна стойност) от 1 000 ПЕ при първоначалното признаване. Държателят и емитентът на инструмента имат съответно финансов актив и финансов пасив.

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

AG8. Способността да се упражни договорно право или изискването да се удовлетвори договорно задължение може да бъде абсолютна или може да е под условие в зависимост от настъпването на бъдещо събитие. Например финансовата гаранция е договорно право на кредитора да получи парични средства от гаранта и съответно договорно задължение на гаранта да плати на кредитора, ако кредитополучателят да не изпълни задължението си. Договорното право и задължение съществуват благодарение на минала сделка или събитие (поемането на гаранцията), въпреки че както способността на кредитора да упражни своето право, така и изискването за гаранта да изпълни своето задължение зависят от бъдещ акт на неизпълнение от страна на кредитополучателя. Условното право и задължение отговарят на дефиницията за финансов актив и финансов пасив, въпреки че тези активи и пасиви не винаги се признават във финансовите отчети.

AG9. Съгласно MCC 17 “Лизинг”, финансовият лизинг се счита основно за право на лизингодателя да получи, и задължение на лизингодателя да даде, поток от плащания, които са по същество същите, както комбинираните плащания на главница и лихва при договора за заем. Лизингодателят отразява счетоводно своята инвестиция чрез сумата на вземането по лизинговия договор, а не самия даден на лизинг актив. Оперативният лизинг, от друга страна, се счита основно за незавършен договор, ангажиращ лизингодателя да предостави ползването на актив през бъдещи периоди срещу възнаграждение, сходно на възнаграждение за услуга. Лизингодателят продължава да отчита самия отдаден на лизинг актив, а не

⁴ В настоящите насоки паричните суми са деноминирани във “парични единици” (ПЕ).

вземанията, които ще получи в бъдеще съгласно договора. Съответно, финансовият лизинг се счита за финансов инструмент, а оперативният лизинг не се счита за финансов инструмент (освен във връзка с отделните плащания, дължими и изискуеми в настоящия момент).

AG10. Материални активи (като материални запаси, имущество, заводи и оборудване), отдадени на лизинг активи и нематериални активи (като патенти и търговски марки), не са финансови активи. Контролът върху такива материални и нематериални активи създава възможност за генериране на входящ поток от парични средства или друг финансов актив, но не води до настоящо право на получаване на парични средства или друг финансов актив.

AG11. Активи (като предплатени разходи), за които бъдещата икономическа изгода е получаването на стоки или услуги вместо правото да се получат парични средства или друг финансов актив, не са финансови активи. Съответно обекти като отсрочени приходи и повечето задължения по гаранция не са финансови пасиви, тъй като изходящият поток от икономически ползи, свързан с тях, е предоставянето на стоки и услуги, а не договорно задължение за изплащане на парични средства или друг финансов актив.

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

Капиталови инструменти

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

AG14. Закупена кол-опция или друг сходен договор, придобит от предприятието, който му дава правото да придобие обратно твърдо определен брой от своите собствени капиталови инструменти срещу доставянето на твърдо определена сума

парични средства или друг финансов актив, не е финансов актив на предприятието. Вместо това всяко възнаграждение, платено за такъв договор, се приспада от собствения капитал.

Деривативни финансови инструменти

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

AG16. Деривативните финансови инструменти създават права и задължения, които оказват водят до прехвърлянето между страните по инструмента на един или повече финансови рискове, присъщи на стоящия в основата финансов инструмент. При възникването си, деривативните финансови инструменти дават на едната страна договорното право да размени финансови активи или финансови пасиви с другата страна при условия, които са потенциално благоприятни, или договорното задължение да размени финансови активи или финансови пасиви с другата страна при условия, които са потенциално неблагоприятни. Като цяло обаче⁴, те не водят до прехвърляне на стоящия в основата финансов инструмент в началото на договора, нито такова прехвърляне възниква задължително на падежа на договора. Някои инструменти съдържат както право, така и задължение да се извърши размяна. Тъй като условията на размяната се определят при създаването на деривативния инструмент, с промяната на цените на финансовите пазари тези условия могат да станат или благоприятни, или неблагоприятни.

AG17. Пут- или кол-опция за размяна на финансови активи или финансови пасиви (т.е. финансови инструменти, различни от собствени капиталови инструменти на предприятието) дава на държателя право да получи потенциални бъдещи икономически изгоди, свързани с промени в справедливата стойност на стоящия в основата на договора финансов инструмент. И обратно, издателят на опция поема задължение да се откаже от потенциални бъдещи икономически ползи или да понесе потенциални загуби на икономически ползи, свързани с промените в справедливата стойност на стоящия в основата финансов инструмент. Договорното право на държателя и задължението на издателя на опцията отговарят на дефиницията за финансов актив и съответно – на финансов пасив. Стоящият в основата финансов инструмент по договор за опция може да бъде всякакъв финансов актив, включително акции в други предприятия и лихвоносни инструменти. Опция може да изисква от издателя си да емитира дългов инструмент, а не да прехвърли финансов актив, но стоящият в основата инструмент по опцията би представлявал финансов актив за държателя, ако упражни опцията. Правото на държателя на опцията да размени финансовия актив при потенциално благоприятни условия и задължението на издателя на опцията да размени финансов актив при потенциално неблагоприятни условия, са различни от стоящия в основата финансов актив, който трябва да бъде разменен при упражняването на опцията. Характерът на правото на държателя и на задължението на издателя на опцията не се влияят от вероятността, че опцията ще бъде упражнена.

⁴ Това е вярно за повечето, но не за всички деривативи, например – при някои лихвени суапове с кръстосани валути, главницата се разменя при учредяването на инструмента (и се разменя обратно на падежа).

AG18. Друг пример на деривативен финансов инструмент е форуърден договор, който да бъде разплатен в срок от шест месеца, при който едната страна (купувачът) обещава да достави парични средства в размер на 1 000 000 ПЕ срещу държавни облигации с твърдо определен процент с номинална стойност от 1 000 000 ПЕ, а другата страна (продавачът) обещава да достави държавни облигации с твърдо определен процент с номинална стойност от 1 000 000 ПЕ срещу парични средства в размер на 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 при държаната кол-опция, и договорно задължение (финансов пасив), сходно на задължението при издадена пут-опция, а продавачът има договорно право (финансов актив), сходно на правото при държана пут-опция, и договорно задължение (финансов пасив), подобно на задължението при издадена кол-опция. Както при опциите, тези договорни права и задължения представляват финансови активи и финансови пасиви и са отделни и различни от стоящите в основата финансови инструменти (облигациите и паричните средства, които трябва да бъдат разменени). И двете страни по форуърден договор имат задължението да изпълнят договора в договорения срок, докато изпълнението по договор за опция възниква само когато държателят на опцията реши да я упражни.

AG19. Много други видове деривативни инструменти представляват правото или задължението да се извърши бъдеща размяна, включително лихвен и валутен суап, лихвени тавани, диапазони (комбинация от горна и долна граница) и подове, кредитни ангажименти, улеснения за издаване на полици и акредитиви. Договорите за лихвен суап могат да се разглеждат като разновидност на форуърден договор, в който страните се договарят да направят серия от бъдещи размени на парични суми, където едната сума се изчислява при плаващ лихвен процент, а другата – при твърдо определен лихвен процент. Фючърсните договори са друга разновидност на форуърдни договори, основно различаващи се по това, че договорите са стандартизирани и се търгуват на борса.

Договори за покупка или продажба на нефинансови обекти (параграфи 8 -10)

AG20. Договорите за покупка или продажба на нефинансови обекти не отговарят на дефиницията за финансов инструмент, тъй като договорното право на едната страна да получи нефинансов актив или услуга и съответстващото задължение на другата страна не установяват настоящо право или задължение на която и да е от страните да получи, достави или размени финансов актив. Например договори, които предвиждат разплащане само чрез получаване или доставяне на нефинансов обект (напр. опция, фючърсен или форуърден договор за сребро), не представляват финансови инструменти. Много договори за борсови стоки са от този тип. Някои са стандартизирани по форма и се търгуват на организирани пазари по начин, който до голяма степен е същия като начина, по който се търгуват и някои деривативни финансови инструменти. Например фючърсни договори за стоки могат лесно да се купуват или продават срещу парични средства, защото се котират за търгуване на борса и могат да сменят собственика си многократно. Страните, купувачи и продавачи договора, обаче, всъщност търгуват със стоящите в основата му стоки. Способността да се купи или продаде

договор за стоки срещу парични средства, леснотата, с която той може да бъде купен или продаден, и възможността за договаряне на разплащане в парични средства на задължението да се получи или достави стоката не променят фундаменталния характер на договора по начин, който да създава финансов инструмент. Независимо от това някои договори за покупка или продажба на нефинансови обекти, които могат да бъдат разплатени нетно или чрез размяна на финансови инструменти, или в които нефинансовият актив може да се превърне лесно в парични средства, попадат в обхвата на стандарта, все едно че са финансови инструменти (виж параграф 8).

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

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

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

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

Представяне

Пасиви и собствен капитал (параграфи 15-27)

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

AG25. Привилегированите акции могат да бъдат емитирани с различни права. При определяне дали привилегирована акция е финансов пасив или капиталов инструмент, емитентът оценява конкретните права, които акцията носи, за да определи дали те притежават основните характеристики на финансов пасив. Например привилегирована акция, която предвижда обратно изкупуване на конкретна дата или изкупуване по желание на държателя, представлява финансов пасив, защото емитентът има задължението да прехвърли финансови активи на държателя на акцията. Потенциалната неспособност на емитента да изпълни задължението да изкупи обратно привилегирована акция, когато е задължен по договор да направи това, независимо дали поради липсата на средства, законово ограничение или недостатъчни печалби или резерви, не обезсилва задължението. Опцията на емитента да изкупи обратно акциите срещу парични средства не удовлетворява дефиницията за финансов пасив, защото емитентът няма настоящо задължение да прехвърли финансови активи на акционерите. В този случай обратното изкупуване на акциите е единствено по преценка на емитента. Задължение, обаче, може да възникне, когато емитентът на акциите упражни своята опция, обикновено – като уведоми официално акционерите за намерението си да изкупи акциите обратно.

AG26. Когато привилегированите акции не подлежат на обратно изкупуване, подходящата класификация се определя от другите права, които се съдържат в тях. Класификацията се базира върху оценката на същността на договорните споразумения и дефинициите за финансов пасив и капиталов инструмент. Когато разпределенията за държателите на привилегировани акции, независимо дали са кумулативни или некумулятивни, са по преценка на емитента, акциите представляват капиталови инструменти. Класификацията на привилегировани акции като капиталов инструмент или като финансов пасив не се влияе, например, от:

- а) историята на извършването на разпределения;
 - б) намерението да се правят разпределения в бъдеще;
 - в) възможно негативно влияние върху цената на обикновените акции на емитента, ако не се извършат разпределенията (поради ограничения върху изплащането на дивиденди по обикновените акции, ако не са изплащани дивиденди по привилегированите акции);
 - г) сумата на резервите на емитента;
- и
- д) очакванията на емитента за печалба или загуба за определен период;
 - е) способността или неспособността на емитента да влияе на размера на своята печалба или загуба за периода.

Разплащане в собствени капиталови инструменти на предприятието (параграфи 21-24)

AG27 Следните примери илюстрират как да се класифицират различните видове

32004R2237- ЦПР-редактиран

договори за собствени капиталови инструменти на предприятието:

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

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

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

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

Клаузи за разплащане под условие (параграф 25)

AG28. Параграф 25 изисква, ако част от клауза за разплащане под условие, която би изисквала разплащане в парични средства или друг финансов актив (или по

друг начин, който би довел до това даден инструмент да се счита за финансов пасив), не е действителна, клаузата за разплащане да не оказва влияние върху класификацията на финансовия инструмент. Следователно договор, който изисква разплащане в парични средства или променлив брой собствени акции на предприятието само при възникването на събитие, което е изключително рядко, до голяма степен необичайно и много малко вероятно да възникне, представлява капиталов инструмент. Съответно разплащането в твърдо определен брой собствени акции на предприятието може да е недопустимо по договор при обстоятелства, които са извън контрола на предприятието, но ако тези обстоятелства нямат действителна възможност да настъпят, класификацията като капиталов инструмент е подходяща.

Третиране в консолидирани финансови отчети

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

Съставни финансови инструменти (параграфи 28 - 32)

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

AG31. Често срещана форма на съставен финансов инструмент е дългов инструмент с внедрена опция за конвертиране като, например, облигация, конвертируема в обикновени акции на емитента, и без всякакви други внедрени деривативни характеристики. Параграф 28 изисква от емитента на такъв финансов инструмент да представи пасивния компонент и капиталовия компонент поотделно в баланса, както следва:

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

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

AG32. При конвертирането на конвертируем инструмент на падежа предприятието отписва пасивния компонент и го признава като собствен капитал. Първоначалният капиталов компонент остава като собствен капитал (въпреки че може да бъде прехвърлен от една позиция в рамките на капитала в друга). При конвертирането на падежа няма печалба или загуба.

AG33. Когато дадено предприятие погаси конвертируем инструмент преди падежа чрез по-ранно погасяване или обратно изкупуване, при което първоначалните привилегии за конвертиране останат непроменени, предприятието разпределя платеното възнаграждение и всякакви разходи по сделката за обратното изкупуване или погасяване към пасивния и капиталовия компонент на инструмента на датата на сделката. Използваният метод за разпределянето на платеното възнаграждение и на разходите по сделката към отделните компоненти съответства на метода, използван при първоначалното разпределяне по отделните компоненти на постъпленията, получени от предприятието при емитирането на конвертируемия инструмент, в съответствие с параграфи 28 - 32.

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

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

и

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

AG35. Предприятието може да измени условията на конвертируем инструмент, за да предизвика по-ранно конвертиране, например като предложи по-благоприятно съотношение на конвертиране или като заплати друго, допълнително възнаграждение в случай на конвертиране преди определената дата. Разликата – на датата, на която условията са променени между справедливата стойност на възнаграждението, което държателят получава при конвертирането на

инструмента съгласно коригираните условия, и справедливата стойност на възнаграждението, което държателят би получил съгласно първоначалните условия, се признава като загуба в печалбата или загубата.

Съкровищни акции (параграфи 33 и 34)

AG36. Собствените капиталови инструменти на предприятието не се признават като финансов актив, независимо от причината, поради която са били придобити обратно. Параграф 33 изисква от предприятие, което придобива обратно свои собствени капиталови инструменти, да приспадне тези капиталови инструменти от собствения капитал. Въпреки това, когато предприятие държи свой собствен капитал от името на други лица, например финансова институция, държаща свой собствен капитал от името на клиент, съществува взаимоотношение на посредничество и в резултат на това тези притежания не се включват в баланса на предприятието.

Лихви, дивиденди, загуби и печалби (параграфи 35 - 41)

AG37. Следният пример илюстрира прилагането на параграф 35 по отношение на съставен финансов инструмент. Да допуснем, че некумулятивна привилегирована акция подлежи на задължително обратно изкупуване срещу парични средства след пет години, но могат да се изплащат дивиденди по преценка на предприятието преди датата на обратното изкупуване. Такъв инструмент е съставен финансов инструмент, като капиталовият компонент е сегашната стойност на сумата на обратното изкупуване. Разгъването на дисконта по този компонент се признава в печалбата или загубата и се класифицира като разход за лихви. Всякакви изплатени дивиденди се отнасят за капиталовия компонент и съответно се признават като разпределение на печалба или загуба. Сходно третиране би се приложило, ако обратното изкупуване не е задължително, а по избор на държателя, или ако акцията е задължително конвертируема в променлив брой обикновени акции, изчислени така, че да са равни на твърдо определена сума или на сума, базираща се на промени в основна променлива (напр. борсова стока). Ако обаче към сумата на обратното изкупуване се добавят някакви неизплатени дивиденди, целият инструмент е пасив. В този случай всякакви дивиденди се класифицират като разход за лихви.

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

AG38. За да компенсира финансов актив и финансов пасив, предприятието трябва да има настоящо упражнимо законово право да компенсира признатите суми. Предприятието може да има право под условие да компенсира признати суми, като например – уредено в рамков договор за нетиране или в някои форми на дълг без право на регресен иск, но тези права са упражними единствено при настъпването на някакво бъдещо събитие, обикновено – неизпълнение от страна на контрагента. Следователно такава договорка не отговаря на условията за компенсиране.

AG39. Стандартът не указва специално третиране за така наречените "синтетични инструменти", които са групи от отделни финансови инструменти, придобити и държани с цел да наподобят характеристиките на друг инструмент. Например дългосрочен дълг с плаващ лихвен процент, комбиниран с лихвен суап, който е свързан с получаването на плаващи плащания и извършването на твърдо определени плащания, синтезира дългосрочен дълг с твърдо определен процент.

Всеки от отделните финансови инструменти, които заедно съставляват "синтетичен инструмент", представлява договорно право или задължение със свои собствени срокове и условия, като всеки може да бъде прехвърлен или разплатен поотделно. Всеки финансов инструмент е изложен на рискове, които могат да се различават от рисковете, на които са изложени другите финансови инструменти. Съответно, когато един финансов инструмент в "синтетичен инструмент" е актив, а друг е пасив, те не се компенсират и представят в баланса на предприятието на нетна база, освен ако не отговарят на критериите за компенсиране в параграф 42. Прави се оповестяване на съществените срокове и условия на всеки финансов инструмент, въпреки че предприятието може да посочи в допълнение и характера на взаимоотношението между отделните инструменти (виж параграф 65).

Оповестяване

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

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

а) Първо, предприятието изчислява вътрешната норма на възвръщаемост на пасива в началото на периода, като използва наблюдаваната пазарна цена на пасива и договорните парични потоци на пасива в началото на периода. То приспада от тази норма на възвръщаемост използвания за база за сравнение лихвен процент в началото на периода, за да достигне до компонента на вътрешната норма на възвръщаемост, специфичен за инструмента.

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

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

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

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

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

ПОЗОВАВАНИЯ

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

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1. Много предприятия имат задължения за демонтаж, отстраняване и възстановяване на *Имущество, заводи и оборудване*. В това разяснение тези задължения се наричат “задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения”. Съгласно МСС 16 себестойността на позиция от *Имущество, заводи и оборудване* включва първоначалната приблизителна оценка на разходите за демонтаж и отстраняване на актива и възстановяване на площадката, на която е разположен – задължение, което възниква за предприятието или при придобиването на актива, или като следствие от използването на актива през определен период за цели, различни от производството на материални запаси през този период. МСС 37 съдържа изисквания за оценяването на задълженията за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения. Това разяснение предоставя насоки за това как да се отчита ефектът от промените в оценяването на съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения.

ОБХВАТ

2. Това разяснение се прилага за промени в оценките на съществуващи задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения, които отговарят на следните две условия:

а) признават се като част от себестойността на позиции от *Имущество, заводи и оборудване* съгласно МСС 16;

и

б) признават се като пасив, съгласно МСС 37.

Например задължение за извеждане от експлоатация, възстановяване или сходно с 32004R2237- ЦПР-редактиран

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

ВЪПРОС

3. Това разяснение се отнася за това как следва да се отчита ефектът от следните събития, които променят оценката на съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения:

а) промяна в приблизителната оценка на изходящия поток ресурси, съдържащи икономически ползи (например парични потоци), който е необходим за разплащане на задължението;

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

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

КОНСЕНСУСНО РЕШЕНИЕ

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

5. Ако съответният актив се оценява, като се използва модела на себестойността:

а) в съответствие с параграф б), промените в задължението се добавят или се приспадат от себестойността на съответния актив през текущия период.

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

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

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

а) промените в задължението след преоценъчния излишък или

дефицит, които преди това са признати за този актив, така че:

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

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

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

в) промяната в задължението е индикация, че може да се наложи активът да бъде преоценен, така че балансовата стойност да не се различава съществено от тази, която щеше да бъде определена при използването на справедливата стойност към датата на счетоводния баланс. Всички такива преоценки трябва да бъдат взети предвид при определянето на сумите, които трябва да се отнесат в печалбата или загубата и собствения капитал съгласно параграф а). Ако е необходима преоценка, трябва да се преоценят всички активи от този клас.

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

7. Коририраната амортизируема сума на актива се амортизира през полезния му живот. Следователно, след като е изтекъл срокът на полезния живот на съответния актив, всички последващи промени в задължението трябва да се признават в печалбата или загубата в момента на тяхното възникване. Това се прилага както при модела на себестойността, така и при модела на преоценка.

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

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

ПРЕМИНАВАНЕ

10. Промените в счетоводните политики се отчитат съгласно изискванията на МСС 8 “Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки”.⁵

⁵ Ако дадено предприятие прилага това Разяснение за период, който започва преди 1 януари 2005 г., предприятието трябва да спазва изискванията на предишната версия на МСС 8, която беше озаглавена “Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика”, освен ако предприятието прилага преработената версия на този стандарт за този по-ранен период.

ДОПЪЛНЕНИЕ

Изменения на МСФО 1 Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансова отчетност

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

ПМСФО 1 “Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансова отчетност” и придружаващите го документи се изменят съгласно описаното по-долу.

В параграф 12 от МСФО позоваването на параграфи 13 - 25Г се изменя на “13 – 25Г”.

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

- з) сделки с плащания на базата на акции (параграфи 25Б и 25В);
- и) застрахователни договори (параграф 25Г);

и

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

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

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

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

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

б) доколкото задължението попада в обхвата на КРМСФО 1, да оцени стойността, която би се включила в себестойността на съответния актив при първоначалното възникване на задължението, като дисконтира задължението до тази дата, използвайки най-добрата си приблизителна оценка за историческия

коригиран с отчитане на риска дисконтов процент (проценти), който би се приложил спрямо това задължение през изтеклия междуременно период;

и

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