

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2238/2004 г. НА КОМИСИЯТА

от 29 декември 2004 година

за изменение на Регламент № 1725/2003 г., относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 г. на Европейския парламент и на Съвета относно на МСС, МСФО 1 МСС №№ от 1 до 10, от 12 до 17, от 19 до 24, от 27 до 38, 40 и 41 и ПКР №№ от 1 до 7, от 11 до 14, от 18 до 27 и от 30 до 33

(Текст от значение за ЕИП)

СЪВЕТЪТ НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ,

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 на същия,

като има предвид, че:

(1) С Регламент (ЕО) № 1725/2003 на Комисията² бяха приети някои международни стандарти и разяснения, които бяха налице към 1 септември 2002 г.

(2) На 18 декември 2003 г. Бордът по международни счетоводни стандарти (БМСС) публикува 13 ревизирани международни счетоводни стандарти и даде предизвестие за отменянето на МСС 15 *Информация, отразяваща влиянието на промените в цените*. Целта на преработването бе по-нататъшното повишаване на качеството и съответствието на съвкупността от съществуващите Международни счетоводни стандарти (МСС).

(3) По принцип, целите на този проект за подобрение бяха да се намалят или елиминират алтернативите, повторенията и противоречията в рамките на стандартите, да се решат някои въпроси, свързани с конвергенцията и да се направят подобрения в структурата на съществуващите МСС. Освен това, БМСС реши да включи съществуващите разяснения в подобрените стандарти, за да повиши прозрачността и съответствието и да направи стандартите по-изчерпателни.

(4) Консултацията с технически експерти в тази област потвърждава, че ревизираните МСС отговарят на техническите критерии за приемане, предвидени в Член 3 на Регламент (ЕО) № 1606/2002 г. и по-специално, изискванията за допринасяне за европейското обществено благосъстояние.

¹ ОВ L 243, 11.9.2002 г., стр. 1.

² ОВ L 261, 13.10.2003 г., стр. 1. Регламент, изменен с Регламент (ЕО) № 2237/2004 (ОВ L 393, 31.12.2004 г., стр. 1).

(5) Приемането на стандартите на „подобрените проекти” означава като последствие, измененията на други международни счетоводни стандарти и разяснения, за да се осигури съответствие между международните счетоводни стандарти. Тези резултатни изменения засягат Международния стандарт за финансови отчети (МСФО) № 1, Международните счетоводни стандарти (МСС) №№ 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 29, 30, 34, 35, 36, 37, 38 и 41 и разясненията на Постоянния комитет за разяснения (ПКР) №№ 7, 12, 13, 21, 22, 25, 27 и 32. Посредством приемането на тези стандарти, разясненията от страна на Постоянния комитет за разяснения (ПКР) №№ 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 и 33 се отменят.

(6) Следователно, Регламент (ЕО) 1725/2003 трябва да се измени съответно.

(7) Мерките, предвидени в този Регламент са в съответствие със становището на Счетоводния регулаторен комитет.

ПРИЕ НАСТОЯЩИЯ РЕГЛАМЕНТ:

Член 1

Приложение към Регламент (ЕО) 1725/2003 се изменя както следва:

1. Международните счетоводни стандарти (МСС) №№ 1, 2, 8, 10, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 33 и 40 се заменят от текста, разгледан в Приложението към настоящия Регламент;
2. МСС 15 и ПКР №№ 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 и 33 се заличават.
3. Приемането на МСС 1 означава, като последствие, изменения на МСС №№ 12, 19, 34, 35 и 41, за да се осигури съответствие между международните счетоводни стандарти;
4. Приемането на МСС 2 означава, като последствие, изменения на МСС № 14 и № 34, за да се осигури съответствие между международните счетоводни стандарти;
5. Приемането на МСС 8 означава, като последствие, изменения на МСФО 1, МСС №№ 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 34, 35, 36, 37 и 38 и ПКР №№ 12, 13, 21, 22, 25, 27 и 31, за да се осигури съответствие между международните счетоводни стандарти;
6. Приемането на МСС 10 означава, като последствие, изменения на МСС №№ 22, 35 и № 37, за да се осигури съответствие между международните счетоводни стандарти;
7. Приемането на МСС 16 означава, като последствие, изменения на МСФО 1, МСС №№ 14, 34, 36, 37 и 38 и ПКР №№ 13, 21 и 32, за да се осигури съответствие между международните счетоводни стандарти;

8. Приемането на МСС 21 означава, като следствие, изменения на МСФО 1, МСС №№ 7, 12, 29, 34, 38 и 41 и ПКР № 7, за да се осигури съответствие между международните счетоводни стандарти;
9. Приемането на МСС 24 означава, като следствие, изменения на МСС № 30, за да се осигури съответствие между международните счетоводни стандарти;
10. Приемането на МСС 27 означава, като следствие, изменения на МСС № 22 и ПКР № 12, за да се осигури съответствие между международните счетоводни стандарти;
11. Приемането на МСС 31 означава, като следствие, изменения на ПКР № 13, за да се осигури съответствие между международните счетоводни стандарти.

Член 2

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

Прилага се от 1 януари 2005 г. най-късно.

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 СЧЕТОВОДНИ СТАНДАРТИ

МСС №	НАИМЕНОВАНИЕ
МСС 1	Представяне на финансовите отчети
МСС 2	Стоково-материални запаси
МСС 8	Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки
МСС 10	Събития след датата на баланса
МСС 16	Имоти, машини, съоръжения и оборудване
МСС 17	Лизинги
МСС 21	Ефекти от промените във валутните курсове
МСС 24	Оповестяване на свързани лица
МСС 27	Консолидирани и индивидуални счетоводни отчети
МСС 28	Инвестиции в асоциирани предприятия
МСС 31	Дялове в съвместни предприятия
МСС 33	Доходи на акция
МСС 40	Инвестиционни имоти

Възпроизвеждането е позволено в рамките на Европейското икономическо пространство. Всички съществуващи права са запазени извън Европейското икономическо пространство, с изключение на правото за възпроизвеждане за целите на личното ползване или други честни сделки. Допълнителна информация може да бъде получена от БМСС на Интернет адрес: www.iasb.org.uk

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 1

Представяне на финансовите отчети

РЕЗЮМЕ	Параграфи
Цел	1
Обхват	2-6
Предназначение на финансовите отчети	7
Компоненти на финансовите отчети	8 – 10
Определения	11 – 12
Общи съображения	13 – 41
Честно представяне и спазване на МСФО	13 – 22
Действащо предприятие	23 – 24
Счетоводно отчитане на база текущото начисляване	25 – 26
Последователност на представянето	27 – 28
Същественост и агрегиране	29 – 31
Прихващане	32 – 35
Сравнителна информация	36 – 41
Структура и съдържание	42 -126
Въведение	42 – 43
Идентификация на финансовите отчети	44 – 48
Отчетен период	49 - 50
Счетоводен баланс	51 - 77
Разграничаване между текущ/дълготраен	51 – 56
Текущи активи	57 – 59
Краткосрочни задължения	68 – 73
Информация, която трябва да бъде представена в лицевата страна на счетоводния баланс	68 – 73
Информация, която трябва да бъде представена или в лицевата страна на счетоводния баланс или в Приложението с пояснителните бележки	74 – 77
Отчет за приходите и разходите	78 – 95
Печалба или загуба за периода	78 – 80
Информация, която трябва да бъде представена на лицевата страна в Отчета за приходите и разходите	81 – 85
Информация, която трябва да бъде представена или на лицевата страна в Отчета за приходите и разходите или в Приложението с пояснителните бележки	86 – 95
Отчет за промените в собствения капитал	96 – 101
Отчет за паричните потоци	102

	Параграфи
Приложение с пояснителните бележки	103 – 126
Структура	103 – 107
Оповестяване на счетоводните политики	108 – 115
Ключови източници за несигурността на приблизителната оценка	116 – 124
Други оповестявания	125 – 126
Дата на влизане в сила	127
Отмяна на МСС 1 (Преработен 1997 г.)	128

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

ЦЕЛ

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

ОБХВАТ

2. ***Този стандарт се прилага по отношение на всички финансови отчети с общо предназначение, изготвени и представени в съответствие с Международните стандарти за финансови отчети (МСФО).***
3. Финансови отчети с общо предназначение са тези, които са предназначени да отговорят на нуждите на потребители, които не са в състояние да искат отчети, специално изготвени за посрещане на техните конкретни нужди от информация. Финансовите отчети с общо предназначение включват тези, които се представят индивидуално или в рамките на друг публичен документ, като например годишен отчет или проспект. Този стандарт не се прилага за структурата и съдържанието на консолидираните междинни финансови отчети, подготвени в съответствие с МСС 34 *Междинно финансово отчитане*. Обаче, параграфи 13 – 41 важат за подобни финансови отчети. Настоящият стандарт се прилага еднакво за всички юридически лица, независимо дали трябва да изготвят консолидирани финансови отчети или индивидуални финансови отчети, както е дефинирано в МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*.
4. МСС 30 *Оповестявания в счетоводните отчети на банки и сходни финансови институции* специфицира допълнителни изисквания за банки и сходни финансови институции, които са в съответствие с изискванията на настоящия стандарт.
5. Настоящият стандарт използва терминология, която е подходяща за предприятия, ориентирани към печалба, включително стопански предприятия от общественения сектор. Предприятия с нестопански дейности в частния сектор, общественения сектор

или в държавния сектор, искащи да приложат този стандарт, може да е необходимо да изменят описанията за конкретни статии в счетоводните отчети и за самите счетоводни отчети.

6. По същия начин, предприятията, които нямат акционерен капитал, както е дефинирано в МСС 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне* (напр. някои инвестиционни фондове) и предприятия, чийто основен капитал не е под формата на акции (например, някои кооперативни предприятия) може да се наложи да адаптират представянето в финансовите отчети на участията на членовете и на притежателите на дялове.

ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ

7. Финансовите отчети са структурирано представяне на финансовото състояние и финансовите резултати на дадено предприятие. Целта на финансовите отчети с общо предназначение е да предоставят информация за финансовото състояние, финансовите резултати и паричните потоци на дадено предприятие, която е полезна за широк обхват от потребители при вземането на икономически решения. Финансовите отчети показват също резултатите от стопанисването от страна на ръководството на ресурсите, които са му поверени. За изпълнението на тази цел, финансовите отчети предоставят следната информация за предприятието:

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

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

КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ

8. ***Пълният набор от финансови отчет обхваща:***
- (а) счетоводен баланс;***
 - (б) отчет за приходите и разходите;***
 - (в) отчет за промените в собствения капитал, показващ или:***
 - 1) всички промени в собствения капитал,***
или
 - 2) промените в собствения капитал, различни от тези, произтичащи от сделки с притежатели на собствен капитал, действащи в качеството си на притежатели на собствен капитал;***
 - (г) отчет за паричния поток***
и

(д) приложение с пояснителни бележки, обхващащи резюме на значителните счетоводни политики и други пояснителни бележки.

9. Много предприятия представят извън финансовите отчети, финансов преглед от ръководството, който разглежда и пояснява главните характеристики на финансовото изпълнение и финансовото състояние на предприятието и главните несигурности, пред които е изправено. Такъв отчет може да включва преглед на:
- (а) главните фактори и влияния, определящи финансовото изпълнение, включително промените в обкръжението, в което действа предприятието, реакцията му на тези промени и техния ефект и политиката на предприятието за инвестиране с оглед поддържането и засилването на финансовото изпълнение, включително неговата политика по отношение на дивидентите;
 - (б) източниците на финансиране на предприятието и неговото целево съотношение на задълженията към собствения капитал;
 - и
 - (в) ресурсите на предприятието, които не са признати в счетоводния баланс в съответствие с МСФО.
10. Много предприятия представят също, извън финансовите отчети, доклади и отчети, като например екологични доклади и отчети за добавената стойност, особено в отрасли, където екологичните фактори са значителни и когато работниците и служителите се разглеждат като важна група потребители. Докладите и отчетите, представени извън финансовите отчети са извън обхвата на МСФО.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

11. ***В този стандарт се използват определения със следното значение: Невъзможно прилагане на дадено изискване е невъзможно, когато предприятието не може да го приложи след като положи всички разумни усилия да направи това.***

Международните стандарти за финансови отчети (МСФО) са стандарти и разяснения, приети от Борда за международните счетоводни стандарти (БМСС). Те обхващат следното:

- (а) Международни стандарти за финансови отчети;***
 - (б) Международни счетоводни стандарти;***
 - и***
 - (в) Разяснения, направени от Комитета за разяснения по международните финансови отчети (КРМФО) или бившия Постоянен комитет за разяснения (ПКР).***
- Съществени пропуски или неточности на позиции са съществени, ако те могат поотделно или общо да повлияят на икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовите отчети. Съществеността зависи от големината и естеството на пропуска или неточността, преценени с оглед на заобикалящите ги обстоятелства.***

Големината или естеството на позицията, или на комбинацията от двете, може да бъде определящият фактор.

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

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

ОБЩИ ПОЛОЖЕНИЯ

Честно представяне и спазване на МСФО

13. *Финансовите отчети представят честно финансовото състояние, финансовото изпълнение и паричните потоци на предприятието. Честното представяне изисква вярно представяне на ефектите от сделките, други събития и условия в съответствие с определенията и критериите за признаване за активи, пасиви, приходи и разходи, предвидени в Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети. Предполага се, че прилагането на МСФО, с допълнително оповестяване, когато е необходимо, води до финансови отчети, които постигат честно представяне.*
14. *Предприятие, чийто финансови отчети спазват МСФО, прави изрична и безрезервна декларация за такова спазване в приложението с пояснителните бележки. Финансовите отчети няма да се описват като съответстващи на МФСО, освен ако те не съответстват на всички изисквания на МФСО.*
15. Практически, при всички обстоятелства, вярното представяне се постига чрез спазване на приложимите МСФО. Вярното представяне изисква от предприятието:
 - (а) да избере и приложи счетоводни политики в съответствие с МСС 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки*. МСС 8 предвижда йерархия на авторитетни насоки, които ръководството взема пред вид при отсъствието на стандарт или разяснение, което е конкретно приложимо за дадена позиция.
 - (б) да представя информацията, включително счетоводните политики, по начин, който предоставя подходяща, надеждна, сравнима и разбираема информация.
 - (в) да предоставя допълнителни оповестявания, когато спазването на конкретните изисквания на МСФО е недостатъчно, за да даде възможност на потребителите да

разберат въздействието на конкретни сделки, други събития и условия, върху финансовото състояние и финансовото изпълнение на предприятието.

16. *Неподходящите счетоводни политики не се коригират нито посредством оповестяване на използваните счетоводни политики, нито посредством разяснителни бележки или материали.*
17. *В изключително редки обстоятелства, при които ръководството прави извод, че спазването на дадено изискване на даден стандарт или разяснение би било толкова подвеждащо, че би влязло в противоречие с целта на финансовите отчети, предвидена в Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети, предприятието се отклонява от това изискване, по начина предвиден в Параграф 18, ако имащата отношение регулаторна рамка изисква, или не забранява по друг начин такова отклонение.*
18. *Когато дадено предприятие се отклони от дадено изискване на даден стандарт или разяснение в съответствие с параграф 17, тя следва да оповести:*
 - (а) че ръководството е направило заключението, че финансовите отчети представят честно финансовото състояние, финансовото изпълнение и паричните потоци на предприятието;*
 - (б) че е спазила приложимите стандарти и разяснения, с изключение на това, че се е отклонила от конкретно изискване за постигането на честно представяне;*
 - (в) заглавието на стандарта или разяснението, от което предприятието се е отклонило, характера на отклонението, включително третирането, което би изисквал стандарта или разяснението, причината, поради която това третиране би било толкова подвеждащо при дадените обстоятелства, че би влязло в противоречие с целта на финансовите отчети, предвидена в Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети и възприетото третиране;*

и

 - (г) за всеки представен период, финансовото въздействие на отклонението върху всяка статия във финансовите отчети, което би трябвало да бъде отчетено при спазване на изискването.*
19. *Когато дадено предприятие се е отклонило от изискване на стандарт или разяснение през предходен период и такова отклонение засяга сумите, признати във финансовите отчети за текущия период, то прави оповестяванията, предвидени в параграф 18, т. (в) и (г).*
20. *Параграф 19 се прилага, например, когато дадено предприятие се отклони в предходен период от изискване в стандарт или разяснение за оценяване на активи или пасиви и това отклонение засяга оценяването на промените в активите и пасивите, признати във финансовите отчети за текущия период.*
21. *В изключително редки обстоятелства, когато ръководството прецени, че спазването на дадено изискване на някой стандарт или разяснение ще бъде толкова подвеждащо, че би влязло в противоречие с целите на финансовите отчети, предвидени в Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети, но имащата отношение регулаторна рамка забранява отклонението от изискването, предприятието трябва в максималната възможна степен да намали забелязаните подвеждащи аспекти на спазването,*

като оповести:

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

и

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

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

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

и

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

Действащо предприятие

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

изготвени финансовите отчети, както и причините, поради които предприятието не е разглеждано като действащо.

24. При преценяването дали предположението за действащо предприятие е подходящо, ръководството взема предвид цялата налична информация за обозримото бъдеще, което трябва да бъде поне но без да се ограничава до, дванадесет месеца от датата на баланса. Степента на преценката зависи от фактите във всеки конкретен случай. Когато предприятието има история на рентабилна дейност години наред и има достъп до финансови ресурси, може да се направи заключение, че счетоводството на база на действащо предприятие е подходящо, без да се налагат детайлни анализи. В други случаи ръководството може да има нужда да прецени широк диапазон от фактори по отношение на текущата и очаквана рентабилност, схемите за погасяване на дългове и потенциалните източници на ресурси за заместващо финансиране преди да може да получи удовлетворяващи го доказателства, че прилагането на базата на действащо предприятие е подходящо.

Счетоводно отчитане на база текущо начисляване

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

Последователност на представянето

27. Представянето и класификацията на статиите във финансовите отчети трябва да се запазят и през следващите периоди освен ако:

(а) **е очевидно, след значителна промяна в характера на дейността на предприятието или при преглед на финансовите му отчети, че друго представяне или класификация биха били по-подходящи, имайки пред вид критериите за избор и прилагане на счетоводни политики в МСС 8;**

или

(б) **даден стандарт или разяснение изискват промяна в представянето.**

28. Значително придобиване или изваждане от употреба или преглед на представянето на финансовите отчети може да наложат финансовите отчети да бъдат представени по различен начин. Предприятието променя представянето на финансовите си отчети само ако промененото представяне предоставя информация, която е надеждна и по-подходяща за потребителите на финансовите отчети и че променената структура има вероятност да продължи да се прилага, така че да не се влошава сравнимостта. Когато се правят такива

промени в представянето, предприятието прекласифицира своята сравнителна информация в съответствие с параграфи 38 и 39.

Същественост и окрупняване

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

Прихващане

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

Сравнителна информация

36. ***Освен, ако даден стандарт или разяснение допуска или изисква друго, сравнителната информация по отношение на предходния период трябва да бъде оповестена за всички суми, отчетени във финансовите отчети. Сравнителната информация трябва да бъде включена в текстови и описателен вид, когато това би спомогнало за по-доброто разбиране на финансовите отчети за текущия период.***

37. В някои случаи, описателна информация, съдържаща се във финансовите отчети за предходния/предходните период(и), продължава да бъде актуална и за текущия период. Например, подробностите по съдебен спор, изходът, от който е несигурен към последната дата на баланса и все още не е решен, се оповестяват в текущия период. Потребителите на финансовите отчети биха имали полза от информацията, че съществува такава несигурност към датата на баланса, както и за стъпките, които са били предприети през периода, за да се разреши тази несигурност.
38. *Когато представянето или класифицирането на статии във финансовите отчети е претърпяло промени, сравнителните стойности, освен в случаите, когато това е практически невъзможно да се направи, трябва също да бъдат прекласифицирани. Когато се прекласифицират сравнителни стойности, предприятието следва да оповести:*
- (а) характера на прекласификацията;*
 - (б) размера на всяка статия или група от статии, която се прекласифицира*
 - и*
 - (в) причината за прекласификацията*
39. *Когато е практически невъзможно да се прекласифицират сравнителни стойности, предприятието трябва да оповести:*
- (а) причината за това, че сумите не са прекласифицирани*
 - и*
 - (б) същността на промените, които биха били направени, ако сумите бяха прекласифицирани.*
40. Подобряването на сравнимостта на информация между периодите помага на потребителите на финансовите отчети при вземането на икономически решения, особено като позволява преценката на тенденциите във финансовата информация за целите на прогнозирането. При някои обстоятелства, е практически невъзможно да се прекласифицира сравнителна информация за конкретен период, за да се постигне сравнимост с настоящия период. Например, през предходния период/и данните може да не са били събрани по начин, позволяващ прекласификация и може да не е възможно да се възпроизведе информацията.
41. МСС 8 третира преизчисленията, които се изискват за сравнителната информация, когато предприятието промени счетоводната си политика или коригира дадена грешка.

СТРУКТУРА И СЪДЪРЖАНИЕ

Въведение

42. Този стандарт изисква определени оповестявания в лицевата страна на счетоводния баланс, в отчета за приходите и разходите и в отчета за промените в

собствения капитал и изисква оповестяването на други статии или в самите финансови отчети, или в приложенията с разяснителните бележки към тях. МСС 7 предвижда изискванията за представяне на отчета за паричните потоци.

43. Този стандарт понякога използва термина “оповестяване” в широкия смисъл на думата, обхващащ както статиите, които се представят в самия счетоводен баланс, в отчета за приходите и разходите, в отчета за промените в собствения капитал и в отчета за паричните потоци, както и в приложенията с разясненията към тях. Оповестявания се изискват също и от други стандарти и разяснения. Освен в случаите, когато настоящият или друг стандарт или разяснение изискват противоположното, такива оповестявания се правят или в самия счетоводен баланс, в отчета за приходите и разходите, в отчета за промените в собствения капитал и в отчета за паричните потоци (който от тях е подходящ) или в приложенията с разясненията към тях.

Идентификация на финансовите отчети

44. ***Финансовите отчети трябва да бъдат ясно идентифицирани и разграничени от останалата информация в същия публикуван документ.***
45. МФСО се прилагат само за финансовите отчети, но не и за останалата информация, представена в един годишен отчет или друг документ. Поради това е много важно потребителите да бъдат в състояние да разграничат информацията, изготвена в съответствие с изискванията на МФСО от останалата информация, която може да бъде полезна за потребителите, но не е обект на тези изисквания.
46. ***Всеки компонент на финансовите отчети трябва да бъде ясно идентифициран. В допълнение, следната информация трябва да бъде ясно показана и повторена, когато е необходимо за правилното разбиране на представената информация:***
- (а) наименование на отчитащото се предприятие или други начини за неговата идентификация и всяка промяна в информацията от датата на предходния счетоводен баланс;***
 - (б) дали финансовите отчети се отнасят за отделно предприятие или за група предприятия;***
 - (в) датата на баланса или отчетният период, за който се отнасят финансовите отчети, което от двете е подходящо с оглед на съответния компонент на финансовите отчети;***
 - (г) видът на отчетната валута, както е дефинирано в МСС 21 Ефекти от промените във валутните курсове;***
- и***
- (д) нивото на закръгляване, използвано при представянето на стойностите във финансовите отчети.***
47. Изискванията на параграф 46 обикновено се изпълняват чрез въвеждането на заглавия на страниците и съкратени заглавия на колоните на всяка страница на финансовите отчети. Изисква се преценка при определянето на най-добрия начин за представяне на тази информация. Например, когато финансовите отчети са представени в електронен формат, може да не се използват отделни

страници; в такъв случай горните данни се представят достатъчно често, че да се осигури правилното разбиране информацията, предоставена във финансовите отчети.

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

Отчетен период

49. **Финансовите отчети трябва да бъдат представяни най-малко веднъж годишно. Когато датата на баланса на предприятието се промени и годишните счетоводни отчети са представени за период по-дълъг или по-кратък от една година, предприятието трябва да оповести следната информация като допълнение към отчетния период, за който се отнасят финансовите отчети:**

(а) **причината за използването на отчетен период по-дълъг или по-кратък от една година;**

и

(б) **факта, че сравнителните данни за отчета за приходите и разходите, промените в собствения капитал, паричните потоци и отнасящите се за тях пояснения не са напълно сравними.**

50. Обикновено финансовите отчети са надлежно изготвени за период от една година. Въпреки това някои предприятия, предпочитат да изготвят например отчети за период 52 седмици по практически съображения. Този стандарт не изключва тази практика, тъй като не е вероятно изготвените за такъв период финансови отчети да се различават съществено от тези, които биха били изготвени за едногодишен период.

Баланс

Разграничение "текущи/нетекущи"

51. **Предприятието трябва да представя текущи и нетекущи активи и краткосрочни или дългосрочни пасиви като отделно класифицирани на лицевата страна на баланса в съответствие с параграфи от 57 до 67, с изключение на случаите, когато представянето базирано на ликвидността предоставя информация, която е надеждна и по-подходяща. Когато се прилага това изключение, всички активи и пасиви трябва да бъдат представени основно по реда на тяхната ликвидност.**
52. **Независимо от избрания метод на представяне, предприятието трябва да оповести за всяка статия от актива и пасива, която комбинира суми, които се очаква да бъдат възстановени или да бъдат уредени в рамките на (а) не-повече от дванадесет месеца от датата на баланса и (б) повече от дванадесет месеца от датата на баланса, предприятието трябва да оповести сумата, която се очаква да бъде възстановена или уредена след повече от дванадесет месеца.**

53. Когато дадено предприятие предоставя стоки или услуги в рамките на ясно определен работен цикъл, отделното класифициране на текущи и нетекущи активи и пасиви на лицевата страна на баланса осигурява полезна информация посредством разграничаване на нетните активи, които циркулират за продължителен период като оборотен капитал, от онези, които се използват в дългосрочните дейности на предприятието. По този начин се отграничават активите, които се очаква да бъдат реализирани в рамките на текущия оперативен цикъл и задълженията, дължими за уреждане в рамките на същия период.
54. За някои предприятия, като например финансови институции, представянето на активите и пасивите във възходящ или низходящ ред на ликвидност предоставя информация, която е надеждна и по-подходяща от разграничаването на текущи/нетекущи, защото предприятието не предоставя стоки или услуги в рамките ясно разграничим оперативен цикъл.
55. При прилагането на горния параграф 51 на предприятието се разрешава да представи някои от своите активи или пасиви на базата на класификацията текущи/нетекущи и други по реда на ликвидност, когато това предоставя информация, която е надеждна и по-подходяща. Нуждата от смесена база на представяне може да възникне, когато предприятието има разнообразни дейности.
56. Информацията за датите на падеж на активите и пасивите е полезна при оценката на ликвидността и платежоспособността на дадено предприятие. МСС 32 изисква оповестяване на датите на падежа на финансовите активи и финансовите пасиви. Финансовите активи включват търговски и други вземания, а финансовите пасиви включват търговски и други задължения. Информацията за очакваната дата на възстановяване или уреждане на непаричните активи и пасиви, като например материални запаси и провизии, е също полезна, независимо дали активите и пасивите са класифицирани като текущи или нетекущи. Например, предприятието оповестява размера на материалните запаси, които се очаква да бъдат възстановени след повече от дванадесет месеца от датата на баланса.

Текущи активи

57. ***Един актив може да бъде класифициран като текущ, когато отговаря на някой от следните критерии:***
- (а) се очаква да бъде реализиран или е държан с цел продажба или употреба в нормалния оперативен цикъл на предприятието;***
 - (б) е държан предимно, за да бъде търгуван;***
или
 - (в) очаква се да бъде реализиран в рамките на дванадесет месеца след датата на баланса;***
или

- (г) *е актив в пари или парични еквиваленти (както е дефинирано в МСС 7 Отчет на паричните потоци), освен ако няма ограничение върху размяната или използването им за уреждане на задължение за най-малко дванадесет месеца след датата на баланса.*

Всички други активи следва да се класифицират като нетекущи.

58. Настоящият стандарт използва термина "нетекущ", в който се включват материалните, нематериалните и финансовите активи с дългосрочен характер. Той не забранява използването на алтернативни описания, стига значението им да е ясно.
59. Оперативният цикъл на предприятието е времето между придобиването на активите, които влизат в процеса на обработка и тяхното реализиране в пари или парични еквиваленти. Когато нормалният оперативен цикъл не ясно разграничим, неговата продължителност се приема, че е дванадесет месеца. Текущите активи включват активи (като например материални запаси и търговски вземания), които се продават, употребяват или реализират като част от нормалния оперативен цикъл на предприятието дори когато не се очаква да бъдат реализирани през следващите дванадесет месеца след датата на баланса. Текущите активи обхващат също активи, държани предимно за търгуване (финансовите активи в тази категория се класифицират като държани за търгуване в съответствие с МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*) и текущата част на нетекущите финансови активи.

Текущи пасиви

60. *Един пасив трябва да се класифицира като текущ, когато отговаря на някой от следните критерии:*
- (а) *очаква се да бъде уреден в рамките на нормалния оперативен цикъл на предприятието;*
 - (б) *е държан главно с цел да бъде търгуван;*
 - (в) *трябва да бъде уреден в рамките на дванадесет месеца от датата на баланса;*
- или*
- (г) *предприятието няма безусловното право да отлага уреждането на задължението за поне дванадесет месеца след датата на баланса .*

Всички други пасиви трябва да се класифицират като нетекущи пасиви.

61. Някои текущи задължения, като търговски задължения и начисления към служители и за други оперативни разходи, представляват част от оборотния капитал, използван в нормалния цикъл на дейността на предприятието. Такива оперативни статии се класифицират като текущи пасиви дори ако следва да бъдат уредени в срок, по-дълъг от дванадесет месеца след датата на баланса. Същият нормален оперативен цикъл се прилага за класификацията на активите и пасивите на дадено предприятие. Когато нормалният оперативен цикъл на предприятието не ясно разграничим, неговата продължителност се приема за дванадесет месеца.

62. Други текущи задължения не се уреждат в рамките на нормалния оперативен цикъл, но следва да се уредят в срок от дванадесет месеца след датата на баланса или се държат главно с цел да бъдат търгувани. Като пример могат да се посочат финансовите задължения, класифицирани като държани за търгуване в съответствие с МСС 39, банков овърдрафт, текущата част нетекущи финансови задължения, дължими дивиденди, данъци върху печалбата и други нетърговски задължения. Финансовите задължения, които осигуряват финансиране на дългосрочна база (т.е. не са част от оборотния капитал, използван в нормалния оперативен цикъл на предприятието) и които не са дължими за уреждане в срок дванадесет месеца след датата на баланса, са нетекущи задължения, предмет на параграфи 65 и 66.
63. Предприятието класифицира своите финансови задължения като текущи, когато следва да бъдат уредени в срок до дванадесет месеца след датата на баланса, даже ако:
- (а) първоначалният срок за уреждането е бил по-дълъг от дванадесет месеца; и
 - (б) сключено е споразумение за рефинансиране или за разсрочване на плащанията, на дългосрочна основа след датата на баланса и преди одобрението за издаване на финансовите отчети.
64. Ако предприятието очаква и има усмотрението да рефинансира или да пролонгира (с roll over) някои задължения най-малкото за дванадесет месеца след датата на баланса по съществуваща кредитна линия, то класифицира задължението като нетекущо дори ако то иначе би било дължимо в рамките на по-къс период. Когато, обаче рефинансирането или пролонгирането на задължението не е по усмотрение на предприятието (например, ако няма споразумение за рефинансиране), потенциалната възможност за рефинансиране не се разглежда и задължението се класифицира като текущо.
65. Когато дадено предприятие наруши ангажимент по дългосрочно кредитно споразумение на или преди датата на баланса, в резултат, на което задължението става изискуемо при поискване, задължението се класифицира като текущо дори ако кредиторът се е съгласил след датата на баланса и преди одобрението на издаването на финансовите отчети, да не изисква плащане в резултат на нарушението. Задължението се класифицира като текущо, защото на датата на баланса предприятието няма безусловното право да отсрочва неговото уреждане за поне дванадесет месеца след тази дата.
66. Задължението, обаче се класифицира като нетекущо, ако кредиторът се е съгласил до датата на баланса да предостави гратисен период, приключващ най-малкото дванадесет месеца след датата на баланса, в рамките, на който предприятието може да коригира нарушението и през който кредиторът не може да поиска незабавно погасяване.
67. По отношение на заеми, класифицирани като текущи задължения, ако между датата на баланса и датата, на която е одобрено издаването на финансовите отчети настъпят следните събития, тези събития се квалифицират за

оповестяване като некоригиращи събития в съответствие с МСС 10 *Събития след датата на баланса*:

- (а) рефинансиране на дългосрочна база;
- (б) коригиране на нарушение на дългосрочно споразумение за заем;
и
- (в) получаването от кредитора на гратисен период за отстраняване на нарушение на дългосрочно споразумение за заем, приключващ най-малкото дванадесет месеца след датата на баланса.

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

68. *Като минимум лицевата страна на баланса трябва да съдържа статиите, които представят следните стойности:*

- (а) *имоти, машини, съоръжения и оборудване;*
- (б) *инвестиционни имоти;*
- (в) *нематериални активи;*
- (г) *финансови активи (с изключение на сумите, посочени в т. (д), (з) и (и));*
- (д) *инвестиции, осчетоводени по метода на собствения капитал;*
- (е) *биологични активи;*
- (ж) *материални запаси;*
- (з) *търговски и други вземания;*
- (и) *пари и парични еквиваленти;*
- (й) *търговски и други задължения;*
- (к) *провизии;*
- (л) *финансови задължения (с изключение на сумите, показани по т. (й) и (к));*
- (м) *пасиви и активи за текущи данъци, както е дефинирано в МСС 12 Данъци върху дохода;*
- (н) *отсрочени данъчни задължения и отсрочени данъчни активи, както е дефинирано в МСС 12;*
- (о) *малцинствено участие, представено в рамките на собствения капитал;*
и
(п) *емитиран регистриран капитал и резерви, които могат да се отнесат към държателите на собствен капитал на предприятието-майка.*

69. *Допълнителни балансови статии, групи и раздели и междинни сборове трябва да бъдат представяни на лицевата страна на баланса, когато подобно представяне е подходящо за по-доброто разбиране на финансовото състояние на предприятието.*

70. *Когато предприятието представя текущи и нетекущи активи и текущи и нетекущи задължения като отделни класификации на лицевата страна на своя баланс, то няма да класифицира отсрочените данъчни активи (задължения) като текущи активи (задължения).*

71. Настоящият стандарт не предписва определен ред или формат за представянето на статиите. Параграф 68 предоставя само списък на статиите, които се различават по характер и функция до такава степен, че е уместно да бъдат представени отделно на лицевата страна на баланса. Освен това:
- а) статии се добавят, когато размерът, характерът или функцията на позицията или на агрегирането на сходни позиции са такива, че отделното представяне би допринесло за по-доброто разбиране на финансовото състояние на предприятието; и
 - б) използваните описания и последователността на статиите или на агрегирането на сходни статии могат да бъдат променени в зависимост от естеството на предприятието и неговите операции, за да се осигури информацията, необходима за по-доброто разбиране на финансовото състояние на предприятието. Например една банка може да промени изброените описания с цел да приложи по-специфичните изисквания на МСС 30.
72. Преценката за това дали допълнителните статии следва да се представят отделно се базира на оценката на:
- а) характера и ликвидността на активите;
 - б) функцията на активите в предприятието;
 - и
 - в) сумите, характера и разпределението на задълженията във времето.
73. Използването на различни бази за оценяване на различните класове активи предполага, че те се различават по характер или функция и поради това трябва да бъдат представени в отделни статии. Например, различни класове имоти, машини, съоръжения и оборудване могат да бъдат отчитани по себестойност или по преоценени стойности, съгласно МСС 16 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване*.

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

74. ***Предприятието трябва да оповести или на лицевата страна на баланса, или в приложенията допълнителни подкласификации на представените статии, класифицирани по подходящ за дейността на предприятието начин.***
75. Нивото на детайлност, предоставено в подкласификациите зависи от изискванията на МСФО и от размера, характера и функциите на включените стойности. Факторите, описани в параграф 72, също се използват при определянето на базата за подкласификация. Оповестяванията биха могли да варират за всяка статия, например:

- а) статиите за имоти, машини, съоръжения и оборудване се разбиват по класове, както са описани в МСС 16;
- б) вземанията се анализират като вземания от търговски клиенти, вземания от свързани лица, предплащания и други суми;
- в) материалните запаси се подкласифицират в съответствие с изискванията на МСС 2 *Материални запаси* като стоки, суровини, материали, незавършено производство и готова продукция;
- г) провизиите се разбиват, като се представят отделно провизиите за доходи на наети лица и други статии;
- и
- д) капиталът и резервите се разбиват по различни класове, като внесен капитал, премиен резерв и други резерви.

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

- а) *за всеки клас от акционерния капитал:*
 - 1) *броят на регистрираните акции;*
 - 2) *броят на емитираните акции, които са напълно платени, и на тези, които са емитирани, но не са платени напълно;*
 - 3) *номинална стойност на една акция или че акциите са без номинална стойност;*
 - 4) *равнение на броя на държаните от акционерите акции към началото и края на отчетния период;*
 - 5) *правата, преференциите и ограниченията, присъщи на съответния клас, включително ограничения при разпределението на дивидентите и обратното плащане на капитала;*
 - 6) *акциите на предприятието, държани от самото предприятие или от дъщерни или асоциирани предприятия;*
 - и
 - 7) *акции, запазени за емитиране под опция или по договори за продажба на акции, включително условията и сумите;*
 - и
- б) *описание на характера и целта на всеки резерв в рамките на собствения капитал;*

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

Отчет за приходите и разходите

Печалба или загуба за отчетния период

78. *Всички статии за приходите и разходите, признати за даден отчетен период трябва да бъдат включени в печалбата или загубата освен ако не се изисква друго от даден стандарт или разяснение.*
79. Обикновено всички статии за приходите и разходите, признати за даден отчетен период се включват в печалбата или загубата. Това обхваща резултатите от промените в счетоводните приблизителни оценки. Може, обаче да са налице обстоятелства, когато конкретни статии могат да бъдат изключени от печалбата или загубата за текущия период. МСС 8 третира два такива случая: корекцията на грешки и резултата от промените в счетоводните политики.
80. Други стандарти третират статии, които може да отговарят на определенията за приходи и разходи съгласно *Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети*, но обикновено се изключват от печалбата или загубата. Примерите за това включват преоценъчни резерви (Вижте МСС 16), конкретни печалби и загуби, произтичащи от преизчислението в чужда валута на финансовите отчети на чуждестранна дейност (Вижте МСС 21) и печалби или загуби от повторното оценяване на финансови активи на разположение за продажба (Вижте МСС 39).

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

81. *Като минимум, лицевата страна на отчета за приходите и разходите трябва да включва статиите, които представляват следните суми за отчетния период:*
- а) приходи;*
 - б) финансови разходи;*
 - в) дял от печалбите и загубите на асоциирани и съвместни предприятия, осчетоводен по метода на собствения капитал;*
 - г) печалба или загуба преди данъците, признати при ликвидиране на активи или уреждане на задължения, които могат да се отнесат до преустановявани дейности;*
 - д) разходи за данъци;*
 - и*
 - е) печалба или загуба.*
82. *Статиите по-долу трябва да бъдат оповестявани на лицевата страна на отчета за приходите и разходите като разпределение на печалбата или загубата за отчетния период:*
- а) печалба или загуба, която може да бъде отнесена към малцинствено участие;*
 - и*
 - б) печалба или загуба, която може да бъде отнесена към притежатели на собствен капитал във предприятието - майка.*
83. *Допълнителни статии, групи и раздели и междинни сборове трябва да се представят на лицевата страна на отчета за приходите и разходите, когато подобно представяне е подходящо за по-доброто разбиране на финансовото изпълнение на предприятието.*

84. Тъй като ефектите от различните дейности, операции и събития в предприятието се различават по честота, потенциални възможности за печалба или загуба и тяхната предвидимост, оповестяването на елементите на финансовото изпълнение улеснява разбирането на финансовите резултати от дейността и прогнозирането на бъдещите резултати. Допълнителни статии се представят на лицевата страна на отчета за приходите и разходите и използваните описания и промените в поредността на статиите се правят, когато това е необходимо, за да се обяснят елементите на финансовото изпълнение. Факторите, които трябва да се вземат предвид, обхващат същественост и характер и функция на компонентите на приходите и разходите. Например, дадена банка може да промени описанията с цел да приложи по-специфичните изисквания на МСС 30. Статиите за приходите и разходите не се компенсират, освен ако не отговарят на критериите, посочени в параграф 32.
85. ***Предприятието не трябва да представя никакви приходи и разходи като извънредни позиции, било то в лицевата част на отчета за приходите и разходите или в приложенията.***

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

86. ***Когато статиите на приходите и разходите са съществени, тяхното естество и размер трябва да бъдат оповестени отделно.***
87. Обстоятелствата, които биха генерирали отделно оповестяване на приходни и разходни статии обхващат:
- а) пълно отписване на материални запаси до нетната реализуема стойност или на имоти, машини, съоръжения и оборудване до възстановимата стойност, както и сторнирането на такива отписвания;
 - б) реструктуриране на дейностите на предприятието и сторнирането на всякакви провизии за разходите по реструктурирането;
 - в) освобождаване от статии на имоти, машини, съоръжения и оборудване;
 - г) освобождаване от инвестиции;
 - д) преустановяване дейности;
 - е) уреждания на съдебни спорове;
 - и
 - д) други сторнирания на провизии.
88. ***Предприятието трябва да представи анализ на разходите, използвайки класификация, която се основава или на характера на разходите, или на тяхната функция в рамките на предприятието, което от двете предоставя информация, която е надеждна и по-подходяща.***
89. Предприятията се насърчават да представят анализа по параграф 88 по-горе на лицевата страна на отчета за приходите и разходите.

90. Разходите се класифицират допълнително с цел да се отграничат компонентите на финансовото изпълнение, които могат да се различават по отношение на периодичност, потенциал за печалба или загуба и предвидимост. Този анализ се предоставя в една от двете форми.
91. Първата форма на анализа на разходите е позната като метод на разходите по икономически елементи. Разходите се агрегират в отчета за приходите и разходите според естеството им (например амортизации, покупки на материали, транспортни разходи, доходи на наетите лица и разходи за реклама) и не се преразпределят по различни функции в предприятието. Този метод може да бъде прост за прилагане, тъй като не е необходимо преразпределяне на разходите за дейността по функционални класификации. По-долу е даден пример за класификация съгласно метода на разходите по икономически елементи:

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

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

Приходи	X
Себестойност на продажбите	(X)
Брутна печалба	X
Други приходи	X
Разходи за дистрибуция	(X)
Административни разходи	X
Други разходи	(X)
Печалба	X

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

Отчет за промените в собствения капитал

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

- а) сумите на операциите с притежатели на собствен капитал, в качеството им на притежатели на собствен капитал, показвайки отделно разпределението между притежателите на собствен капитал;*
- б) салдото на неразпределената печалба (т.е. натрупаната печалба или загуба) в началото на периода и към датата на баланса и движенията за периода;*
- и*
- в) равнението на балансовата стойност на всеки клас от внесения капитал, всеки резерв в началото и в края на периода, като се оповестява отделно всяко движение.*

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

101. Изискванията в параграфи 96 и 97 могат да се спазят по различни начини. Един пример е табличния формат, при който се осъществява равнение на началните и крайните салда за всеки елемент от собствения капитал. Алтернативна възможност е да се представят само статиите, включени в параграф 96 в отчета за промените в собствения капитал. При този подход статиите, описани в параграф 97 се представят в приложенията към финансовите отчети.

Отчет за паричните потоци

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

Приложения към финансовите отчети

Структура

103. ***Приложенията към финансовите отчети трябва да:***

- а) представят информацията относно базата, на която са изготвени финансовите отчети и специфичните счетоводни политики, използвани съгласно параграфи 108 до 115;***
- б) оповестяват информацията, изисквана от МСФО, която не е представена на лицевата страна на счетоводния баланс, на отчета за приходите и разходите, на отчета за промените в собствения капитал или на отчета за паричните потоци;***
и
- в) предоставят допълнителна информация, която не е представена на лицевата страна на счетоводния баланс, на отчета за приходите и разходите, на отчета за промените в собствения капитал или на отчета за паричните потоци, но която спомага за по-доброто разбиране на всеки от тях.***

104. ***Приложенията, доколкото е възможно трябва да бъдат представени по систематичен начин. Всяка позиция на лицевата страна на баланса, отчета за приходите и разходите, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци трябва да има препратка към съответната информация, представена в приложенията.***

105. Приложенията, обикновено се представят в следния ред, който помага на потребителите за по-доброто разбиране на финансовите отчети и сравняването им с финансовите отчети на други предприятия:
- а) декларация за съответствие с МСФО (вижте параграф 14);***
 - б) резюме на приложените съществени счетоводни политики (вижте параграф 108);***

- в) допълнителна информация за представените на лицевата страна на баланса, отчета за приходите и разходите, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци по реда, по който всяка статия и всеки финансов отчет е представен;
 - и
 - г) други оповестявания, включително:
 - 1) условни задължения (Вижте МСС 37) и непризнати договорни ангажменти; и
 - 2) нефинансови оповестявания, например целите и политиките за управлението на финансовия риск на предприятието (Вижте МСС 32).
106. В някои случаи може да бъде необходимо или желателно редът на представяне на специфични статии да бъде променен в приложенията. Например, информацията относно промените в справедливата стойност, признати в печалбата или загубата може да се комбинира с информацията за падежите на финансови инструменти, въпреки че първите се отнасят до отчета за приходите и разходите, а вторите се отнасят до баланса. Независимо от това, остава изискването за систематична структура на приложенията, доколкото това е практически възможно.
107. Приложенията, предоставящи информация за базата, на която са изготвени финансовите отчети и специфичните счетоводни политики, може да се представят като отделен елемент на финансовите отчети.

Оповестяване на счетоводните политики

108. ***В резюмето за значителните счетоводни политики, предприятието трябва да оповести:***
- а) базата (или базите) за оценяване, използвана(и) при изготвянето на финансовите отчети;***
 - и***
 - б) другите използвани счетоводни политики, които имат отношение към правилното разбиране на финансовите отчети.***
109. Важно е за потребителите да знаят използваната база (бази) за оценяване във финансовите отчети (например, историческа цена, текуща стойност, нетна реализуема стойност, справедлива стойност или възстановима стойност), защото базата, на която се изготвят финансовите отчети засяга значително техния анализ. Когато е използвани повече от една база за оценяване във финансовите отчети, например, когато определени класове от активи се преоценяват, необходимо е да се предостави индикация за категориите активи и пасиви, към които е приложена всяка база за оценяване.
110. При вземането на решение дали да се оповести конкретна счетоводна политика ръководството преценява дали оповестяването ще подпомогне потребителите в разбирането на начина, по който операциите, други събития и условия са отразени в отчетеното финансово изпълнение и финансовото състояние. Оповестяването на конкретни счетоводни политики е особено полезно за

потребителите, когато тези политики са избрани измежду алтернативите, позволени в стандартите и разясненията. Един пример е да се оповести дали един съдружник в съвместно контролирано предприятие признава участието си в съвместното контролирано предприятие, използвайки пропорционална консолидация или метода на собствения капитал (Вижте МСС 31 *Участия в съвместни предприятия*). Някои стандарти конкретно изискват оповестяване на определени счетоводни политики, включително изборът, който ръководството прави между различните политики, които те позволяват. Например, МСС 16 изисква оповестяване на базите за оценяване, използвани за класовете на имотите, машините, съоръженията и оборудването. МСС 23 *Разходи по заеми* изисква да се оповести дали разходите по заеми се признават непосредствено като разход или се капитализират като част от разхода за отговарящите на условията активи.

111. Всяко предприятие преценява същността на своите операции и политиките, които потребителите очакват да бъдат оповестени за този тип предприятие. Например, дадено предприятие, което подлежи на облагане с подоходни данъци би се очаквало да оповестява счетоводните си политики за подоходните данъци, включително тези, приложими за задължения по отсрочени данъчни задължения и активи. Когато предприятието има съществени чуждестранни дейности или операции в чужда валута, се очаква то да оповести счетоводните политики за признаване на положителните и отрицателните курсови разлики. При осъществяването на бизнес комбинации се оповестяват използваните политики за оценяване на репутацията и малцинственото участие.
112. Една счетоводна политика може да бъде от съществено значение поради характера на операциите на предприятието дори когато сумите, представени за текущия и предходните периоди не са съществени. Освен това е подходящо да се оповести и всяка значителна счетоводна политика, която не се изисква специално от МСФО, но е избрана и приложена в съответствие с МСС 8.
113. ***Предприятието трябва да оповести в резюмето на съществените счетоводни политики или в други приложения, преценките, освен тези, обхващащи приблизителни оценки (вижте параграф 116), направени от ръководството в процеса на прилагането на счетоводните политики на предприятието, които имат най-значителния ефект върху сумите, признати във финансовите отчети.***
114. В процеса на прилагането на счетоводните политики на предприятието, ръководството прави различни преценки, освен тези обхващащи приблизителни оценки, които могат да окажат значително влияние върху сумите, признати във финансовите отчети. Например, ръководството прави преценка при определянето:
 - а) дали финансовите активи са инвестиции държани до падеж;
 - б) кога в значителна степен всички съществени рискове и ползи, свързани със собствеността на финансови активи и лизингови активи се прехвърлят на други предприятия;

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

Ключови източници за несигурността на оценките

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

възможното бъдещо разрешаване на несигурностите нараства, тези преценки стават по-субективни и сложни и потенциалът за последваща съществена корекция на балансовите стойности на активите и пасивите, обикновено се увеличава съответно.

119. Оповестяванията в параграф 116 не се изискват за активи и пасиви със значителен риск за съществената промяна на балансовите им стойности в рамките на следващата финансова година, ако към датата на баланса, те се оценяват по справедлива стойност на базата на наскоро наблюдавани пазарни цени (техните справедливи стойности могат да се променят съществено в рамките на следващата финансова година, но тези промени не биха възникнали в резултат от предположения или други източници за несигурността на предвижданията към датата на баланса).
120. Оповестяванията в параграф 116 се представят по начин, който улеснява правилното разбиране от потребителите на финансови отчети за преценките, които прави ръководството за бъдещето и за други ключови източници за несигурност на предвижданията. Характерът и обхватът на предоставената информация варира в зависимост от характера на предположенията и другите обстоятелства. По-долу са дадени примери за видовете оповестявания, които се правят:
- а) характерът на предположенията или други несигурности на оценките
 - б) чувствителността на балансовите стойности към методите, предположенията и оценките, залежали в основата на тяхното изчисляване, включително причините за чувствителността;
 - в) очакваното разрешаване на несигурността и обхвата на разумно възможните изходи в рамките на следващата финансова година по отношение на балансовите стойности на засегнатите активи и пасиви;
 - и
 - г) обяснението на направените промени на минали предположения по отношение на тези активи и пасиви, ако несигурността остава нерешена.
121. Не е необходимо да се оповестява бюджетна информация или прогнози при правенето на оповестяванията в параграф 116.
122. Когато е невъзможно да се оповести степента на възможните ефекти на дадено ключово предположение или друг ключов източник на несигурност на оценката към датата на баланса, предприятието оповестява, че на базата на съществуващата информация е разумно възможно резултатите в рамките на следващата финансова година, които са различни от предположенията, да изискват съществена корекция на балансовата стойност на засегнатите активи и пасиви. Във всеки случай, предприятието оповестява характера и балансовата стойност на конкретен актив или пасив (или група от активи или пасиви), засегнати от предположението.
123. Оповестяването в параграф 113 на конкретни преценки на ръководството, направени в процеса на прилагането на счетоводните политики на

предприятието не е свързано с оповестяванията на ключови източници на информация за несигурността на оценяването в параграф 116.

124. Оповестяването на някои ключови предположения, които в противен случай биха се изисквали в съответствие с параграф 116, се изисква от други стандарти. Например, при определени обстоятелства МСС 37 изисква оповестяване на основни предположения относно бъдещи събития, засягащи групи от провизии. МСС 32 изисква оповестяване на значителни предположения, прилагани при приблизителното оценяване на справедливите стойности на финансови активи и финансови пасиви, които се отчитат по справедлива стойност. МСС 16 изисква оповестяване на значителни предположения, прилагани при приблизителното оценяване на справедливите стойности на преоценени позиции имоти, машини, съоръжения и оборудване.

Други оповестявания

125. *Предприятието трябва да оповести в приложенията:*

- а) сумата на дивидентите, предложени или обявени преди даването на одобрението за издаването на финансовите отчети, но непризнати като разпределение за държателите на собствен капитал през отчетния период и съответната сума на акция;*
и
- б) сумата на всякакви кумулативни преференциални дивиденти, която не е призната.*

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

- а) седалището и правният статут на предприятието, държава на регистрация и адрес на управление (или основно място на дейност, ако е различно от адреса на управление);*
- б) описание на характера на дейността на предприятието и неговите основни дейности;*
и
- в) името на предприятието- майка и на крайното предприятие - майка от групата.*

ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

ОТМЯНА НА МСС 1 (ПРЕРАБОТЕН 1997 г.)

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

ДОПЪЛНЕНИЕ

Изменение на други документи

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

- A.1. В Международните стандарти за финансови отчети, включително Международните счетоводни стандарти и разяснения, приложими към декември 2003 г.:
- а) упоменаването на „нетна печалба или загуба” се изменя на „печалба или загуба”
 - б) упоменаването на „приложения към финансовите отчети” се променят на „приложения”
 - и
 - в) упоменаването на „собствен капитал” се изменя на „внесен капитал”.

A2. [Изменение, което не е приложимо към непотвърдени стандарти]

A3. Параграфи 69 и 70 на МСС 12 *Данъци върху дохода* се заличават.

A4. В МСС 19 *Доходи на наети лица* параграф 23 се изменя както следва:

23. Макар, че този стандарт не изисква конкретни оповестявания за краткосрочните доходи на наети лица, други стандарти могат да изискват оповестявания. Например МСС 24 *Оповестяване на свързани лица* изисква оповестявания за доходи на свързани лица за ключов ръководен персонал. МСС 1 *Представяне на финансови отчети* изисква оповестяване на разходи за доходи на наети лица.

A5. [Изменение, което не е приложимо към непотвърдени стандарти]

A6. МСС 34 *Междинно счетоводно отчитане* се изменя както е разгледано по-долу:

Параграф 5 се изменя както следва:

5. МСС 1 определя пълен набор от финансови отчети, включващ следните компоненти:

- а) счетоводен баланс;
- б) отчет за приходите и разходите;
- в) отчет за промените в собствения капитал, показващ или:
 - 1) всички промени в собствения капитал, или
 - 2) промени в собствения капитал, различни от тези, произтичащи от операции с притежатели на собствен капитал, действащи в качеството си на притежатели на собствен капитал;

- г) отчет за приходите и разходите
- и
- д) приложения, обхващащи резюме на съществените счетоводни политики и други разяснителни бележки.

Параграф 12 се изменя както следва:

- 12. МСС 1 дава насоки относно структурата на финансовите отчети. Насоките за прилагане на МСС 1 илюстрират начините, по които могат да се представят балансът, отчетът за приходите и разходите и отчетът за промените в собствения капитал.

Параграф 13 се изменя както следва:

- 13. МСС 1 изисква представянето на отчета за промените в собствения капитал като отделен компонент на финансовите отчети на предприятието и позволява информация относно промените в собствения капитал, произтичащи от сделки с претежатели на собствен капитал, действащи в качеството си на претежатели на собствен капитал (включително разпределенията за притежателите на собствен капитал) да се представят в лицевата част на отчета или в приложенията. Дадено предприятие прилага един и същ формат във своя междинен отчет за промените в собствения капитал, какъвто е приложило предприятието в най-последния си годишен отчет.

A7. Параграфи 39 и 40 от МСС 35 *Преустановявани дейности* се изменят както следва:

- 39. Оповестяванията, изисквани от параграфи 27 – 37, с изключение на оповестяването на размера на печалбата или загубата преди данъците, призната при освобождаването от активи или уреждането на задължения, отнасящи се до преустановявана дейност в съответствие с параграф 31, т. а), могат да се представят или в приложенията или в лицевата част на баланса, отчета за приходите и разходите или отчета за промените в собствения капитал.
- 40. МСС 1 *Представяне на финансови отчети* изисква печалбата или загубата преди данъците, призната при освобождаването от активи или уреждането на задължения, отнасящи се до преустановявани дейности, да се представя в лицевата част на отчета за приходите и разходите. Насърчава се оповестяванията, изисквани от параграф 27, т. е) и ж) да се представят в лицевата част на отчета за приходите и разходите, съответно отчета за паричните потоци.

A8. [Изменение, което не е приложимо към непотвърдени стандарти]

A9. МСС 41 *Селско стопанство* се изменя както е описано по-долу.

Параграф 39 се заличава.

Параграф 53 се изменя както следва:

- 53. Селскостопанската дейност често е изложена на климатични рискове, рискове от болести и други природни рискове. Ако възникне събитие, което поражда съществена приходна или разходна позиция, естеството и

размерът на тази позиция се оповестяват в съответствие с МСС 1 *Представяне на финансови отчети*. Примерите за такова събитие включват избухване на остро заразно заболяване, наводнение, голяма суша или студ и нашествие от насекоми.

A10. [Изменение, което не е приложимо към непотвърдени стандарти]

A11. В ПКР 32 Нематериални активи – разходи за уеб сайтове, параграф 5 се изменя както следва:

5. Настоящото Разяснение не се прилага по отношение на разходи за покупка, разработване и експлоатация на хардуер (например, мрежови сървъри, междинни сървъри, производствени сървъри и интернет връзки) на даден уеб сайт. Такива разходи се осчетоводяват съгласно МСС 16. Освен това, когато дадено предприятие направи разходи за доставчик на интернет услуги, който хоства уеб сайта на предприятието, разходът се отчита като разход по МСС 1.78 и Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети, когато бъдат получени услугите.
-

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 2

Материални запаси

РЕЗЮМЕ	Параграфи
Цел	1
Обхват	2-5
Определения	6 – 8
Оценка на материалните запаси	9 – 33
Себестойност на материалните запаси	10 – 22
Покупна стойност	11
Разходи за преработката	12 – 14
Други разходи	15 – 18
Себестойност на материалните запаси при предоставяни услуги	19
Себестойност на селскостопанска продукция, добита от биологични активи	20
Техники за оценка на себестойността	21 – 22
Формули за определяне на разходите	23 - 27
Нетна реализуема стойност	28 – 33
Признаване за разход	34 – 35
Оповестяване	36 – 39
Дата на влизане в сила	40
Отмяна на други документи	41 – 42

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

ЦЕЛ

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

ОБХВАТ

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

- б) финансови инструменти;*
 - и*
 - в) биологични активи, свързани със земеделска дейност и земеделска продукция в момента на добиването (виж МСС 41 Селско стопанство).*
- 3. *Този стандарт не се прилага за оценяване на материални запаси, държани от:*
 - а) производители на селскостопански и горски продукти, земеделска продукция след прибирането на реколтата и полезни изкопаеми и продукти от тях, дотолкова, доколкото се оценяват по нетна реализуема стойност в съответствие с установените практики в тези отрасли. Когато такива материални запаси се оценяват по нетна реализуема стойност, промените в тази стойност се признават в печалбата или загубата през периода на промяната.*
 - б) брокерите-търговци на стоки, които оценяват своите материални запаси по справедлива стойност минус разходите по продажбите. Когато такива материални запаси се оценяват по справедлива стойност минус разходите по продажбите, промените в справедливата стойност минус разходите по продажбите се признават в печалбата или загубата през периода на промяната.*
- 4. Материалните запаси, за които става въпрос в параграф 3, т. а), се оценяват по нетна реализуема стойност на определени етапи на производството. Това например става, когато земеделската реколта е вече прибрана, когато е приключил процесът на добиване на полезни изкопаеми и продажбата е осигурена по форуърден договор или правителствена гаранция или когато има активен пазар и съществува незначителен риск стоката да не може да бъде продадена. Тези материални запаси се изключват само от изискванията по отношение на оценяването по настоящия стандарт.
- 5. Брокерите-търговци са тези, които купуват или продават стоки за чужда или за своя сметка. Материалните запаси, за които става въпрос в параграф 3, т. б) се придобиват главно за целите на продажбата в близко бъдеще и генериране на печалба от колебанията в цената или маржа на брокера или търговеца. Когато тези материални запаси се оценяват по справедливата стойност минус разходите по продажбите, те се изключват само от изискванията за оценяване в този стандарт.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Материалните запаси са активи:

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

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

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

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

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

ОЦЕНКА НА МАТЕРИАЛНИТЕ ЗАПАСИ

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

Себестойност на материалните запаси

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

Покупна стойност

11. Разходите за закупуване на материалните запаси обхващат покупната цена, вносните мита и други данъци (различни от тези, които впоследствие предприятието може да си възстановява от данъчните власти), транспортните разходи, товаро-разтоварни и други разходи, които могат директно да се отнесат

към придобиването на готова продукция, материали и услуги. Търговските отстъпки, рабати и други подобни статии се приспадат при определяне на покупната стойност.

Разходи за преработката

12. Разходите за преработка на материалните запаси включват разходи, директно свързани с произвежданите единици, като например прекия труд. Освен това те включват и систематично начисляване на постоянните и променливите общи разходи, които се правят в процеса на производството. Постоянните общи разходи са тези непреки производствени разходи, които остават сравнително постоянни независимо от обема на производството, като например амортизация и поддръжка на фабрични сгради и оборудване, а така също и разходите за ръководството и администрацията на производството. Променливите общи разходи са тези непреки производствени разходи, които варират пряко или почти пряко в зависимост от обема на производството, като например непреките материали и непрекия труд.
13. Разпределението на постоянните общи разходи към разходите за преработка се базира на нормалния капацитет на производствените мощности. Нормалният капацитет е очакваното средно производство за няколко периода или сезона при нормални условия, като се взема предвид загубата на капацитет в резултат на планирана поддръжка. Реалното ниво на производство може да бъде използвано, ако то се приближава до нормалния капацитет. Размерът на постоянните общи разходи, начислен за всеки произвеждан продукт, не се увеличава в резултат от нисък обем на производство или когато предприятието е в престой. Неразпределените общи разходи се признават за разходи в периода, в който те възникват. В периоди на необичайно високо производство размерът на постоянните общи разходи, който се начислява за всяка единица продукция, се намалява така, че материалните запаси да не се оценяват над себестойността. Променливите общи разходи се разпределят за всяка единица продукция на базата на реалното използване на производствените мощности.
14. Производственият процес може да даде като резултат едновременното производство на повече от един продукт. Такъв е случаят например при производството на свързани продукти или когато се произвежда основен продукт и субпродукт. Когато разходите за преработката на всеки продукт не са ясно разграничими, те се разпределят между продуктите на рационална и последователна основа. Така например, разпределението може да се базира на относителната стойност на продажбите на всеки продукт или на всеки етап от производствения процес, на който продуктите могат да бъдат разграничавани помежду си, или при завършване на производството. Повечето субпродукти по своята природа са несъществени. В такъв случай те обикновено се оценяват с нетната реализуема стойност и тази стойност се приспада от стойността на основния продукт. В резултат на това балансовата стойност на основния продукт не се различава съществено от неговата себестойност.

Други разходи

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

Себестойност на материалните запаси при предоставяни услуги

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

Себестойност на селскостопанска продукция, добита от биологични активи

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

Техники за оценка на себестойността

21. Техниките за оценка на себестойността на материалните запаси, като например метода на стандартната себестойност за разходите или метода “цени на дребно”, могат да бъдат използвани за удобство, ако резултатите се приближават до себестойността. Стандартната себестойност взема предвид нормалните нива на материали и доставки, труда, ефикасността и оползотворяването на капацитета. Те се преразглеждат редовно и ако е необходимо, се преизчисляват съобразно текущите условия.
22. Методът “цени на дребно” често се използва в търговията на дребно за оценяването на големи количества материални запаси от бързооборотни позиции, които имат сходни маржове и за които не е възможно използването на други методи. Стойността на материалните запаси се определя, като продажната цена на запасите се намалява с подходящия процент на брутния марж. Използваният процент следва да взема предвид запасите, чиито цени са намалени под началната продажна цена. Често за всяка група стоки на дребно се използва един усреднен процент.

Формули за определяне на разходите

23. ***Разходите за материалните запаси от позиции, които обикновено не са взаимозаменяеми и произведените стоки или извършените услуги са предназначени за конкретни проекти, трябва да бъдат определяни чрез използването на конкретна идентификация на себестойността на всеки от тях.***
24. Конкретна идентификация за себестойността означава, че конкретни разходи се отнасят към определени позиции материални запаси. Това е едно подходящо третиране за единици, които са предназначени за конкретен проект независимо дали те са били закупени или произведени. Конкретната идентификация за разходите обаче е неуместна при голям брой позиции материални запаси, които обикновено са взаимозаменяеми. В такива случаи методът на определяне на тези единици, които остават в запасите, би могъл да се използва за постигане на предварително определен ефект върху печалбата или загубата.
25. ***Разходите за материалните запаси, които не са уредени в параграф 23, трябва да се определят чрез използването на формулите първа входяща, първа изходяща (FIFO) или среднопретеглена стойност. Предприятието трябва да използва същата формула за определяне на разходите за всички материални запаси със сходен характер и употреба за предприятието. За материални запаси с различен характер или употреба, може да бъде оправдано използването на различни формули за оценка на разхода за материалните запаси.***
26. Например, материалните запаси, използвани в един сегмент на стопанска дейност, за предприятието могат да имат употреба, различна от същия вид материални запаси, използвани в друг сегмент на стопанска дейност. Разликата в географското положение на материалните запаси, обаче (или в съответните

данъчни разпоредби), сама по себе си не е достатъчна, за да оправдае използването на различни формули за оценка на разхода за материалните запаси.

27. Формулата FIFO приема, че позициите от материалните запаси, които са закупени или произведени първи, се продават първи и следователно оставащите в запасите позиции в края на отчетния период са тези, които са закупени или произведени последни. По формулата за среднопретеглената стойност разходите за всяка позиция се определят от среднопретеглената стойност на сходни позиции в началото на периода и стойността на сходни позиции, закупени или произведени през периода. Усредняването може да бъде изчислено на периодична основа или при получаването на всяка допълнителна доставка в зависимост от условията в предприятието.

Нетна реализуема стойност

28. Себестойността на материалните запаси може да не е възстановима, в случай че те са повредени или са цялостно или частично морално остарели или ако има спад в продажните им цени. Също така себестойността на материалните запаси може да не бъде възстановима, ако приблизително определените разходи за завършване или приблизително определените разходи, които ще бъдат направени за осъществяване на продажбата, са се увеличили. Практиката на обезценяване на материалните запаси под себестойността им до нетната реализуема стойност е в съответствие с виждането, че активите не трябва да се отчитат със стойности, превишаващи очакваните суми от тяхната продажба или използване.
29. Стойността на материалните запаси се намалява до нетната реализуема стойност на базата на отделни позиции (позиция по позиция). При някои обстоятелства обаче може да бъде подходящо да се групират сходни или свързани позиции. Така например подобен случай може да има при позиции материални запаси, които са свързани с продуктова линия на един и същ продукт и имат сходно предназначение и крайна употреба; произведени са и са предлагани в една и съща географска зона и на практика не могат да бъдат оценени отделно от други позиции в тази продуктова линия. Не е уместно да се намалява стойността на материални запаси на основата на класификацията на материалните запаси, например готова продукция или всички материални запаси в конкретен отрасъл или географски сегмент. Доставчиците на услуги, по принцип, натрупват разходи във връзка с всяка услуга, за която се начислява отделна цена на продажба. Ето защо, всяка такава услуга се третира като отделна позиция.
30. Приблизителното оценяване на нетната реализуема стойност се базира на най-надеждните съществуващи данни по време на съставянето на тази оценка според обема на материалните запаси, който се очаква да бъде реализиран. Тези оценки вземат пред вид колебанията в цените или себестойността, които са в пряка връзка със събития, станали след приключване на периода дотолкова, доколкото тези събития потвърждават условията, съществуващи в края на периода.
31. Приблизителната оценка на нетната реализуема стойност също така следва да отчита какво е предназначението на държаните материални запаси. Например, нетната реализуема стойност на количеството материални запаси, държани за

изпълнение на фирмените договори за продажби или предоставяне на услуги, се базира на договорната цена. Ако договорите за продажба са за по-малко количество от държаните материални запаси, нетната реализуема стойност на превишението има като база основните цени на продажба. Провизии могат да възникнат от фирмените договори за продажба, превишаващи количествата държани материални запаси или от фирмени договори за покупка. Такива провизии се третират съгласно МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*.

32. Материали и други консумативи, държани с оглед да бъдат използвани в производството на материални запаси, не се обезценяват под себестойността им, ако завършените продукти, в които те ще бъдат включени, се очаква да бъдат продадени по тяхната себестойност или над нея. Когато обаче спад на цената на материалите сочи, че себестойността на готовата продукция ще превиши нетната реализуема стойност, материалите се обезценяват до нетната реализуема стойност. При тези обстоятелства заместителната стойност на материалите може да бъде най-добрата мярка за тяхната нетна реализуема стойност.
33. Във всеки следващ период се прави нова оценка на нетната реализуема стойност. Когато обстоятелствата, които преди това са довели до снижаване на стойността на материалните запаси под тяхната себестойност, вече не са налице или когато има данни за нарастване на нетната реализуема стойност поради променени икономически обстоятелства, снижаването на стойността се сторнира (т.е. сторнирането се ограничава до размера на първоначалното намаление на стойността), така, че новата балансова стойност е по-ниската от себестойността и преразгледаната нетна реализуема стойност. Такъв случай имаме, когато например дадена позиция от материалните запаси, която се отчита по нетна реализуема стойност поради спад в цената на продажбите, е все още в наличност в един последващ период и нейната продажна цена се е увеличила.

ПРИЗНАВАНЕ ЗА РАЗХОД

34. *Когато материални запаси са продадени, балансовата стойност на тези материални запаси следва да бъде призната като разход през периода, през който съответният приход е бил признат. Сумата на всяка обезценка на материалните запаси до нетната им реализуема стойност, както и всички загуби от материални запаси следва да се признаят като разходи за периода на обезценката или на възникването на загубите. Сумата на евентуалното обратно възстановяване на стойността на обезценката на материалните запаси, възникнала в резултат на увеличението на нетната реализуема стойност, следва да бъде призната като намаление на стойността на материалните запаси, признато като разход през периода, през който е възникнало възстановяването.*
35. Някои материални запаси могат да бъдат отнесени по сметките на други активи, като например материални запаси, които се използват като компонент на създадените от самото предприятие собствени сгради, съоръжения и оборудване. Материалните запаси, отнесени по този начин към друг актив, се признават за разход в продължение на полезния живот на актива.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

36. **Финансовите отчети трябва да оповестяват:**
- а) счетоводната политика, приета при оценката на материалните запаси, включително и използваната формула за оценка на разхода на материални запаси;*
 - б) общата балансова стойност на материалните запаси и балансовата стойност по класификационни групи, подходящи за предприятието;*
 - в) балансовата стойност на материалните запаси, отчитани по справедливата стойност минус разходите за продажбите;*
 - г) сумата на материалните запаси, признати като разход през отчетния период;*
 - д) сумата на всяко снижаване на стойността на материалните запаси, призната за разход през отчетния период съгласно параграф 34;*
 - е) сумата на всяко сторниране на снижаването на стойността, което се признава като намаление на сумата на материалните запаси, признати за разход през отчетния период в съответствие с параграф 34;*
 - ж) обстоятелствата или събитията, довели до сторнирането на снижаването на стойността на материалните запаси в съответствие с параграф 34;*
- и**
- з) балансовата стойност на материалните запаси, които са дадени в залог за обезпечаване на задължения.*
37. В помощ на потребителите на финансовите отчети е информацията, касаеща балансовите стойности по отделни видове материални запаси и границите на промените в тези активи. Общоприети класификационни групи материални запаси са стоките, производствените доставки, материалите, незавършеното производство и готовата продукция. Материалните запаси на предприятия, произвеждащи услуги, могат да бъдат представени просто като незавършено производство.
38. Сумата на материалните запаси, признати за разход за отчетния период, която често се нарича отчетна стойност на продажбите, включва разходите, предварително включени при оценката на сега продадените материални запаси и неразпределените производствени общи разходи, както и стойността на производствените разходи за материалните запаси, които са извън нормалните граници. Конкретните обстоятелства за дадено предприятие може също да изискват включването на други суми, като например разходи за пласмент.
39. Някои предприятия приемат различен формат за отчета си за приходите и разходите, което води до отчитане на различни стойности вместо себестойността на материалните запаси, признати за разход за отчетния период. Според този

формат предприятието представя анализ на разходите, използвайки класификация, основана на разходите по икономически елементи. В този случай предприятието оповестява стойностите, признати като разходи за суровини и консумативи, разходи за труд и други разходи, заедно със сумата на нетната промяна в материалните запаси за отчетния период.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

ОТМЯНА НА ДРУГИ ДОКУМЕНТИ

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

ДОПЪЛНЕНИЕ

Изменение на други документи

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

A.1. В МСС 14 *Отчитане по сектори*: параграф 22 се изменя и трябва да се чете, както е по-долу:

22. Някои насоки за разпределението на разходите могат да се намерят в други стандарти. Например, параграфи 11 – 20 на МСС 2 *Материални запаси* (преработен през 2003 г.) дават насоки за отнасянето и разпределянето на разходите в материалните запаси и параграфи 16 – 21 на МСС 11 *Договори за строителство* дават насоки за отнасянето и разпределянето на разходите в договорите за строителство. Тези насоки могат да бъдат полезни при отнасянето или разпределянето на разходите по сектори.

A2. [Изменение, което не е приложимо към непотвърдени стандарти]

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

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 8

Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки

РЕЗЮМЕ	Параграфи
Цел	1 – 2
Обхват	3 – 4
Определения	5 – 6
Счетоводни политики	7-31
Избор и прилагане на счетоводни политики	7-12
Последователност на счетоводните политики	13
Промени в счетоводните политики	14 – 31
Прилагане на промени в счетоводните политики	19 – 27
Прилагане с обратна сила	22
Ограничения за прилагането с обратна сила	23 – 27
Оповестяване	28 – 31
Промени в приблизителните счетоводни преценки	32 - 40
Оповестяване	39 – 40
Грешки	41 – 49
Ограничения върху преизчисляването с обратна сила	43 – 48
Оповестяване на грешки от предходен период	49
Невъзможност по отношение на прилагането с обратна сила и преизчисляването с обратна сила	50 – 53
Дата на влизане в сила	54
Отмяна на други документи	55 – 56

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

ЦЕЛ

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

ОБХВАТ

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

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

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

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

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

а) Международни стандарти за финансови отчети;

б) Международни счетоводни стандарти;

и

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

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

Грешките от предходни периоди са пропуските от и неточностите във финансовите отчети на предприятието за един или повече предходни

периоди, произтичащи от неизползването или неправилното използване на надеждна информация, която:

а) е била на разположение, когато е било дадено разрешение за публикуването на финансовите отчети за тези периоди;

и

б) би могло разумно да се очаква, че е била получена и взета пред вид при изготвянето и представянето на тези финансови отчети.

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

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

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

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

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

б) прилагането с обратна сила или преизчисляването с обратна сила изисква предположения за това какво би било намерението на ръководството през този минал период;

или

в) прилагането с обратна сила или преизчисляването с обратна сила изисква значителни преценки на сумите и е невъзможно обективно да се разграничи информация за тези преценки, която:

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

и

2) би била на разположение, когато е дадено разрешение за публикуването на финансовите отчети за този преходен период

от друга информация.

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

- а) прилагане на нова счетоводна политика към сделки, други събития и условия, реализирани след датата, към която политиката е променена;*
 - и*
 - б) признаване на ефекта от промяната в счетоводната преценка през текущия и бъдещите периода, засегнати от промяната.*
6. Преценката дали даден пропуск или неточност биха могли да повлияят на икономическите решения на потребителите и по този начин да бъдат съществени, изисква разглеждането на характеристиките на тези потребители. *Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети* посочват в параграф 25, че „приема се, че потребителите имат подходяща информация за стопанските и икономически дейности и счетоводната отчетност и желание да проучат тази информация с разумно старание”. Ето защо, преценката трябва да вземе пред вид начина, по който би могло разумно да се очаква потребителите с такива характеристики да бъдат повлияни при вземането на икономически решения.

СЧЕТОВОДНИ ПОЛИТИКИ

Избор и прилагане на счетоводни политики

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

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

Последователност на счетоводните политики

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

Промени в счетоводните политики

14. *Предприятието трябва да промени дадена счетоводна политика само ако промяната:*
- а) се изисква от стандарт или разяснение;*
или

б) резултатите във финансовите отчети предоставят надеждна и по-подходяща информация за ефектите от сделките, другите събития или условия върху финансовото състояние, финансовите резултати или парични потоци на предприятието.

15. Потребителите на финансови отчети трябва да могат да сравняват финансовите отчети на предприятието с предходни периоди, за да определят тенденциите в неговото финансово състояние, финансови резултати и парични потоци. Ето защо, се прилагат за всеки период и от единия към следващия период едни и същи счетоводни политики освен ако дадена промяна в счетоводната политика не отговаря на някой от критериите в параграф 14.
16. *Разгледаното по-долу не представлява промяна в счетоводните политики:*
- а) прилагането на счетоводна политика за сделки, други събития или условия, които се различават по същество от тези, които са настъпили преди това;*
и
б) прилагането на нова счетоводна политика за сделки, други събития или условия, които не са настъпили преди това или са били несъществени.
17. *Първоначалното прилагане на дадена политика за преоценяване на активи в съответствие с МСС 16 Имоти, машини, съоръжения и оборудване или МСС 38 Нематериални активи представлява промяна в счетоводната политика, която трябва да се третира по-скоро като преоценка в съответствие с МСС 16 или МСС 38, отколкото в съответствие с настоящия стандарт.*
18. Параграфи 19 – 31 не се прилагат по отношение на промяната в счетоводната политика, разгледана в параграф 17.

Прилагане на промени в счетоводните политики

19. *При условията на параграф 23:*
- а) предприятието трябва да отчете промяната в счетоводната политика, произтичаща от първоначалното прилагане на стандарт или разяснение в съответствие с конкретните преходни разпоредби, ако има такива, в такъв стандарт или разяснение;*
и
б) когато предприятието промени дадена счетоводна политика при първоначалното прилагане на стандарт или разяснение, който не съдържа конкретни преходни разпоредби, които важат за тази промяна, или променя дадена счетоводна политика доброволно, то трябва да приложи промяната с обратна сила.
20. За целите на настоящия стандарт, предсрочното прилагане на даден стандарт или разяснение не представлява доброволна промяна в счетоводната политика.

21. При отсъствието на стандарт или разяснение, които се прилагат конкретно за дадена сделка, друго събитие или условие, ръководството може, в съответствие с параграф 12, да приложи счетоводна политика от най-новите документи на други органи, изготвящи стандарти, които използват подобна концептуална рамка за разработването на счетоводни стандарти. Ако след изменението на такъв документ, предприятието избере да промени дадена счетоводна политика, тази промяна се отчита и оповестява като доброволна промяна в счетоводната политика.

Прилагане с обратна сила

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

Ограничения за прилагането с обратна сила

23. *Когато се изисква прилагане с обратна сила по параграф 19, т. а) или т. б), промяната в счетоводната политика трябва да се прилага с обратна сила, с изключение до толкова, доколкото е невъзможно да се определят ефектите, специфични за даден период или кумулативния ефект на промяната.*
24. *Когато е невъзможно да се определят ефектите от промяната на счетоводната политика, специфични за даден период, върху сравнителната информация за представените един или повече предходни периоди, предприятието трябва да прилага новата счетоводна политика за балансовите стойности на активите и пасивите към началото на най-ранния период, за който прилагането с обратна сила е възможно, който може да бъде текущия период и ще направи съответната корекция на началното салдо на всеки засегнат елемент на собствения капитал за този период.*
25. *Когато е невъзможно да се определи кумулативния ефект в началото на текущия период, от прилагането на новата счетоводна политика за всички предходни периоди, предприятието трябва да коригира сравнителната информация, за да приложи новата счетоводна политика без обратна сила от най-ранната възможна дата.*
26. Когато дадено предприятие прилага нова счетоводна политика с обратна сила, то прилага новата счетоводна политика към сравнителната информация за колкото е възможно по-ранни периоди. Прилагането с обратна сила за предходен период не е възможно освен, ако е възможно да се определи кумулативния ефект върху сумите както в началния баланс, така и в крайния баланс за този период. Сумата на получената като резултат корекция, свързана с периоди преди тези, представени във финансовите отчети се отразява във всяко начално салдо на

всеки засегнат елемент на собствения капитал за най-ранния представен период. Обикновено, корекцията се прави по отношение на неразпределената печалба. Корекцията, обаче, може да бъде направена на друг елемент на собствения капитал (например, за да се спазва даден стандарт или разяснение). Всяка друга информация за предходни периоди, като например исторически обобщения на финансови данни също се коригират за колкото е възможно по-ранни периоди.

27. Когато за дадено предприятие е невъзможно да приложи с обратна сила нова счетоводна политика, защото не може да определи кумулативния ефект от прилагането на политиката за всички предходни периоди, в съответствие с параграф 25, предприятието прилага без обратна сила новата политика от началото на възможно най-ранния период. Ето защо, то не взема пред вид частта на кумулативната корекция на активи, пасиви и собствен капитал, възникнали преди тази дата. Промяна в счетоводната политика се разрешава даже ако е невъзможно политиката да се приложи без обратна сила за някой предходен период. Параграфи 50 – 53 предоставят насоки за това кога е невъзможно да се приложи нова счетоводна политика за един или повече предходни периода.

Оповестяване

28. *Когато първоначалното прилагане на даден стандарт или разяснение има ефект върху текущия период или някой предходен период, би имало такъв ефект, с изключение, когато е невъзможно да се определи сумата на корекцията, или може да има такъв ефект върху бъдещи периоди, предприятието трябва да оповести:*

а) заглавието на стандарта или разяснението;

б) когато е приложимо, дали промяната в счетоводната политика се прави в съответствие с неговите преходни разпоредби;

в) характера на промяната в счетоводната политика;

г) когато е приложимо – описанието на преходните разпоредби;

д) когато е приложимо - преходните разпоредби, които биха могли да имат ефект върху бъдещи периоди;

е) за представения текущ и всеки предходен период, доколкото е възможно, сумата на корекцията;

1) за всяка засегната статия във финансовия отчет;

и

2) за основните доходи на акция или доходите на акция с намалена стойност, ако за това предприятие се прилага МСС 33 Доходи на акция;

ж) сумата на корекцията, отнасяща се до периоди преди тези, които са представени, доколкото е възможно;

и

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

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

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

а) характера на промяната в счетоводната политика;

б) причините, поради които прилагането на новата счетоводна политика предоставя надеждна и по-подходяща информация;

в) за текущия период и за всеки следващ представен период, доколкото е възможно, сумата на корекцията:

1) за всяка засегната статия във финансовия отчет;

и

2) за доходите на акция с намалена стойност, ако за това предприятие се прилага МСС 33 Доходи на акция;

г) сумата на корекцията, отнасяща се до периоди преди тези, които са представени, доколкото е възможно;

и

д) ако прилагането с обратна сила е невъзможно за даден предходен период, или за периоди преди тези, които са представени, обстоятелствата, които са довели до наличието на това условие и описание на начина и момента на прилагането на промяната в счетоводната политика.

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

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

а) горния факт;

и

б) известна или разумно оценена информация, имаща отношение към преценката на възможното въздействие, което прилагането на новия стандарт или разяснение ще има върху финансовите отчети на предприятието през периода на първоначалното прилагане.

31. При спазването на горния параграф 30, предприятието взема пред вид оповестяването на:
- а) заглавието на новия стандарт или разяснение;
 - б) характера на предстоящата промяна или промени в счетоводната политика;
 - в) датата, до която се изисква прилагането на стандарта или разяснението;
 - г) датата, към която то планира да приложи стандарта или разяснението първоначално;
 - и
 - д) или
- 1) разглеждането на въздействието, което се очаква да има първоначалното прилагане на стандарта или разяснението върху финансовите отчети на предприятието;
 - или
 - 2) ако въздействието не е известно или разумно оценимо, твърдение в тази връзка.

ПРОМЕНИ В ПРИБЛИЗИТЕЛНИТЕ СЧЕТОВОДНИ ПРЕЦЕНКИ

32. Като резултат от несигурностите, присъщи на стопанските дейности, много статии във финансовите отчети не могат да бъдат оценени точно а само приблизително. Приблизителната оценка съдържа преценки, основани на последната налична, надеждна информация. Например, може да се изискват приблизителни оценки за:
- а) лошите дългове;
 - б) моралната остарялост на материални запаси;
 - в) справедливата стойност на финансови активи или пасиви;
 - г) полезния живот или очаквана схема на потреблението на бъдещите икономически ползи, включени в амортизируемите активи;
 - и
 - д) задължения по гаранции.
33. Използването на разумни приблизителни оценки е съществена част от изготвянето на финансови отчети и не подкопава тяхната надеждност.
34. Дадена приблизителна оценка може да се нуждае от преработване, ако настъпят промени в обстоятелствата, на които се основава същата, или в резултат на нова информация или натрупан по-голям опит. По своя характер, преработването на приблизителната оценка не се отнася до предходни периоди и не представлява корекция на грешка.

35. Промяната в прилаганата база за оценяване е промяна в счетоводната политика, а не промяна в счетоводната приблизителна оценка. Когато е трудно да се разграничи дадена промяна в счетоводната политика от промяната в счетоводната приблизителна оценка, промяната се третира като промяна в счетоводната приблизителна оценка.
36. *Ефектът от промяната на счетоводна приблизителна оценка, различна от промяна, по отношение на която се прилага параграф 37, трябва да се признава без обратна сила, като се печалбата или загубата за:*
- а) периода на промяната, ако промяната засяга само този период; или*
б) периода на промяната и бъдещи периоди, ако промяната засяга и двата.
37. *Доколкото промяната на дадена счетоводна приблизителна оценка поражда промени в активите и пасивите, или е свързана със статия от собствения капитал, тя трябва да бъде призната посредством коригирането на балансовата стойност на свързания актив, пасив или статия собствен капитал през периода на промяната.*
38. Бъдещото признаване на ефекта от промяната в счетоводната приблизителна преценка означава, че промяната се прилага за сделки, други събития и условия от датата на промяната в приблизителната оценка. Една промяна на счетоводна приблизителна оценка може да засегне само печалбата или загубата за текущия период или печалбата или загубата както за текущия период, така за и бъдещи такива. Например, една промяна на приблизителната стойност на размера на несъбираемите вземания засяга само печалбата или загубата за текущия период, поради което се признава през текущия период. Промяна в приблизителната оценка на полезния живот или на очаквания модел на потребление на икономическите ползи от един амортизируем актив засяга обаче амортизационните разходи както за текущия период, така и за всеки бъдещ период през оставащия полезен живот на актива. И в двата случая ефектът от промяната, свързана с текущия период, се признава като приход или разход за текущия период. Ефектът върху бъдещи периоди, ако има такъв, се признава като приход или разходи за тези бъдещи периоди.

Оповестяване

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

Грешки

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

Ограничения върху преизчисляването с обратна сила

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

обобщения на финансови данни, се преизчислява, от колкото е възможно по-ранен период.

47. Когато е невъзможно да се определи сумата на грешката (например грешка при прилагане на счетоводна политика) за всички предходни периоди, предприятието, в съответствие с параграф 45, преизчислява сравнителната информация без обратна сила от най-ранната възможна дата. Ето защо, то не взема пред вид частта на кумулативното преизчисляване на активите, пасивите и собствения капитал, възникнала преди тази дата. Параграфи 50 – 53 предвиждат насоки за това кога е невъзможно да се коригира дадена грешка за един или повече предходни периоди.
48. Корекциите на грешки се разграничават от промените в счетоводните приблизителни оценки. Счетоводните приблизителни оценки по своя характер са приближения, които може да трябва да бъдат преработени, ако стане известна допълнителна информация. Например, печалбата или загубата, призната в резултат от дадено условно задължение не представлява корекция на грешка.

Оповестяване на грешки от предходен период

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

а) характера на грешката за предходния период;

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

1) за всяка засегната статия на финансовите отчети;

и

2) за основните доходи на акция или доходите на акция с намалена стойност, ако за предприятието се прилага МСС 33;

в) сумата на корекцията в началото на представения най-ранен предходен период;

и

г) ако прилагането с обратна сила е невъзможно за даден предходен период, обстоятелствата, които са довели до наличието на това условие и описание на начина и момента на коригирането на грешката.

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

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

50. При някои обстоятелства е невъзможно да се коригира сравнителна информация за един или повече предходни периоди за постигането на сравнимост с текущия

период. Например, може да не са били събрани данни през предходния период/и, по начин, който позволява или прилагането с обратна сила на нова счетоводна политика (включително за целите на параграфи 51 – 53, неговото прилагане без обратна сила за предходни периоди) или преизчисляването с обратна сила, за коригиране на грешка от предходен период и може да е невъзможно да се възпроизведе информацията.

51. Често е необходимо да се правят приблизителни оценки при прилагането на счетоводна политика за елементите на финансовите отчети, признати или оповестени по отношение на сделки, други събития или условия. Приблизителната оценка е по същността си субективна и приблизителни оценки могат да бъдат разработени след датата на баланса. Разработването на приблизителни оценки е потенциално по-трудно при прилагането с обратна сила на счетоводна политика или при правенето на преизчисления с обратна сила за коригиране на грешка от предходен период, поради по-дългия период от време, който може да е изминал от засегнатата сделка, друго събитие или условие, които са настъпили. Целта на приблизителните оценки, свързани с предходни периоди, обаче, остава същата като за приблизителните оценки направени през текущия период, а именно, приблизителните оценки да отразяват обстоятелствата, които са съществували, когато сделката, другото събитие или условие са се реализирали.

52. Ето защо, прилагането с обратна сила на нова счетоводна политика или коригирането на грешка от предходен период изисква разграничаването на информацията, която:

а) предоставя доказателства за обстоятелствата, които са съществували на датата/датите, към която/които сделката, другото събитие или условие са се реализирали.

и

б) би била на разположение, когато финансовите отчети за този предходен период са били разрешени за публикуване

от другата информация. За някои видове приблизителни оценки (например, приблизителна оценка на справедлива стойност, която не се базира на наблюдаема цена или наблюдаеми входящи ресурси) е невъзможно да се разграничат тези видове информация. Когато прилагането с обратна сила или преизчисляването с обратна сила биха изисквали да се направи значителна приблизителна оценка, за която е невъзможно да се разграничат тези два вида информация, не е възможно да се приложи новата счетоводна политика или да се коригира грешка за предходен период с обратна сила.

53. Не трябва да се извършва преценка след събитието, когато се прилага нова счетоводна политика или се коригират суми за предходен период, или чрез правенето на предположения за това какви биха били намеренията на ръководството в един предходен период или чрез приблизителната оценка на признатите, оценени или оповестени суми в един предходен период. Например, когато предприятието коригира грешка от предходен период при оценяването на финансови активи, които преди това са класифицирани като инвестиции, държани до падеж в съответствие с МСС 39 *Финансови инструменти*:

признаване и оценяване, това не променя тяхната база за оценяване за периода, ако ръководството е решило по-късно да не ги държи до падеж. Освен това, когато предприятието коригира грешка от предходен период при изчисляването на своите задължения към натрупаните отпуски по болест на служителите в съответствие с МСС 19 *Доходи на наети лица*, то не взема пред вид информацията за необичайно тежкия сезон с грипни заболявания през следващия период, която била на разположение след като финансовите отчети за предходния период са били разрешени за публикуване. Фактът, че често се изискват значителни приблизителни оценки, когато се изменя сравнителна информация, представена за предходни периоди, не пречи на надеждната корекция на сравнителната информация.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

ОТМЯНА НА ДРУГИ ДОКУМЕНТИ

55. Настоящият стандарт заменя МСС 8 *Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводните политики*, (преработен през 1993 г.).
56. Настоящият стандарт заменя следните разяснения:
- а) *ПКР-2 Последователност* - капитализация на разходите по заеми;
 - и
 - б) *ПКР-18 Последователност* - алтернативни методи

ДОПЪЛНЕНИЕ

Изменение на други документи

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

A.1. МСС 7 *Отчети за паричните потоци* се изменя както следва:

Параграфи 29 и 30 относно извънредните статии се заличават.

A.2. МСС 12 *Данъци върху дохода* се изменя както е разгледано по-долу.

Параграф 62, т. б) се изменя както следва:

б) корекцията на началното салдо на неразпределената печалба, която е в резултат или на промяна в счетоводната политика, която се прилага с обратна сила или на корекцията на грешка (вижте МСС 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки*)

Параграф 80, т. з) се изменя както следва:

з) сумата на данъчните разходи (приходи), свързани с тези промени в счетоводните политики и грешки, които са включени в печалбата или загубата в съответствие с МСС 8, защото не могат да бъдат отчетени с обратна сила.

Параграфи 81, т. б) и 83 се заличават.

A.3. МСС 14 *Отчитане по сектори* се изменя както разгледано по-долу.

Определението на счетоводни политики в параграф 8 се изменя както следва:

Счетоводните политики са специфичните принципи, бази, конвенции, правила и практики, прилагани от дадено предприятие при изготвянето и представянето на финансови отчети.

Параграф 60 се изменя както следва:

МСС 1 изисква, когато статии на приходите и разходите са съществени, техният характер и размер да бъдат оповестявани отделно. МСС 1 предлага редица примери, включително намаляване на стойността на материални запаси и имоти, машини, съоръжения и оборудване, провизии за реструктуриране, освобождавания от имоти, машини, съоръжения и оборудване и дългосрочни инвестиции, преустановявани дейности, уреждания на съдебни спорове и сторниране на провизии. Параграф 59 няма за цел да променя класификацията на всякакви такива позиции или да променя оценяването на такива позиции. Оповестяването, насърчавано от този параграф, обаче не променя нивото, на

което значителността на подобни позиции се оценява за целите на оповестяването от нивото на предприятието до нивото на сектора.

Параграфи 77 и 78 се изменят както следва:

77. Промените в счетоводните политики, прилагани от предприятието се третира в МСС 8. МСС 8 изисква промените в счетоводната политика да се правят само ако се изисква от стандарт или разяснение или ако промяната ще доведе до надеждна или по-подходяща информация за сделки, други събития или условия във финансовите отчети на предприятието.

78. Промените в счетоводните политики, прилагани на нивото на предприятието, които засягат информация за сектора, се третират в съответствие с МСС 8. Освен, ако не е специфицирано друго от нов стандарт или разяснение, МСС 8 изисква:

а) дадена промяна в счетоводната политика да бъде прилагана с обратна сила и информацията за предходен период да бъде преизчислена, освен ако е невъзможно да се определи или кумулативния ефект или ефектите от промените, които са специфични за дадени периоди;

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

и

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

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

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

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

А4. МСС 19 *Доходи на наети лица* се изменя както е разгледано по-долу:

Параграф 131 се изменя както следва:

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

Параграф 142 се изменя както следва:

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

Параграф 160 се изменя както следва:

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

A.5. В МСС 20 *Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ*, параграфи 20 – 22 се изменят както следва:

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

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

22. Правителствено дарение може да стане вземане на дадено предприятие като компенсация за разходи или загуби, понесени в предходен период. Такова дарение се признава като приход за периода, през който е станало вземане, с оповестяване, за да се гарантира, че неговия ефект е ясно разбран.

A6. В МСС 22 *Бизнес комбинации*, параграф 100 се заличава.

A7. В МСС 23 *Разходи по заеми*, Параграф 30 се изменя както следва:

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

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

Параграф 17 се изменя както следва:

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

а) намаляването на стойността на материалните запаси до нетната реализуема стойност и сторнирането на такова намаляване;

б) признаване на загуба от обезценка на имоти, машини, съоръжения и оборудване, нематериални активи или други активи и сторнирането на такава загуба от обезценка;

в) сторниране на всякакви провизии за разходи за реструктуриране;

г) придобивания на и освобождавания от позиции на имоти, машини, съоръжения и оборудване;

д) ангажименти за закупуване на имоти, машини, съоръжения и оборудване;

е) уреждане на съдебни спорове;

ж) корекции на грешки от предходни периоди;

з) [заличена];

и) всякакви просрочени заеми или нарушения на споразумения за заеми, които не са били уредени на или преди датата на баланса;

и

й) сделки със свързани лица.

Параграфи 24, 25 и 27 се изменят както следва:

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

25. Макар, че винаги се изисква преценка при оценяването на съществеността, този стандарт базира решението за признаване и оповестяване върху данните за междинния период сам за себе си, с

оглед на по-доброто разбиране на междинните данни. Ето защо, например, необичайни позиции, промени в счетоводните политики или преценки или грешки се признават и оповестяват на базата на съществеността по отношение на данни за междинен период, за да се избегнат подвеждащите изводи, които могат да се направят в резултат на неоповестяване. Най-важната цел е да се гарантира, че даден междинен финансов отчет обхваща всичката информация, която има отношение към разбирането на финансовото състояние и финансовите резултати на предприятието по време на междинния период.

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

Параграфи 43 и 44 се изменят както следва:

43. ***Дадена промяна в счетоводната политика, различна от такава, за която преходът е предвиден в нов стандарт или разяснение, трябва да бъде отразена посредством:***
- а) преизчисляване на финансовите отчети за предходни междинни периоди на текущата финансова година и сравнимите междинни периоди на предходните финансови години, които ще бъдат преизчислени в годишните финансови отчети съгласно МСС 8;***
или
 - б) когато е невъзможно да се определи кумулативния ефект в началото на финансовата година от прилагането на нова счетоводна политика за всички предходни периоди, коригирайки финансовите отчети за предходни междинни периоди на текущата финансова година и сравними междинни периоди от предходни финансови години, за да се приложи новата счетоводна политика без обратна сила от най-ранната възможна дата.***

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Международни стандарти за финансови отчети (МСФО)

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

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

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

Международният стандарт за финансови отчети № 1 *Приемане за първи път на Международни стандарти за финансови отчети* (МСФО 1) е разгледан в параграфи 1 – 47 и в Допълнения А – В. Всички параграфи имат еднаква сила. Параграфите с **удебелен шрифт** предвиждат основните принципи. Термините, определени в Допълнение „А” са в *курсив*, когато се появяват за първи път в стандарта. Определенията на другите термини са дадени в Глосара за Международни стандарти за финансови отчети. МСФО 1 трябва да разбира в контекста на своите цели и Базата за заключения, *Предговора към*

Международни стандарти за финансови отчети и Основните положения за изготвяне и представяне на финансови отчети. МСС 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки* предоставя основата за избиране и прилагане на счетоводни политики при отсъствието на изрични насоки.

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

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

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

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

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

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 10

Събития след датата на баланса

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

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

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да определи:

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

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

ОБХВАТ

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

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Събития след датата на баланса са онези събития както благоприятни, така и неблагоприятни, които възникват между датата на баланса и датата, на която финансовите отчети са утвърдени за публикуване.

Могат да бъдат разграничени два вида събития:

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

и

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

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

Пример

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

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

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

Пример

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

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

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

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

Коригиращи събития след датата на баланса

8. ***Предприятието трябва да коригира сумите, признати във финансовите отчети, за да отрази коригиращите събития след датата на баланса.***
9. Следните събития са примери за коригиращи събития след датата на баланса, които изискват предприятието да коригира сумите, признати във финансовите отчети, или да признае статии, които не са били признати преди:
- а) решение след датата на баланса на съдебно дело, което потвърждава, че предприятието вече има съществуващо задължение към датата на баланса. Предприятието коригира всяка призната преди това провизия, свързана с това съдебно дело в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи* или признава нова провизия. Предприятието не оповестява просто едно условно задължение, защото решението на делото предоставя допълнителни данни, които биха били разгледани в съответствие с параграф 16 на МСС 37.
- б) получаване на информация след датата на баланса, показваща че даден актив е бил обезценен към датата на баланса или че сумата на предварително признатата загуба от обезценка на този актив трябва да бъде коригирана; Например:
- 1) фалит на клиент, който възниква след датата на баланса, обикновено потвърждава, че към датата на баланса вече е съществувала загуба по

сметката за търговските вземания и че предприятието трябва да коригира балансовата стойност на сметката за търговските вземания; и

2) продажба на материални запаси след датата на баланса може да предостави доказателство относно тяхната нетна реализуема стойност към датата на баланса;

в) определянето след датата на баланса на себестойността на активи, закупени преди датата на баланса, или постъпленията от активи, продадени преди датата на баланса;

г) определянето след датата на баланса на сумата за разпределяне от печалбата или изплащането на премии, ако предприятието е имало съществуващо правно или конструктивно задължение към датата на баланса да направи такива плащания в резултат на събития преди тази дата (Вижте МСС 19 *Доходи на наети лица*).

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

Некоригиращи събития след датата на баланса

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

Дивиденди

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

ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

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

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Дата на утвърждаване за публикуване

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

Осъвременяване на оповестяванията относно условия към датата на баланса

19. ***Ако предприятието получи информация след датата на баланса относно условия, които са съществували към датата на баланса, то трябва да осъвремени оповестяванията, които се отнасят до тези условия, в контекста на новата информация.***
20. В някои случаи предприятието трябва да осъвремени оповестяванията в своите финансови отчети, за да отрази информация, получена след датата на баланса дори когато информацията не засяга сумите, които то признава в своите финансови отчети. Един пример за необходимостта да се осъвременяват

оповестяванията е, когато се появи доказателство след датата на баланса относно условно задължение, което е съществувало на датата на баланса. В допълнение към преценката дали трябва да признае провизия по МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*, предприятието осъвременява своите оповестявания относно условните задължения в контекста на това доказателство.

Некоригиращи събития след датата на баланса

21. *Ако некоригиращите събития след датата на баланса са съществени, неоповестяването би могло да повлияе на икономическите решения на потребителите на финансовите отчети, взети на базата на финансовите отчети. Съответно, предприятието трябва да оповести следното за всяка съществена категория на некоригиращото събитие след датата на баланса:*

а) естеството на събитието;

и

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

22. По-долу са разгледани примери за некоригиращи събития след датата на баланса, които по принцип биха довели до оповестяване:

а) големи бизнес комбинации след датата на баланса (МСС 22 *Бизнес комбинации* изисква специални оповестявания в такива случаи) или освобождаване от голямо дъщерно предприятие;

б) разгласяване на план да се преустанови дадена дейност, освобождаване от активи или уреждане на задължения, отнасяни към преустановяваната дейност, или влизане в обвързващи споразумения да се продадат такива активи или уредят такива задължения (Вижте МСС 35 *Преустановявани дейности*);

в) големи покупки или освобождавания от активи или отчуждаване на важни активи от правителството;

г) нарушаване на важен производствен план в резултат на пожар след датата на баланса;

д) разгласяване или започване на изпълнението на голямо реструктуриране (Вижте МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*);

е) големи сделки с обикновени акции и потенциални сделки с обикновени акции след датата на баланса (МСС 33 *Доходи на акция* изисква от предприятието да оповести описанието на такива сделки, различни от такива сделки, включващи капитализация или дивиденди под формата на акции и разделяне на акции или връщане на разделени акции, като всички те се изисква да бъдат коригирани по МСС 33);

ж) необичайно големи промени след датата на баланса в цената на активите или валутните курсове;

з) промени в данъчните ставки или данъчните закони, приети или обявени след датата на баланса, които имат значителен ефект върху текущите и отсрочените данъчни активи и задължения (Вижте МСС 12 *Данъци върху дохода*);

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

и

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

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

ОТМЯНА НА МСС 10 (ПРЕРАБОТЕН 1999 г.)

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

ДОПЪЛНЕНИЕ

Изменения на други документи

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

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

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

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

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

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

18. Стандартът определя условното задължение като:

а) ...

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

а) е започнало да прилага план за реструктуриране;
или

б) е обявило основните характеристики на плана за реструктуриране на тези, които са засегнати от него, по достатъчно конкретен начин,

за да се повишат техните основателни очаквания, че
предприятието ще реализира реструктурирането.

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

96. [Заличен]

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

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 16

Имоти, машини, съоръжения и оборудване

РЕЗЮМЕ	Параграфи
Цел	1
Обхват	2 – 5
Определения	6
Признаване	7 – 14
Първоначални разходи	11
Последващи разходи	12 – 14
Оценяване в момента на признаване	15 – 28
Елементи на себестойността	16 – 22
Оценяване на себестойността	23 – 28
Оценяване след признаване	29 – 66
Модел на себестойността	30
Модел на преоценената стойност	31 – 42
Амортизация	43 – 62
Амортизируема сума и амортизационен период	50 – 59
Метод на амортизация	60 – 62
Обезценка	63 – 64
Компенсация за обезценка	65 – 66
Отписване	67 – 72
Оповестяване	73 – 79
Преходни разпоредби	80
Дата на влизане в сила	81
Отмяна на други документи	82 – 83

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

ЦЕЛ

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

ОБХВАТ

2. *Този стандарт трябва да се прилага при отчитането на имоти, машини, съоръжения и оборудване, освен когато друг стандарт изисква или разрешава различно счетоводно третиране.*
3. Този стандарт не се прилага за:
- а) биологични активи, свързани със селскостопанска дейност (Вижте МСС 41 *Селско стопанство*);
или
 - б) права върху полезни изкопаеми и резерви от полезни изкопаеми, като нефт, природен газ и подобни невъзстановими ресурси.
- Този стандарт, обаче се прилага за имоти, машини, съоръжения и оборудване, използвани за разработване или поддържане на активите, разгледани в а) и б).
4. Други стандарти могат да изискват признаването на дадена статия на имоти, машини, съоръжения и оборудване на базата на подход, различен от този в настоящия стандарт. Например МСС 17 *Лизинги* изисква предприятието да оценява признаването на дадена статия на отдадени на лизинг имоти, машини, съоръжения и оборудване на базата на прехвърлянето на рисковете и ползите. В подобни случаи, обаче, от настоящия стандарт се определят други аспекти на счетоводното третиране на тези активи, включително амортизацията.
5. Предприятието трябва да прилага този стандарт за имоти, които се изграждат или разработват за бъдещо ползване като инвестиционни имоти, но все още не удовлетворяват определението за „инвестиционен имот“ съгласно МСС 40 *Инвестиционни имоти*. След като изграждането или разработването е завършено, имотът става инвестиционен имот и от предприятието се изисква да прилага МСС 40. МСС 40 се прилага също и за инвестиционни имоти, които се преобразуват за продължаваща употреба като инвестиционни имоти. Предприятието, използващо модела на себестойността за инвестиционни имоти в съответствие с МСС 40, трябва да използва модела на себестойността в този стандарт.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Полезен живот е:

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

ПРИЗНАВАНЕ

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

- а) вероятно бъдещите икономически ползи, свързани с позицията да се вляят в предприятието;*
- и*

б) себестойността на позицията може да бъде надеждно оценена.

8. Резервните части и сервизното оборудване обикновено се отчитат като материални запаси и се признават в печалбата или загубата в момента на потребяването им. Основните резервни части и резервно оборудване, обаче се считат за имоти, машини, съоръжения и оборудване, когато предприятието очаква да ги използва през повече от един период. По същия начин, ако резервните части и сервизното оборудване могат да се използват само във връзка с отделен имот, машина, съоръжение или оборудване те се осчетоводяват като имоти, машини, съоръжения и оборудване
9. Този стандарт не определя мерната единица за признаване, т.е. какво съставлява отделен имот, машини, съоръжения и оборудване. Ето защо, се изисква преценка при прилагането на критериите за признаване към специфичните обстоятелства на дадено предприятие. Може да е целесъобразно да се групират незначителни поотделно активи от рода на матрици, инструменти и критериите да се прилагат за съвкупната стойност.
10. Предприятието оценява по този принцип на признаване всички разходи за своите имоти, машини, съоръжения и оборудване в момента, когато са направени. Тези разходи обхващат първоначално направените разходи за придобиване или изграждане на отделен имот, машини, съоръжения и оборудване и разходите, понесени впоследствие за допълването им, частичната им подмяна или сервизно обслужване.

Първоначални разходи

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

Последващи разходи

12. Съгласно принципа на признаване в параграф 7, предприятието не признава в балансовата стойност на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване разходите за ежедневното сервизно обслужване на позицията. Тези разходи, по-скоро, се признават в печалбата или загубата, когато бъдат направени. Разходите

за ежедневното сервизно обслужване са главно разходи за труд и консумативи и могат да включват себестойността на дребни резервни части. Целта на тези разходи, често се описва като „ремонти и поддръжка” на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване.

13. Резервните части на някои отделни позиции имоти, машини, съоръжения и оборудване могат да изискват подмяна на редовни интервали. Например, една пещ може да изисква подмяна на облицовката след определен брой часове на експлоатация, или вътрешното обзавеждане на самолетите, като например седалките и бордните кухни могат да се нуждаят от подмяна няколко пъти по време на експлоатационния период на корпуса на самолета. Отделните имоти, машини, съоръжения и оборудване също така могат да бъдат придобивани, за да се правят не толкова чести периодически подмени, като например подмяна на вътрешните стени в дадена сграда или да се направи еднократна подмяна. Съгласно принципа за признаване, разгледан в параграф 7, предприятието признава в балансовата стойност на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване разхода за подмяната на част на такава позиция, в момента на понасянето на този разход, ако са изпълнени критериите за признаването. Балансовата стойност на тези резервни части, които са заменени, се отписва в съответствие с разпоредбите за отписването в настоящия стандарт (Вижте параграфи 67 – 72).
14. Условието за продължаване на експлоатирането на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване (например, самолет) може да бъде извършването на редовни основни прегледи за повреди, независимо от това дали се подменят части от съответната позиция. При извършването на всеки основен преглед, неговите разходи се признават в балансовата стойност на отделния имот, машина, съоръжение и оборудване, като замяна, ако са удовлетворени критериите за признаване. Всяка оставаща балансова стойност на разход от предишен преглед (за разлика от механичните части), се отписва. Това се прави, независимо дали разходът за предишния преглед е идентифициран в сделката, при която е придобита или изработена позицията. Ако е необходимо, може да бъде използван приблизителния разход за бъдещ подобен преглед, като показател за това какъв е бил разхода за прегледа на съществуващия елемент, когато позицията е била придобита или изградена.

ОЦЕНЯВАНЕ В МОМЕНТА НА ПРИЗНАВАНЕ

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

Елементи на себестойността

16. Себестойността на един имот, машина, съоръжение или оборудване обхваща:

- а) покупната цена, включително вносни митата и невъзстановимите данъци върху покупката, след приспадането на търговските отстъпки и работи.
 - б) всякакви разходи, отнасящи се пряко до докарването до местоположението и привеждането на актива в работно състояние, необходими, за да може да работи, по начина, предвиден от ръководството.
 - в) първоначално оценяване на разходите за демонтаж и изваждане на актива и възстановяване на терена, на който се е намирал, задължението, което предприятието поема или когато позицията се придобива или като последствие от използването ѝ през конкретен период, за цели, различни от тези за произвеждане на материални запаси през този период.
17. Примери за разходи, подлежащи на пряко разпределение в себестойността:
- а) разходи за доходи на наети лица (както е определено в МСС 19 *Доходи на наети лица*), възникнали пряко във връзка с изграждането или придобиването на отделен имот, машина, съоръжение или оборудване;
 - б) разходи за подготовката на обекта;
 - в) разходи за първоначална доставка и обработка;
 - г) разходи за монтаж и асемблиране;
 - д) разходи за изпитания за правилното функциониране на актива, след приспадане на нетните постъпления от продажбата на всякакви произведени артикули, докато същият е докаран на това място и приведен в работно състояние (като например мостри, произведени докато оборудването е изпитвано)
 - е) професионални хонорари;
18. Предприятието прилага МСС 2 *Материални запаси* към разходите по задълженията за демонтаж, отвеждане на актива и възстановяване на площадката, на която се е намирал, които са направени по времето на конкретен период, като последица от това, че активът е използван за произвеждане на материални запаси през този период. Задълженията за разходите, отчетени в съответствие с МСС 2 или МСС 16 се признават и оценяват в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*.
19. Примери за разходи, които не са разходи на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване са:
- а) разходите за пуска на нова производствена мощност;
 - б) разходи за въвеждането на нов продукт или услуги (включително разходи за рекламни и промоционални дейности);
 - в) разходи за провеждане на стопанска дейност на нов обект или с нова категория клиенти (включително разходи за обучение на персонала);
- и
- г) административни и други общи разходи.
20. Признаването на разходи в балансовата стойност на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване, се преустановява, когато същите са на мястото и в

работното състояние, необходими, за да могат да работят, по начина, предвиден от ръководството. Ето защо, разходите, направени при използването или повторното разполагане на дадена позиция, не се включват в балансовата стойност на такава позиция. Например, следните разходи не се включват в балансовата стойност на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване:

- а) разходи, понесени, когато макар, че дадена позиция е способна да работи по начина, предвиден от ръководството, все още предстои да бъде въведена в употреба или не се експлоатира с пълния ѝ капацитет;
- б) първоначални експлоатационни загуби, като например, такива, понесени докато се засили търсенето за продукцията на тази позиция;
- и
- в) разходи за преместване или реорганизация на операциите на предприятието, частично или напълно.

21. Някои операции се провеждат във връзка с изграждането или разработването на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване, но не са необходими за привеждането им на мястото и в състоянието, необходими, за да могат да работят по начина, предвиден от ръководството. Тези случайни операции могат да настъпят преди или по време на дейностите по изграждането или разработването. Например, може да бъдат спечелени приходи чрез използването на строителна площадка като паркинг до започването на строителството. Тъй като случайните операции не са необходими за привеждането на дадена позиция до мястото или състоянието, необходими, за да могат да работят по начина, предвиден от ръководството, приходите и свързаните разходи от случайни операции, се признават в печалбата или загубата и се включват в съответните им категории приходи и разходи.

22. Себестойността на даден актив, придобит по стопански начин, се определя като се използват същите принципи, както за придобит актив. Ако предприятието произвежда подобни активи за продажба в обичайния ход на стопанската си дейност, себестойността на актива, обикновено, е същата като себестойността на изграждането на даден актив за продажба (Вижте МСС 2). Затова, всякакви вътрешни печалби се елиминират при изчисляването на подобни разходи. По същия начин, разходите в необичайни размери за бракувани материали, труд, или други ресурси, направени при придобиването на актив по стопански начин, не се включват в себестойността на актива. МСС 23 *Разходи по заеми* установява критерии за признаването на лихвените разходи като елемент от балансовата стойност на придобитите по стопански начин имоти, машини, съоръжения и оборудване.

Оценяване на себестойността

23. Себестойността на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване представлява равностойността на цената при плащане в брой на датата на признаването. Ако плащането е отсрочено за срок по-дълъг от обичайните срокове за кредити, разликата между равностойността на цената при плащане и общата сума на плащането се признава като лихва за периода на кредита, освен

ако такава лихва се признава в балансовата стойност на позицията в съответствие с допустимото алтернативно третиране в МСС 23.

24. Една или повече позиции на отделен имот, машина, съоръжение или оборудване може да се придобива в замяна срещу непаричен актив или активи или комбинация от парични и непарични активи. В разгледаното по-долу става въпрос просто за размяна на един непаричен актив срещу друг, но това важи също и за размените, разгледани по-горе. Себестойността на такъв отделен имот, машина, съоръжение или оборудване се определя по справедлива стойност, освен ако а) разменната сделка няма търговска същност или б) нито справедливата стойност на получения актив, нито на отдадения актив може да бъде надеждно оценена. Придобитата позиция се оценява по този начин, дори ако предприятието не може незабавно да отпише отдадения актив. Ако придобитата позиция не се оценява по справедлива стойност, себестойността ѝ се оценява по балансовата стойност на отдадения актив.
25. Предприятието определя дали дадена разменна сделка има търговска същност, като вземе пред вид степента, в която бъдещите му парични потоци се очаква да се променят в резултат от сделката. Дадена разменна сделка е търговска по своята същност, ако:
- а) конфигурацията (риск, разпределение във времето и размер) на паричните потоци на получения актив се различава от конфигурацията на паричните потоци на прехвърляния актив;
 - или
 - б) стойността, специфична за предприятието на частта от операциите на предприятието, засегнати от промените, свързани със сделката, се променя в резултат на размяната;
 - и
 - в) разликата в а) или б) е значителна по отношение на справедливата стойност на разменяните активи.

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

26. Справедливата стойност на даден актив, за който няма сравними пазарни сделки, се оценява надеждно, ако а) променливостта на обхвата на разумните приблизителни оценки на справедливата стойност не е значителна за този актив или б) вероятностите за различни оценки в рамките на обхвата могат да бъдат разумно преценени и използвани при оценяването на справедливата стойност. Ако предприятието може да определи надеждно справедливата стойност на получения актив или на отдадения актив, тогава справедливата стойност на отдадения актив се използва за оценяване на себестойността на получения актив, освен, ако справедливата стойност на получения актив е по-ясно видима.
27. Себестойността на отделен имот, машина, съоръжение или оборудване, държан от наемател по финансов лизинг, се определя в съответствие с МСС 17 *Лизинги*.

28. Балансовата стойност на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване може да се намалява с отпуснатите правителствени дарения в съответствие с МСС 20 *Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ*.

ОЦЕНЯВАНЕ СЛЕД ПРИЗНАВАНЕ

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

Модел на себестойността

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

Модел на преоценената стойност

31. ***След признаването за актив всеки отделен имот, машина, съоръжение или оборудване, чиято справедлива стойност може да бъде оценена надеждно, трябва да се отчита по преоценена стойност, която е неговата справедлива стойност на датата на преоценяването, намалена с всякаква последваща натрупана амортизация и последващи натрупани загуби от обезценка. Преоценяванията трябва да се правят достатъчно редовно, за да се гарантира, че балансовата стойност не се различа съществено от тази, която би била определена, ако се използва справедливата стойност на датата на баланса.***
32. Справедливата стойност на земя и сгради обикновено се определя по пазарни данни чрез оценка, която обичайно се извършва от професионални квалифицирани оценители. Справедливата стойност на машини, съоръжения и оборудване обикновено е пазарната им стойност, определена чрез оценка.
33. Ако липсват доказателства за пазарната стойност поради специализирания характер на машините, съоръженията и оборудването и тъй като тези активи рядко се продават, освен като част от продължаващ функционирането си бизнес, предприятието може да се наложи да оценява справедливата стойност, използвайки приходния подход или подхода за амортизираната възстановителна стойност.
34. Честотата на преоценките зависи от промените в справедливите стойности на отделните имоти, машини, съоръжения и оборудване, които се преоценяват. Когато справедливата стойност на преоценяван актив значително се различава съществено от балансовата му сума, необходима е допълнителна преоценка. Някои имоти, машини, съоръжения и оборудване може да се влияят от значителни и чести промени в справедливата стойност и това да налага ежегодна преоценка. Такива чести преоценки не са необходими за имоти, машини, съоръжения и оборудване, чиито справедливи стойности търпят само незначителни промени. Вместо това, за тях може да бъде необходимо да се прави преоценка само на всеки три или пет години.

35. Когато се преоценява отделен имот, машина, съоръжение или оборудване, всяка натрупана амортизация към датата на преоценката се третира по един от следните начини:
- а) преизчислява се пропорционално на промяната в брутната балансова стойност на актива, така че балансовата стойност на актива след преоценката да е равна на преоценената му стойност. Този метод се използва често, когато активът се преоценява посредством прилагането на индекс спрямо амортизираната му възстановителна стойност.
 - б) отписва се за сметка на брутната балансова стойност на актива, а нетната стойност се преизчислява спрямо преоценената стойност на актива. Този метод често се използва за сгради.
- Сумата на корекцията, която е резултат от преизчисляването или отписването на натрупаната амортизация, съставлява част от увеличението или намалението на балансовата стойност, която се отчита в съответствие с параграфи 39 и 40.
36. ***Когато се преоценява имот, машина, съоръжение или оборудване, целият клас имоти, машини, съоръжения и оборудване, към който този актив принадлежи, трябва да бъде преоценен.***
37. Всеки клас имоти, машини, съоръжения и оборудване представлява групиране на активи със сходен характер и употреба в дейностите на предприятието. По-долу са дадени примери на отделните класове:
- а) земя;
 - б) земя и сгради;
 - в) машини;
 - г) кораби;
 - д) самолети;
 - е) моторни превозни средства;
 - ж) обзавеждане и принадлежности;
 - и
 - з) офис оборудване.
38. Позициите във всеки клас имоти, машини, съоръжения и оборудване се преоценяват едновременно, за да се избегне селективната преоценка на активи и отчитането на суми във финансовите отчети, които представляват смесица от себестойности и оценки към различни дати. Въпреки това, даден клас активи може да се преоценява на цикличен принцип, при условие че преоценката на класа активи се извършва за кратък срок и че преоценките се актуализират.
39. ***Когато балансовата стойност на един актив се увеличава в резултат на преоценка, увеличението трябва да се отчита в раздела за собствения капитал в статията “Резерв от преоценки”. Увеличението от преоценка, обаче трябва да се признава в печалбата или загубата, доколкото съответства на намаление от преоценка на същия актив, което преди това е признато за печалба или загуба.***
40. ***Когато балансовата стойност на един актив се намалява в резултат на преоценка, намалението трябва да се признава за печалба или загуба.***

Намалението, обаче трябва да се дебитира директно към собствения капитал под раздела „Резерв от преоценки” доколкото има кредитно салдо в резерва от преоценки по отношение на този актив.

41. Резервът от преоценки, включен в собствения капитал по отношение на отделен имот, машини, съоръжения и оборудване, може да се прехвърля директно към неразпределената печалба, когато активът се отписва. Това може да обхваща прехвърлянето на целия резерв, когато активът се бракува или извежда от употреба. Въпреки това, част от резерва може да се прехвърли, като активът се използва от предприятието. В такъв случай, сумата на прехвърления резерв представлява разликата между амортизацията въз основа на преоценената балансова стойност на актива и амортизацията въз основа на първоначалната себестойност на актива. Прехвърлянията от “Резерва от преоценки” в неразпределената печалба не се извършва чрез печалбата или загубата.
42. Ефектите от данъците върху дохода, ако има такива, които са в резултат от преоценяването на имоти, машини, съоръжения и оборудване, се признават и оповестяват в съответствие с МСС 12 *Данъци върху дохода*.

Амортизация

43. ***Всяка част от отделния имот, машина, съоръжение и оборудване, със себестойност, значителна по отношение на общата себестойност на актива, трябва да бъде амортизирана отделно.***
44. Предприятието разпределя първоначално признатата сума по отношение на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване по неговите значителни части и амортизира поотделно всяка такава част. Например, може да бъде уместно да се амортизират поотделно корпуса и двигателите на самолета, независимо дали е собствен или е предмет на финансов лизинг.
45. Дадена значителна част от отделен имот, машина, съоръжение и оборудване може да има полезен живот и метод за амортизация, които са същите като полезния живот и метода на амортизация на друга значителна част на същия актив. Такива части могат да бъдат групирани при определянето на амортизационното отчисление.
46. Дотолкова, доколкото предприятието амортизира отделно някои части на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване, то също амортизира отделно останалата част от такава позиция. Останалата част се състои от частите на позицията, които индивидуално не са значителни. Ако предприятието има различни очаквания за тези части, могат да са необходими техники на приближение за амортизиране на останалата част по начин, който е вярно представяне на модела на потребление и/или полезния живот на неговите части.
47. Предприятието може да избере да амортизира отделно частите на дадена позиция, които нямат себестойност, която е значителна по отношение на общата себестойност на позицията.
48. ***Амортизационното отчисление за всеки период трябва да бъде признато в печалбата или загубата освен, ако е включено в балансовата стойност на друг актив.***

49. Амортизационното отчисление за отчетен период обикновено се признава в печалбата или загубата. Понякога, обаче, бъдещите икономически ползи, въплътени в актива, се усвояват при производството на други активи. В този случай, амортизационното отчисление съставлява част от себестойността на другия актив и се включва в неговата балансова стойност. Например, амортизацията на производствени машини, съоръжения и оборудване се включва в разходите за преработка на материалните запаси (виж МСС 2). По същия начин, амортизацията на имоти, машини, съоръжения и оборудване, използвани за развойни дейности, може да бъде включена в себестойността на нематериалните активи, признати в съответствие с МСС 38 *Нематериални активи*.

Амортизируема сума и амортизационен период

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

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

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

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

Метод на амортизация

60. ***Използваният метод на амортизация трябва да отразява модела, по който предприятието се очаква да консумира икономическите ползи от актива.***
61. ***Методът на амортизация, прилаган по отношение на даден актив, трябва да бъде прегледан най-малкото в края на всяка финансова година и ако има значителна промяна в очаквания модел на консумиране на бъдещите икономически ползи, въплътени в актива, методът трябва да бъде променен, за да бъде отразен променения модел. Такава промяна трябва да бъде отчетена като промяна в счетоводната преценка в съответствие с МСС 8.***

62. Различни методи на амортизация могат да се използват за системното разпределяне на амортизируемата сума на актива през полезния му живот. Тези методи включват метода на линейна амортизация, метода на снижаващия се остатък и метода на изчисление на амортизацията на база на единица произведена продукция. Линейната амортизация води до отчисляването на една постоянна сума през полезния живот на актива. Методът на снижаващия се остатък води до намаляването на отчисленията през полезния живот на актива. Методът на изчисление на амортизацията на база на единица произведена продукция води до отчисление въз основа на очакваното използване или очакваната продукция от актива. Предприятието избира метода, който най-добре отразява очаквания модел на консумирането на бъдещите икономически ползи, въплътени в актива. Този метод се прилага последователно през отделните периоди, освен ако има промяна в очаквания модел на консумиране на тези бъдещи икономически ползи.

Обезценка

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

Компенсация за обезценка

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

и

- г) себестойността на отделни имоти, машини, съоръжения и оборудване, възстановени, закупени или изградени като замяна, се определя в съответствие с настоящия стандарт.

ОТПИСВАНЕ

67. ***Балансовата стойност на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване трябва да бъде отписана:***
- а) ***при освобождаване от него;***
- или***
- б) ***когато не се очакват бъдещи икономически ползи от неговото използване или освобождаване.***
68. ***Печалбите или загубите, произтичащи от отписването на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване трябва да бъдат включени в печалбата или загубата, когато съответната позиция се отписва (освен, ако МСС 17 изисква друго при продажба с обратен лизинг). Печалбите не трябва да се класифицират като приход.***
69. Освобождаването от отделен имот, машина, съоръжение и оборудване може да стане по различни начини (например чрез продажба, чрез сключване на финансов лизинг или чрез дарение). При определянето на датата на освобождаването от даден имот, машина, съоръжение и оборудване, предприятието прилага критериите в МСС 18 *Приходи* за признаването на приходи от продажбата на стоки. МСС 17 важи за освобождаване чрез продажба с обратен лизинг.
70. Когато съгласно принципа на признаването в параграф 7, предприятието признава в балансовата стойност отделен имот, машина, съоръжение и оборудване, възстановителната стойност за част от позицията, след това отписва балансовата стойност на заменената част, независимо от това дали заменената част е била амортизирана отделно. Ако не е възможно за предприятието да определи балансовата стойност на заменената част, то може да използва възстановителната стойност като показател за това каква е била стойността на заменената част по времето на нейното придобиване или изграждане.
71. ***Печалбата или загубата, произтичаща от отписването на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване трябва да бъде определена като разлика между нетните приходи от освобождаването, ако има такива и балансовата стойност на позицията.***
72. Заплащането, което подлежи на вземане при освобождаването от отделен имот, машина, съоръжение и оборудване се признава първоначално по неговата справедлива стойност. Ако плащането за тази позиция се отсрочи, полученото заплащане се признава първоначално по равностойността на цената при плащане в брой. Разликата между номиналната сума на заплащането и равностойността на цената при плащане в брой се признава като приход от лихви в съответствие с МСС 18, отразявайки ефективната доходност на вземането.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

73. **Финансовите отчети трябва да оповестяват за всеки клас имоти, машини, съоръжения и оборудване:**

- а) базите за оценяване, използвани за определяне на брутната балансова стойност;*
- б) използваните методи на амортизация;*
- в) полезния живот или използваните норми на амортизация;*
- г) брутната балансова стойност и натрупаната амортизация (събрана с натрупаната загуба от обезценка) към началото и края на отчетния период;*
- и*
- д) равнение на балансовата стойност към началото и края на отчетния период, като се показват:*
 - 1) увеличенията;*
 - 2) освобождаванията;*
 - 3) придобиванията чрез бизнескомбинации;*
 - 4) увеличения или намаления през периода, които са резултат от преоценки според параграфи 31, 39 и 40 и от загуби от обезценка, които са признати или реинтегрирани директно в собствения капитал според МСС 36;*
 - 5) загуби от обезценка, които са признати в печалбата или загубата през периода според МСС 36;*
 - 6) загуби от обезценка, които са реинтегрирани в печалбата или загубата през периода според МСС 36;*
 - 7) амортизацията;*
 - 8) нетните курсови разлики, които възникват от преизчислението на финансовите отчети от функционалната парична единица в различна парична единица на представяне, включително преизчислението на чуждестранна дейност в паричната единица на представянето на отчитащото се предприятие;*
 - и*
 - 9) други промени.*

74. **Финансовите отчети трябва да оповестяват и:**

- а) съществуването и сумите на ограниченията върху правото на собственост, както и имоти, машини, съоръжения и оборудване, заложен като обезпечения по задължения;*
- б) сумата на разходите, признати в балансовата стойност на отделни имоти, машини, съоръжения и оборудване в хода на създаването им;*

- в) *сумата на договорните ангажименти за придобиването на имоти, машини, съоръжения и оборудване;*
 - г) *когато не е оповестена отделно в лицевата част на отчета за приходите и разходите, сумата на компенсацията от трети лица за отделни имоти, машини, съоръжения и оборудване, които са обезценени, загубени или отдадени, която е включена в печалбата или загубата.*
75. Изборът на метода на амортизация и оценката на полезния живот на активите са въпрос на преценка. Следователно, оповестяването на приетите методи и изчисления полезен живот или норми на амортизация дават на потребителите на финансовите отчети информация, която им позволява да проверяват политиката, избрана от ръководството и да правят сравнения с други предприятия. По подобни причини е необходимо да се оповестява:
- а) амортизацията, независимо дали е призната в печалбата или загубата или като част от себестойността на други активи през даден период
 - и
 - б) натрупаната обезценка към края на периода
76. Съгласно МСС 8 всяко предприятие оповестява характера и ефекта от всяка промяна в приблизителна счетоводна оценка, която има съществен ефект през текущия период или която се очаква да има съществен ефект през следващите периоди. За отделни имоти, машини, съоръжения и оборудване такова оповестяване може да възникне поради промени в оценката по отношение на:
- а) остатъчни стойности;
 - б) приблизително изчислените разходи за демонтаж, преместване или възстановяване на имоти, машини, съоръжения или оборудване;
 - в) полезен живот;
 - и
 - г) методи на амортизация.
77. *Когато отделни имоти, машини, съоръжения или оборудване се посочват по преоценени стойности, трябва да се оповести следното:*
- а) *ефективната дата на преоценката;*
 - б) *дали е участвал независим оценител;*
 - в) *методите и значителните предположения, прилагани при приблизителното определяне на справедливите стойности на позициите;*
 - г) *степенята, в която справедливите стойности на позициите са определени пряко според наблюдаеми цени на активен пазар или при неотдавнашни преки пазарни сделки или са преценени като са използвани други методи за оценка;*
 - д) *балансовата стойност на всеки клас имоти, машини, съоръжения и оборудване, която би била призната във финансовите отчети, ако активите се отчитаха според модела на себестойността;*

и

- е) резервът от преоценки, като се посочват движенията през отчетния период и ограниченията върху разпределянето на остатъка между акционерите.**

78. Съгласно МСС 36 предприятието оповестява информация за обезценката на имоти, машини, съоръжения или оборудване в допълнение към информацията, изисквана в параграф 73, д), 4 до 6.

79. Потребителите на финансовите отчети желаят да получават и следната информация, свързана с потребностите им:

- а) балансовата стойност на временно неизползвани имоти, машини, съоръжения и оборудване;
- б) брутната балансова стойност на всички напълно амортизирани имоти, машини, съоръжения и оборудване, които все още са в употреба;
- в) балансовата стойност на имоти, машини, съоръжения и оборудване, които са извадени от активна употреба и се държат за продажба;

и

- г) когато се използва модела на себестойността, справедливата стойност на имотите, машините, съоръженията и оборудването, ако тя съществено се различава от балансовата стойност.

Ето защо, предприятията се насърчават да оповестяват тези стойности.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

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

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

ОТМЯНА НА ДРУГИ ДОКУМЕНТИ

82. Този стандарт заменя МСС 16 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване* (преработен през 1993 г.).

83. Този стандарт заменя следните разяснения:

- а) ПКР-6 *Разходи за модифициране на съществуващ софтуер*;

- б) ПКР-14 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване - компенсация за обезценка или загуба на отделни активи;*
и
- в) ПКР-23 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване – разходи за основен преглед и основен ремонт.*

ДОПЪЛНЕНИЕ

Изменение на други документи

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

A1. МСФО 1 *Приемане за първи път на Международни стандарти за финансови отчети* и придружаващите го документи се изменят както е разгледано по-долу: В МСФО параграф 24 се изменя и трябва да се чете както следва:

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

...

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

...

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

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

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

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

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

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

4. Настоящият стандарт се прилага за активи, които се отчитат по преоценената стойност (справедливата стойност) по други стандарти,

като например според модела на преоценената стойност в МСС 16 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване*. Идентифицирането на това дали даден преоценен актив, обаче може да бъде обезценен зависи от основата, използвана за определяне на справедливата стойност.

...

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

...

Вътрешни източници на информация

...

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

и

...

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

...

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

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

...

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

41. Докато предприятието не направи разходи за допълването, частичната подмяна или сервизното обслужване на актива, приблизителните оценки на бъдещите парични потоци не включват приблизителните оценки на бъдещите входящи парични потоци, които се очаква да възникнат от тези разходи (Вижте Допълнение А, Пример 6).

42. Приблизителните оценки на бъдещите парични потоци включват бъдещите разходи, необходими за ежедневното сервизно обслужване на актива.
59. *Загубата от обезценка на актива трябва да бъде признавана като разход в отчета за приходите и разходите незабавно, освен ако активът се отчита по преоценена стойност по друг стандарт (например съгласно модела на преоценената стойност в МСС 16 Имоти, машини, съоръжения и оборудване). Всяка загуба от обезценка на преоценен актив трябва да се третира като намаляване от преценка по този друг стандарт.*
96. *При преценката дали има някакъв признак, че загубата от обезценка, призната за даден актив в предишните години може вече да не съществува или да е намаляла, предприятието трябва да разгледа като минимум следните показатели:*

...

Вътрешни източници на информация

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

и

...

104. *Реинтегрирането на загубата от обезценка за даден актив трябва да се признава като приход незабавно в отчета за приходите и разходите, освен, ако активът се отчита по преоценена стойност по друг стандарт (например съгласно модела на преоценената стойност в МСС 16 Имоти, машини, съоръжения и оборудване). Всяко реинтегриране на загуба от обезценка на преоценен актив трябва да се третира като увеличение от преценка по този друг стандарт.*
- A5. В МСС 37 Провизии, условни задължения и условни активи, бележката под линия в параграф 14, т. а) се заличава.
- A6. МСС 38 Нематериални активи се изменя както е разгледано по-долу:

Въведение

Параграф 7 се заличава

Стандарт

В параграф 7 се добавя следното определение:

Стойност, специфична за предприятието е настоящата стойност на паричните потоци, които то очаква да генерира от продължаващата употреба на даден актив и от неговото

освобождаване в края на неговия полезен живот или очаква да понесе при уреждането на дадено задължение.

В параграф 7 следното определение се изменя:

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

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

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

Полезен живот е:

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

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

Признаване и оценяване

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

- а) определението за нематериален актив (вижте параграфи 7 – 17)*
и
- б) критериите за признаване, предвидени в този стандарт (вижте параграфи 19 – 55).*

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

Прибавя се параграф 18А:

- 18.А. Характерът на нематериалните активи е такъв, че в много случаи няма допълване или частичната подмяна на актива. Съответно, повечето от последващите разходи по-скоро е вероятно да поддържат бъдещите икономически ползи, въплътени в съществуващ актив, отколкото да отговарят на определението за нематериален актив и критериите за признаване, предвидени в този стандарт. Освен това, често, по-скоро е

трудно да се припишат последващите разходи директно на конкретен нематериален актив, отколкото на стопанската дейност като цяло. Ето защо, последващите разходи – разходите, понесени след първоначалното признаване на закупен нематериален актив или след завършването на вътрешно генериран нематериален актив – ще бъдат признавани само рядко в балансовата стойност на актива. В съответствие с параграф 51, последващите разходи за търговски марки, наименования, издателски права, клиентски бази и други позиции от подобно естество (независимо дали са закупени отвън или са вътрешно създадени) винаги се признават в печалбата или загубата, когато направени, за да се избегне признаването на вътрешно създадена положителна репутация.

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

24. Себестойността на даден нематериален актив обхваща:

- а) неговата покупна цена, включително вносни мита и невъзстановимите данъци върху покупката, след приспадането на търговските отстъпки и рабати
- и
- б) всякакви разходи, които могат да се припишат пряко на подготвянето на актива за заплануваната му употреба.

Добавят се параграфи 24А – 24Г:

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

- а) разходи за доходи на наети лица (както е определено в МСС 19 *Доходи на наети лица*), възникнали пряко от привеждането на актива в работното му състояние;
- и
- б) професионални хонорари.

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

- а) разходите за въвеждането на нов продукт или услуга (включително разходи за рекламни и промоционални дейности);
- б) разходи за провеждане на стопанска дейност на нов обект или с нова категория клиенти (включително разходи за обучение на персонала);
- и
- в) административни и други общи разходи.

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

- а) разходи, понесени, когато макар, че даден актив е способен да работи по начина, предвиден от ръководството, все още предстои да бъде въведен в употреба;
- и
- б) първоначални експлоатационни загуби, като например, такива, понесени докато се засили търсенето за продукцията на актива.

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

Параграф 34 се изменя както следва:

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

Добавят се параграфи 34А и 34Б:

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

- а) конфигурацията (риск, разпределение във времето и размер) на паричните потоци на получения актив се различава от конфигурацията на паричните потоци на прехвърляния актив;
- или
- б) стойността, специфична за предприятието на частта от операциите на предприятието, засегнати от сделката, се променя в резултат от размяната;
- и
- в) разликата в а) или б) е значителна по отношение на справедливата стойност на разменяните активи.

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

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

Параграф 35 се заличава.

Параграф 54 се изменя както следва:

54. Себестойността на даден вътрешно създаден нематериален актив обхваща всички разходи, които могат да бъдат приписани директно, необходими за създаването, произвеждането и подготвянето на актива, за да може да работи по начина, предвиден от ръководството. Примери за разходи, които могат да бъдат приписани директно са:
- а) разходи за материали и услуги, използвани при създаването на нематериалния актив;
 - б) Разходи за доходи на наетите лица (както е определено в МСС 19 *Доходи на наети лица*), възникнали в резултат на създаването на нематериалния актив;
 - в) такси за регистриране на законно право;
 - и
 - г) амортизация на патенти и лицензи, които се използват за създаване на нематериалния актив.

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

Заглавието непосредствено предхождащо параграфи 60 – 62 се заличава.

Параграфи 60 и 61 се заличават.

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

Заглавието непосредствено предхождащо параграф 63 се изменя както следва:

Оценяване след признаване:

Параграфи 76 и 77 се изменят както следва:

76. *Когато балансовата стойност на даден нематериален актив е увеличена в резултат на преоценяване, увеличението трябва да бъде включено в собствения капитал под заглавието „Резерв от преоценки“. Увеличението, трябва обаче да бъде признато в печалбата или загубата, доколкото то реинтегрира намалението на същия актив, който е бил признат преди това в печалбата или загубата.*
77. *Когато балансовата стойност на един нематериален актив се намалява в резултат на преоценка, намалението трябва да бъде признато в печалбата или загубата. Намалението, обаче трябва да се дебитира директно към в собствения капитал под раздела „Резерв от преоценки“ доколкото има кредитно салдо в резерва от преоценки по отношение на този актив.*

Параграфи 79 и 80 се изменят както следва:

79. *Амортизируемата сума на даден нематериален актив трябва да се разпределя системно през целия полезен живот на актива. Има опровержима презумпция, че полезният живот на един нематериален актив не превишава двадесет години от датата, на която активът е бил на разположение за употреба. Амортизацията трябва да започне когато активът е на разположение за употреба. Амортизацията трябва да бъде преустановена, когато активът бъде отписан.*
80. Амортизацията се признава дори когато е имало увеличение, например на справедливата стойност или възстановимата стойност на актива. При определянето на полезния живот на един нематериален актив се вземат пред вид много фактори, включително:
- а) очакваната употреба на актива от предприятието и дали активът би могъл да бъде управляван ефикасно от друг ръководен екип;
 - б) типичен продуктов жизнен цикъл за актива и публична информация относно преценките за полезния живот на сходни активи, които се използват по подобен начин;
 - в) техническото, технологическо, търговско или друг вид остаряване;
 - г) стабилност на отрасъла, в който оперира актива и промени в пазарното търсене за продуктите или резултатите от услугите, получени от актива;
 - д) очаквани действия от конкурентите или потенциалните конкуренти;
 - е) нивото на разходите за поддръжка, необходими за получаването на очакваните бъдещи икономически ползи от актива и способността и намерението на предприятието да постигне такова ниво;
 - ж) периода на контрол върху актива и правни или подобни ограничения върху използването на актива, като например изтичането на сроковете на свързаните договори за лизинг;

и

- з) дали полезният живот на актива зависи от полезния живот на други активи на предприятието.

Параграфи 88 - 90 се изменят както следва:

88. *Използваният амортизационен метод трябва да отразява начина, по който се очаква да се консумират от предприятието бъдещите икономически изгоди. Когато този начин не може надеждно да се определи, трябва да се прилага линейния метод. Амортизационното отчисление за всеки период трябва да бъде признато в печалбата или загубата, освен, ако друг стандарт позволява или изисква то да бъде включено в балансовата стойност на друг актив.*

89. Различни методи на амортизация могат да се използват за системното разпределяне на амортизируемата сума на даден актив през полезния му живот. Тези методи включват линейния метод, метода на снижаващия се остатък и метода на сумата от числата. Използваният метод се избира на базата на очаквания модел на консумирането на бъдещите икономически ползи, въплътени в актива и се прилага последователно през отделните периоди, освен ако има промяна в очаквания модел на консумиране на тези бъдещи икономически ползи. Рядко, ако изобщо има такова, се намира по-убедително доказателство в подкрепа на метода за амортизация за нематериални активи, в резултат, на който се получава по-ниска стойност на натрупаната амортизация, от този при линейния метод.

90. Амортизационното отчисление обикновено се признава в печалбата или загубата. Понякога, обаче, бъдещите икономически ползи, въплътени в актива, се усвояват при производството на други активи. В този случай, амортизационното отчисление съставлява част от себестойността на другия актив и се включва в неговата балансова стойност. Например, амортизацията на нематериални активи, използвани в даден производствен процес, се включва в балансовата стойност на материалните запаси (виж МСС 2 *Материални запаси*).

Параграф 93 се изменя както следва:

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

Добавя се параграф 93А:

93А. Остатъчната стойност на даден нематериален актив може да се увеличи до сума, равна на или по-голяма от балансовата стойност на актива. Ако това стане, амортизационното отчисление на актива е нула, освен ако и докато остатъчната стойност впоследствие намалее до сума под балансовата стойност на актива.

Параграфи 94 и 95 се изменят както следва:

94. *Периодът на амортизация и методът на амортизация трябва да бъдат преглеждани най-малкото в края на всяка финансова година. Ако очакваният полезен живот на актива е различен от предишните преценки, периодът на амортизация трябва съответно да бъде променен. Ако има промяна в очаквания модел на консумиране на бъдещите икономически ползи, въплътени в актива, методът на амортизация трябва да бъде променен, за да бъде отразен променения модел. Такива промени трябва да бъдат отчетени като промени в счетоводните преценки в съответствие с МСС 8.*
95. *По време на живота на даден нематериален актив, може да стане очевидно, че преценката за неговия полезен живот е неподходяща. Например, признаването на загуба от преоценка може да показва, че амортизационния период трябва да бъде променен.*

Параграфи 103 и 104 се изменят както следва:

103. *Даден нематериален актив трябва да бъде отписан:*
- а) при освобождаване от него;*
 - или*
 - б) когато от неговото използване или освобождаване не се очакват бъдещи икономически ползи.*
104. *Печалбите или загубите, произтичащи от отписването на даден нематериален актив трябва да бъдат определяни като разлика между нетните приходи от освобождаването, ако има такива и балансовата стойност на актива. Те трябва да бъдат включени в печалбата или загубата, когато активът се отписва (освен, ако МСС 17 изисква друго за продажбата с обратен лизинг). Печалбите не трябва да се класифицират като приход.*

Добавят се параграфи 104А – 104В

- 104А. Освобождаването от даден нематериален актив може да стане по различни начини (например чрез продажба, чрез сключване на финансов лизинг или чрез дарение). При определянето на датата на освобождаването от такъв актив, предприятието прилага критериите в МСС 18 *Приходи* за признаването на приходи от продажбата на стоки. МСС 17 важи за освобождаване чрез продажба с обратен лизинг.
- 104Б. Когато съгласно принципа на признаването по параграф 19, предприятието признава в балансовата стойност на даден нематериален актив, възстановителната стойност за част от даден нематериален актив, тогава то отписва балансовата стойност на заменената част. Ако не е възможно за предприятието да определи балансовата стойност на заменената част, то може да използва възстановителната стойност като показател за това каква е била стойността на заменената част по времето на нейното придобиване или вътрешно създаване.

104В. Заплащането, което подлежи на вземане при освобождаването от даден нематериален актив, се признава първоначално по неговата справедлива стойност. Ако плащането за нематериалния актив се отсрочи, полученото заплащане се признава първоначално по равностойността на цената при плащане в брой. Разликата между номиналната сума на заплащането и равностойността на цената при плащане в брой се признава като приход от лихви в съответствие с МСС 18, отразявайки ефективната доходност на вземането.

Параграф 105 се заличава.

Параграфи 106 се изменя както следва:

106. Амортизацията не се преустановява, когато нематериалният актив не се използва повече или се държи за освобождаване, освен ако активът е напълно амортизиран.

В параграф 107, изречението *«сравнителна информация не се изисква»* се заличава.

Параграф 111, т. д) се изменя както следва:

д) *сумата на договорните ангажimenti за придобиването на нематериални активи.*

Параграф 113, т. а), 3) се изменя както следва:

3) *балансовата стойност, която би била призната, ако преоценения клас нематериални активи е бил отчетен по препоръчителния подход в параграф 63*

и

Параграф 113, т. б), се изменя както следва и се добавя параграф 113, т. в):

б) *сумата на резерва от преоценки, която се отнася до нематериални активи в началото и края на периода, като се посочват движенията през отчетния период и ограниченията върху разпределянето на остатъка между акционерите.*

и

в) *методите и значителните предположения, приложени при приблизителното оценяване на справедливите стойности на активите.*

Добавя се параграф 121А:

121А. Изискванията на параграфи 34 –34Б относно първоначалното оценяване на даден нематериален актив, придобит в сделка за размяна на активи, трябва да бъдат приложени без обратна сила само за бъдещи сделки.

- A7. ПКР – 13 *Съвместно контролирани предприятия – непарични вноски от съдружниците* се изменя както е описано по-долу:

Параграфи 5 и 6 се изменят както следва:

5. При прилагането на МСС 31.48 за непарични вноски в дадено съвместно контролирано предприятие в замяна срещу участие в собствения капитал на съвместно контролираното предприятие, съдружникът трябва да признае в печалбата или загубата за отчетния период частта на печалбата или загубата, която може да бъде приписана на участията на други съдружници в собствения капитал, освен когато:

- а) значителните рискове и ползи от собствеността на внесения/внесените непаричен/непарични актив/и не са били прехвърлени на съвместно контролираното предприятие;

или

- б) печалбата или загубата от непаричната вноска не може да бъде оценена надеждно;

или

- в) операцията по вноската няма търговска същност, като този термин е разгледан в МСС 16 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване*.

Ако се прилага изключение а), б) или в), печалбата или загубата се разглежда като нереализирана и затова не се признава в печалбата или загубата, освен ако се прилага и параграф 6.

6. Ако, в допълнение към получаването на участие в собствения капитал на съвместно контролираното предприятие, съдружникът получава парични или непарични активи, подходяща част от печалбата или загубата от операцията трябва да бъде призната от съдружника в печалбата или загубата.

След **Дата на влизане в сила**, се вмъкват параграфи 14 и 15, както следва:

14. Измененията на счетоводното отчитане за операциите по непаричните вноски, разгледани в параграф 5 трябва да бъдат прилагани без обратна сила за бъдещи сделки.

15. Всяко предприятие трябва да прилага измененията на това Разяснение, направени от МСС 16 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване* за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако дадено предприятие приложи този стандарт за по-ранен период, то трябва да приложи тези изменения за такъв по-ранен период.

- A8. В ПКР-21 *Данъци върху дохода – възстановяване на преоценените неамортизируеми активи*, параграфи 3 – 5 се изменят както следва:

3. Въпросът е как да се тълкува термина „възстановяване” във връзка с даден актив, който не се амортизира (неамортизируем актив) и се преоценява съгласно параграф 31 на МСС 16.

4. Това разяснение се прилага също и за инвестиционни имоти, които се отчитат по преоценени стойности по МСС 40.33, но биха били разглеждани като неамортизируеми, ако трябваше да се прилага МСС 16.

5. Отсроченият данъчен актив или задължение, което произтича от преоценяването на неамортизируем актив в съответствие с МСС 16.31 трябва да бъде оценяван на базата на данъчните последствия, които биха следвали от възстановяването на балансовата стойност на този актив чрез продажба, независимо от базата за оценяването на балансовата стойност на този актив. Съответно, ако данъчното законодателство посочва данъчна ставка, приложима за облагаемата сума, получена от продажбата на даден актив, която се различава от данъчната ставка, приложима за облагаемата сума, получена от използването на актива, втората ставка се прилага при оценяването на отсроченият данъчен актив или задължение по отношение на даден неамортизируем актив.
- A9. [Изменение, което не се прилага към неутвърдени стандарти]
- A10. В ПКР-32 *Нематериални активи- разходи за уеб-сайтове*, параграф 9, т.г) се изменя както следва:
- г) Оперативният етап започва щом като разработването на уеб сайта е приключено. Разноските, направени на този етап трябва да бъдат признати като разход, когато са понесени, освен ако отговарят на критерии за признаване в МСС 38.19.
- A11. През декември 2002 г. Бордът публикува проект, открит за обсъждане на Предложените изменения на МСС 36 *Обезценка на активи* и МСС 38 *Нематериални активи*. Предложените от Борда изменения на МСС 36 и МСС 38 отразяват промените, свързани с неговите решения в проекта му за Бизнес комбинациите. Поради това, че проектът все още е в процес на изготвяне, тези предложени промени не са отразени в измененията на МСС 36 и МСС 38, включени в настоящото Допълнение.
- A12. През юли 2003 г. Бордът публикува Проект, открит за обсъждане (ЕД 4) *Освобождаване от нетекущи активи и представяне на преустановени дейности*, в който той предложи изменения на МСС 38 и МСС 40 *Инвестиционни имоти*. Тези предложени промени не са отразени в измененията на МСС 38 и МСС 40, включени в настоящото Допълнение

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 17

Лизинги

РЕЗЮМЕ	Параграфи
Цел	1
Обхват	2 – 3
Определения	4 – 6
Класификация на лизинговите договори	7 – 19
Лизинг във финансовите отчети на лизингополучателите	20 – 35
Финансови лизинги	20 – 32
Първоначално признаване	20 – 24
Последващо оценяване	25 – 32
Оперативни лизинги	33 – 35
Лизинг във финансовите отчети на лизингодателите	36 – 57
Финансови лизинги	36 – 48
Първоначално признаване	36 – 38
Последващо оценяване	39 – 48
Оперативни лизинги	49 – 57
Сделки за продажба с обратен лизинг	58 – 66
Преходни разпоредби	67 – 68
Дата на влизане в сила	69
Отмяна на МСС 17 (преработен 1997 г.)	70

Този стандарт заменя МСС 17 (преработен 1997 г.) Лизинги и трябва да се прилага за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане.

ЦЕЛ

1. Целта на този стандарт е да определи за лизингополучателите и лизингодателите, подходящите счетоводни политики и оповестяване, които да се прилагат по отношение на лизингите.

ОБХВАТ

2. ***Настоящият стандарт трябва да се прилага при осчетоводяването на всички лизинги, различни от:***
 - а) лизингови договори за проучване или използване на полезни изкопаеми, нефт, природен газ и други подобни невъзстановими ресурси;***
и
 - б) лицензионни договори за позиции като кинофилми, видеозаписи, пиеси, ръкописи, патенти и авторски права.***
Този стандарт, обаче не трябва да се прилага като основа за оценяването на:
 - а) имот, държан от лизингополучатели, който се отчита като инвестиционен имот (Вижте МСС 40 Инвестиционни имоти);***
 - б) инвестиционни имоти, предоставяни от лизингодателите по оперативен лизинг (Вижте МСС 40);***

- в) *биологични активи, държани от лизингополучателите по финансови лизинги (Вижте МСС 41 Селско стопанство);*
или
 - г) *биологични активи, предоставени от лизингодателите по оперативни лизинги (Вижте МСС 41).*
3. Този стандарт важи за договори, прехвърлящи правото на използване на активи, въпреки че има вероятност от изискване на значителни услуги от лизингодателя във връзка с експлоатацията и поддръжката на подобни активи. Този стандарт не важи за споразумения, които представляват договори за услуги, които не прехвърлят право на използване на активи от едната страна по договора на другата.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

4. *В този стандарт се използват следните термини с посочените значения:*
- Лизингов договор е споразумение по силата, на което лизингодателят предава на лизингополучателя срещу еднократно или серия от плащания правото да използва даден актив за договорен период от време.*
- Финансов лизинг е лизингов договор, който прехвърля в значителна степен всички рискове и изгоди, свързани със собствеността върху даден актив. В крайна сметка, правото на собственост може да бъде или да не бъде прехвърлено.*
- Оперативен лизинг е лизингов договор, различен от финансовия лизинг.*
- Неотменим лизинг е лизингов договор, който е отменим само в следните случаи:*
- а) *при настъпването на някаква непредвидима случайност;*
 - б) *с разрешението на лизингодателя;*
 - в) *ако лизингополучателят сключи нов лизингов договор за същия или равностоен актив със същия лизингодател;*
или
 - г) *при изплащане от страна на лизингополучателя на такава допълнителна сума, която от самото начало на лизинга осигурява в голяма степен продължаването на лизинговия договор.*
- Начало на лизинговия договор е по-ранната от двете дати—на лизинговото споразумение и датата на ангажирането на страните с главните условия на лизинговия договор. Към тази дата:*
- а) *лизингът се класифицира или като оперативен или като финансов лизинг;*
и
 - б) *в случай на финансов лизинг се определят сумите, които трябва да бъдат признати на датата на започването на срока на лизинга.*

Началото на срока на лизинга е датата, от която лизингополучателя има право да упражни правото си да използва лизингования актив. Това е датата на първоначалното признаване на лизинга (т.е. признаването на активи, пасиви, приходи и разходи в резултат на лизинга, както е подходящо).

Срокът на лизинговия договор е неотменимият период, за който лизингополучателят се е договорил с лизингодателя да наеме актива, заедно с допълнителните условия, съгласно които лизингополучателят има право да продължи да наема актива, с или без допълнително заплащане, когато от началото на лизинга е сигурно в разумна степен, че лизингополучателят ще упражни това право.

Минимални лизингови плащания са плащанията по време на срока на лизинговия договор, които лизингополучателят е или може да бъде задължен да извърши, с изключение на потенциалния наем, разходите за услугите и данъците, които са платими от и възстановими на лизингодателя, както и:

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

б) по отношение на лизингодателя - всяка остатъчна стойност, гарантирана на лизингодателя от страна на:

1) лизингополучателя;

2) страна, свързана с лизингополучателя;

или

3) трета страна, несвързана с лизингодателя, която има финансова възможност да изпълни задълженията по тази гаранция.

Ако лизингополучателят, обаче притежава опция за закупуване на актива на цена, която се очаква да бъде достатъчно по-ниска от справедливата стойност към датата на упражняване на тази опция и която от самото начало на лизинговия договор е сигурно в голяма степен, че ще бъде упражнена, минималните лизингови плащания обхващат минималните плащания, дължими през целия срок на лизинговия договор до очакваната дата на упражняване на тази опция за закупуване и плащането, необходимо за упражняването ѝ.

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

Икономически живот е:

а) периодът, в който се очаква даден актив да бъде икономически използваем от един или повече потребители; или

б) количеството производствени или подобни единици, които се очаква един или повече потребители да получат от актива.

Полезен живот е приблизително оцененият оставащ период от началото на срока на лизинговия договор, без ограничение в неговата продължителност, в който се очаква икономическите изгоди от актива да бъдат консумирани от предприятието.

Гарантирана остатъчна стойност е:

- а) по отношение на лизингополучателя – онази част от остатъчната стойност, която е гарантирана от лизингополучателя или от страна, свързана с лизингополучателя (размерът на гаранцията е максималната сума, която при всички случаи би могла да стане платима);
и
- б) по отношение на лизингодателя - онази част от остатъчната стойност, която е гарантирана от лизингополучателя или от трета страна, несвързана с лизингодателя, която има финансова възможност да изпълни задълженията по гаранцията.

Негарантирана остатъчна стойност е онази част от остатъчната стойност на наетия актив, чиято реализация от страна на лизингодателя не е сигурна или е гарантирана само от страна, свързана с лизингодателя.

Първоначални преки разходи са пределни разходи, които могат да бъдат приписани пряко на договарянето и сключването на договор за лизинг, с изключение на такива разходи, които са понесени от лизингодатели, които са производители или търговци.

Брутна инвестиция в лизингов договор е сборът от:

- а) минималните лизингови плащания, които могат да бъдат получени от лизингодателя по силата на един финансов лизинг;
и
- б) всяка негарантирана остатъчна стойност, начислена за лизингодателя.

Нетна инвестиция в лизингов договор е брутната инвестиция в лизинга, сконтирана с присъщия за лизинга лихвен процент.

Неспечелени приходи от финансиране са разликата между:

- а) брутната инвестиция в лизинговия договор,
и
- б) нетната инвестиция в лизинговия договор

Лихвеният процент, присъщ на лизинговия договор, е дисконтовият процент, който от самото начало на лизинга образува общата сегашна стойност на: а) минималните лизингови плащания; и б) негарантираната остатъчна стойност, така че да бъде равна на сумата на 1) справедливата стойност на наетия актив и 2) всякакви първоначални преки разходи на лизингодателя.

Присъщият лихвен процент по задълженията на лизингополучателя е лихвен процент, който лизингополучателят би плащал по подобен лизингов договор или ако не може да бъде определен, лихвеният процент, който в началото на лизинговия договор лизингополучателят би поел, за да заеме за сходен срок и с подобно обезпечение необходимите средства за закупуване на

актива.

Потенциален наем е онази част от лизинговите плащания, която не е определена като сума, а се основава на бъдещата стойност на фактор, който се променя по причина различна от нормалния ход на времето (например процент от продажбите, степен на експлоатация, ценови индекси, пазарни лихвени проценти).

5. Лизинговият договор или ангажимент може да съдържа условие за коригиране на лизинговите плащания за промени в разходите на изграждането или придобиването на лизингования имот или за промени в някоя друга оценка на себестойността или стойността, например общото ниво на цените или разходите на лизингодателя за финансиране на лизинга, по време на периода между началото на лизинга и започването на срока на лизинга. Когато случаят е такъв, ефектът на такива промени трябва да се счита, че е настъпил в началото на лизинга за целите на настоящия стандарт.
6. Дефиницията на лизинговия договор обхваща договори за наемане на актив, които съдържат клауза, даваща на наемателя опция за придобиване на правото на собственост върху актива при изпълнението на договорените условия. Тези договори понякога се наричат договори за покупко-продажба на изплащане.

КЛАСИФИКАЦИЯ НА ЛИЗИНГОВИТЕ ДОГОВОРИ

7. Класификацията на лизинговите договори, възприета в този стандарт, се основава на степента, до която рисковете и изгодите от собствеността на наетия актив се отнасят до лизингодателя или лизингополучателя. Рисковете включват възможните загуби от неизползвани мощности или технологическо остаряване, както и от колебанията в приходите, дължащи се на измененията в икономическите условия. Изгодите могат да бъдат представени от очакваната доходносна експлоатация през икономическия живот на актива и очакваната печалба от нарастването на стойността или реализирането на остатъчна стойност.
8. *Даден лизингов договор се класифицира като финансов лизинг, ако прехвърля в значителна степен всички рискове и изгоди от собствеността върху актива. Даден лизингов договор се класифицира като оперативен лизинг, ако не прехвърля в значителна степен всички рискове и изгоди от собствеността върху актива.*
9. Тъй като сделката между лизингодателя и лизингополучателя се основава на лизингов договор между двете страни, целесъобразно е да се използват съответстващи дефиниции. Прилагането на тези дефиниции към различните условия на двете страни може понякога да доведе до различно класифициране на същия лизингов договор от страна на лизингодателя и лизингополучателя. Например такъв може да бъде случаят, когато лизингодателят има изгода от гаранция за остатъчна стойност, дадена от лице, което не е свързано с лизингополучателя.

10. Дали един лизингов договор е финансов лизинг или оперативен лизинг зависи по-скоро от съдържанието на сделката, а не от формата на договора.^(*) Примери за ситуации, които поотделно или в комбинация, по принцип, биха довели до класифициране на лизинговия договор като финансов лизинг, са:
- а) лизинговият договор прехвърля собствеността върху актива на лизингополучателя до края на срока на лизинговия договор;
 - б) лизингополучателят има опцията да закупи актива на цена, която се очаква да бъде значително по-ниска от справедливата стойност към датата, на която опцията става изпълнима, като в началото на лизинговия договор в голяма степен е сигурно, че опцията ще бъде упражнена;
 - в) срокът на лизинговия договор покрива по-голямата част от икономическия живот на актива, дори ако правото на собственост не е прехвърлено;
 - г) в началото на лизинговия договор настоящата стойност на минималните лизингови плащания се равнява почти изцяло на справедливата стойност на наетия актив;
и
 - д) наетите активи имат такъв специфичен характер, че само лизингополучателят може да ги експлоатира без извършването на съществени модификации.
11. Показателите за ситуации, които индивидуално или в комбинация също биха могли да доведат до класифицирането на лизингов договор като финансов лизинг, са:
- а) ако лизингополучателят може да отмени лизинговия договор, свързаните с отмяната загуби от страна на лизингодателя се покриват от лизингополучателя;
 - б) печалбите или загубите от колебанията в справедливата стойност на остатъчната стойност остават у лизингополучателя (например под формата на отстъпка в наема, равна на повечето от постъпленията от продажбите в края на лизинговия договор);
и
 - в) лизингополучателят има възможност да продължи лизинговия договор за нов срок срещу наем, който е значително по-нисък от пазарния наем.
12. Примерите и показателите в параграфи 10 и 11 не винаги са убедителни. Ако от други характеристики е ясно, че лизинговия договор не прехвърля в значителна степен всички рискове и изгоди от собствеността върху даден актив, лизингът се класифицира като оперативен лизинг. Например, такъв може да бъде случаят, ако собствеността върху актива се прехвърля в края на лизинговия договор за плащане с променлива стойност, равно на тогавашната му справедлива стойност

^{*} Вижте също ПКР-27 *Оценка на съдържанието на сделките, свързани с правната форма на лизинги*

- или ако има потенциални наеми, в резултат, на което лизингополучателят не поема в значителна степен всички такива рискове и изгоди.
13. Класификацията на лизинговите договори се осъществява в началото на лизинга. Ако по което и да е време лизингополучателят и лизингодателят се договорят да променят условията на лизинговия договор, освен чрез подновяване на лизинга, по начин, който би довел до различна класификация на лизинговия договор, съгласно критериите, установени в параграфи 7 - 12, ако променените условия са били в сила в началото на лизинговия договор, по време на неговия срок преработеното споразумение се счита за нов договор. Промените в оценките, обаче (например, промени в приблизителните оценки за икономическия живот или за остатъчната стойност на наетата собственост) или промени в условията (например неизпълнение от страна на лизингополучателя) обаче не предизвикват нова класификация на лизинговия договор за счетоводни цели.
14. Лизинговите договори за земя и сгради се класифицират като оперативни или финансови лизингови договори по същия начин, както лизинговите договори за други активи. Характерна черта на земята обаче е, че тя обикновено има неопределен икономически живот и ако не се очаква правото на собственост да бъде предадено на лизингополучателя до края на срока на лизинговия договор, обикновено, лизингополучателят не получава значителна част от всички рискове и изгоди от собствеността, в който случай лизингът на земя ще представлява оперативен лизинг. Сумата, заплащана при сключването на договор за или придобиването на недвижим имот взет под наем, който се отчита като оперативен лизинг представлява предплатени лизингови плащания, които се амортизират през целия срок на лизинговия договор, съгласно осигурения модел за изгодите.
15. Елементите на земята и сградите в лизингов договор за земя и сгради се разглеждат отделно за целите на класификацията на лизинговите договори. Ако правото за собственост върху двата елемента се очаква да бъде прехвърлено върху лизингополучателя до края на срока на лизинга, двата елемента се класифицират като финансов лизинг, независимо дали са анализирани като един лизингов договор или като два, освен ако е ясно от други характеристики, че лизинговият договор не прехвърля в значителна степен всички рискове и изгоди, от собствеността върху един от двата елемента. Когато земята има неопределен икономически живот, елементът земя, обикновено се класифицира като оперативен лизинг освен, ако се очаква правото на собственост да бъде прехвърлено на лизингополучателя до края на срока на лизинговия договор, съгласно параграф 14. Елементът сграда се класифицира като финансов или оперативен лизинг съгласно параграфи 7 – 13.
16. Когато е необходимо, за да се класифицира и отчита един договор за лизинг на земя и сгради, минималните лизингови плащания (включително всякакви предварителни плащания на глобални суми) се разпределят между елементите на земята и сградите, пропорционално на относителните справедливи стойности на лизингованите участия в елемента земя и в елемента сгради на договора за лизинг в началото на договора за лизинг. Ако лизинговите плащания не могат да бъдат разпределени надеждно между тези два елемента, целият договор за лизинг се класифицира като финансов лизинг, освен ако е ясно, че и двата

елемента са оперативни лизинги, в който случай, целият лизинг се класифицира като оперативен лизинг.

17. За договор за лизинг на земя и сгради, при който сумата, която би била призната първоначално за елемента земя, съгласно параграф 20 е несъществена, земята и сградите могат да бъдат третирани като единен елемент за целите на класификацията на договора за лизинг и се класифицира като финансов или оперативен лизинг съгласно параграфи 7 – 13. В такъв случай, икономическият живот на сградите се разглежда като икономически живот на целия лизингован актив.
18. Не се изисква отделно оценяване на земята и сградите, когато участието на лизингополучателя както в земята, така и в сградите се класифицира като инвестиционен имот съгласно МСС 40 и е възприет модела на справедливата стойност. За тази преценка се изискват детайлни изчисления само, ако класификацията на единия или и на двата елемента иначе е несигурна.
19. В съответствие с МСС 40, е възможно за лизингополучателя да класифицира участието в собствеността, държано по оперативен лизинг като инвестиционен имот. При условие, че това е така, участието в собствеността се отчита като че ли е финансов лизинг и освен това за признатия актив се използва модела на справедливата стойност. Лизингополучателят трябва да продължи да отчита договора за лизинг като финансов лизинг дори когато дадено последващо събитие промени характера на участието на лизингополучателя в собствеността, така че същият вече не се класифицира като инвестиционен имот. Такъв е случаят, например, когато лизингополучателят:
 - а) е във владение на имот, който след това се прехвърля към ползван от собственика имот по историческа стойност, равна на неговата справедлива стойност на датата на промяната на ползването;
или
 - б) сключва договор за пренаемане, по който прехвърля в значителна степен всички рискове и изгоди от собствеността на участието, на несвързано трето лице. Такъв договор за пренаемане се отчита от лизингополучателя като финансов лизинг за трето лице, въпреки че същият може да се отчита като оперативен лизинг от третото лице.

Лизинг във финансовите отчети на лизингополучателите

Финансови лизинги

Първоначално признаване

20. *При започването на срока на договора за лизинг, лизингополучателите трябва да признават финансовите лизинги като активи и пасиви в балансите си в размери, равни на справедливата стойност на наетия имот или ако са по-ниски – настоящата стойност на минималните лизингови плащания, всяко от тях, определено в началото на лизинга. Сконтовият процент, който трябва да бъде използван при изчисляването на настоящата стойност на минималните лизингови плащания е лихвеният процент, заложен в лизинговия договор, ако е възможно да бъде определен; ако не може, използва се присъщия лихвен процент по задължението на лизингополучателя. Всякакви първоначални преки разходи на лизингополучателя се добавят към сумата, призната като актив.*
21. *Сделките и другите събития се отчитат и представят в съответствие с тяхната същност и финансова реалност, а не само според юридическата им форма. Въпреки че юридическата форма на лизинговия договор е такава, че лизингополучателят може да не придобие юридическо право на собственост върху наетия актив, в случая на финансов лизинг същността и финансовата реалност са такива, че лизингополучателят придобива икономическите ползи от използването на наетия актив през по-голямата част от икономическия му живот в замяна на поетото задължение да заплаща за това право сума, която в началото на договора за лизинг е приблизително равна на справедливата стойност на актива и съответния финансов разход.*
22. *Ако такива лизингови сделки не се отразят в баланса на лизингополучателя, икономическите ресурси и нивото на задлъжнялост на предприятието се представят с понижена стойност, като по този начин се изкривяват финансовите показатели. Затова е целесъобразно финансовият лизинг да бъде вписван в баланса на лизингополучателя както като актив, така и като задължение за извършване на бъдещи лизингови плащания. В началото на лизинговия договор активът и пасивът за бъдещите лизингови плащания се признават в баланса с едни и същи суми, с изключение на всякакви първоначални преки разходи на лизингополучателя, които се добавят към сумата, призната като актив.*
23. *Не е целесъобразно задълженията за наети активи да бъдат представяни във финансовите отчети като намаление на стойността на наетите активи. Ако за представянето на пасивите в лицевата част на баланса се прави разграничение между текущи и нетекущи пасиви, същото разграничение се прави и за пасивите по лизинг.*
24. *Често възникват първоначални преки разходи, направени във връзка със специфични лизингови дейности, като например договаряне и обезпечаване на лизинговите договори. Разходите, определени като пряко свързани с*

дейности, извършени от лизингополучателя по финансов лизинг, се добавят към сумата, призната като актив.

Последващо оценяване

25. *Минималните лизингови плащания трябва да бъдат разпределени между цената на финансирането и намалението на неизплатеното задължение. Цената на финансирането трябва да бъде разпределена за всеки период по време на срока на договора за лизинг, така че да се получи постоянна периодична лихва върху оставащия остатък от задължението. Потенциалните наеми трябва да бъдат начислени като разходи през периодите, в които са направени.*
26. На практика, при разпределянето на цената на финансирането по периодите през срока на договора за лизинг, лизингополучателят може да използва някаква форма на приближение, за да опрости изчислението.
27. *Финансовият лизинг поражда амортизационни разходи за амортизируемите активи, както и финансови разходи за всеки отчетен период. Амортизационната политика за амортизируемите наети активи трябва да бъде в съответствие с тази за собствени амортизируеми активи и признатата амортизация трябва да се изчислява в съответствие с МСС 16 Имоти, машини, съоръжения и оборудване и МСС 38 Нематериални активи. Ако няма достатъчна сигурност, че лизингополучателят ще получи собствеността до края на срока на лизинга, активът трябва да бъде амортизиран напълно за по-късия от двата срока - срока на лизинга или срока на полезния му живот.*
28. Амортизируемата сума на наетия актив се разпределя на системна база за всеки отчетен период по време на очакваното използване в съответствие с амортизационната политика, възприета от лизингополучателя за собствените амортизируеми активи. Ако е сигурно в разумна степен, че лизингополучателят ще придобие собствеността до края на срока на лизинговия договор, периодът на очаквано използване е равен на полезния живот на актива; в противен случай активът се амортизира през по-краткия от двата срока - срока на лизинговия договор или полезния живот на актива.
29. Сумата от амортизационните разходи за актива и финансовия разход за периода рядко е същият като тази на лизинговите плащания, дължими за периода и затова не е правилно дължимите лизингови плащания да бъдат просто признавани като разход. Съответно малко е вероятно активът и свързаният с него пасив да бъдат с равни суми след началото на лизинговия договор.
30. За да се определи дали наетият актив се е обезценил, предприятието прилага МСС 36 Обезценка на активи.
31. *Освен спазването на разпоредбите на МСС 32 Финансови инструменти: оповестяване и представяне, лизингополучателите трябва да оповестят следното за финансовите лизинги:*
 - а) *за всеки клас активи - нетната балансова стойност към датата на баланса;*

- б) **изравняване между общата стойност на бъдещите минимални лизингови плащания към датата на баланса и тяхната настояща стойност. Освен това, предприятието трябва да оповести общата сума на бъдещите минимални лизингови плащания към датата на баланса и тяхната настояща стойност за всеки от следните периоди:**
 - 1) **не по-късно от една година;**
 - 2) **по-късно от една година и не по-късно от пет години;**
 - 3) **по-късно от пет години;**
- в) **потенциални наеми, признати като доход за отчетния период;**
- г) **общата сума на бъдещите минимални подлизингови плащания, очаквани да бъдат получени по силата на неотменени подлизингови договори към датата на баланса;**
- д) **общо описание на съществени лизингови ангажменти на лизингополучателя, включително, но не единствено, следните:**
 - 1) **базата, на която се определят условните наемни плащания;**
 - 2) **наличието и условията на опции за подновяване или за закупуване и клаузи за индексация;**
 - и**
 - 3) **ограничения, наложени от условията на лизинговия договор, например такива за получаване на дивиденди, допълнителни дългове и нови лизингови договори.**

32. Освен това, изискванията за оповестяване в съответствие с МСС 16, МСС 36, МСС 38, МСС 40 и МСС 41 се прилагат за лизингови договори по отношение на активи, наети по финансов лизинг.

Оперативни лизингови договори

- 33. **Лизинговите плащания по оперативен лизинг трябва да се признават като разход по линейния метод за срока на лизинга, освен ако друга системна база не е по-представителна за времевия модел на използване на изгодите от потребителя.***
- 34. По отношение на оперативните лизинги лизинговите плащания (с изключение на разходите за услуги, например за застраховка и поддръжка) се признават като разход по линейния метод освен, ако друга системна база не е представителна за времевата схема на използване на изгодите от потребителя дори ако плащанията не се извършват на същата база.
- 35. **В допълнение към спазването на изискванията на МСС 32 лизингополучателите трябва да направят следните оповестявания по отношение на оперативните лизингови договори:**

* Вижте също ПКР-15 *Оперативни лизинги - стимули*

- а) *общата сума на бъдещите минимални лизингови плащания по неотменени оперативни лизингови договори за всеки от следните периоди:*
 - 1) *не по-късно от една година;*
 - 2) *по-късно от една година и не по-късно от пет години;*
 - 3) *по-късно от пет години;*
- б) *общата сума на очакваните бъдещи минимални подлизингови плащания, получени по силата на неотменени подлизингови договори към датата на баланса;*
- в) *лизингови и подлизингови плащания, признати като разход за отчетния период, с отделни суми за минимални лизингови плащания, потенциални наеми и подлизингови плащания;*
- г) *общо описание на съществените лизингови ангажменти на лизингополучателя, включително, но не единствено, следните:*
 - 1) *базата, на която се определят условните наемни плащания;*
 - 2) *наличието и условията на опции за подновяване или опции за закупуване и клаузи за индексация*

и

 - 3) *ограничения, наложени от лизингови договори, като например такива отнасящи се до дивиденди, допълнителни дългове и нови лизингови договори.*

ЛИЗИНГ ВЪВ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ НА ЛИЗИНГОДАТЕЛИТЕ

Финансови лизинги

Първоначално признаване

- 36. *Лизингодателите трябва да признават активите, държани по силата на финансов лизинг в своите баланси и да ги представят като вземане, чиято сума е равна на нетната инвестиция в лизинговия договор.*
- 37. По силата на финансовия лизинг съществена част от всички рискове и изгоди от собствеността върху актива се прехвърлят от лизингодателя, като така дължимото лизингово плащане се третира от лизингодателя като погасяване на главница и финансов доход, който се изплаща на лизингодателя и го компенсира за инвестицията и услугите му.
- 38. От лизингодателите често се понасят и отразяват първоначални преки разходи, като например комисионни, юридически такси и вътрешни разходи, които са пределни и които могат да се припишат пряко на договарянето и оформянето на даден лизингов договор. Същите не включват такива общи разходи, като например разходи, понесени във връзка с продажби и търговския екип. За финансовите лизинги, различни от тези, които участват като лизингодатели - производители или търговци, първоначалните преки разходи се включват в първоначалното оценяване на бъдещите вземания по финансовия лизинг и

намаляват сумата на приходите, признати за срока на лизинга. Присъщият лихвен процент за лизинга се дефинира по такъв начин, че първоначалните преки разходи се включват автоматично във вземанията по финансов лизинг; не е необходимо същите да се добавят отделно. Разходите, направени от лизингодатели – производители или търговци във връзка с договарянето и оформянето на договор за лизинг се изключват от дефиницията за първоначалните преки разходи. В резултат на това, същите се изключват от нетната инвестиция в лизинга и се признават като разход, когато се признава печалбата от продажбата, която по отношение на един финансов лизинг обикновено е в началото на срока на лизинга.

Последващо оценяване

39. ***Признаването на финансовия приход трябва да се основава на модел, отразяващ една постоянна периодична норма на възвращаемост върху нетната инвестиция на лизингодателя във финансовия лизинг.***
40. Лизингодателят има за цел да разпредели финансовия приход през целия срок на лизинговия договор на системна и рационална база. Това разпределяне на прихода се основава на модел, отразяващ една постоянна периодична норма на възвращаемост върху нетната инвестиция на лизингодателя във финансовия лизинг. Лизинговите плащания, свързани с отчетния период, с изключение на разходите за услуги, се прилагат по отношение на brutната инвестиция в лизинговия договор, за да се намали както главницата, така и неспечеления финансов приход.
41. Приблизително изчислените негарантирани остатъчни стойности, използвани при изчисляването на brutната инвестиция на лизингодателя в лизингов договор, редовно се преглеждат. Ако има намаление на приблизително изчислената негарантирана остатъчна стойност, разпределението на прихода през срока на лизинга се преразглежда и всяко намаление, свързано с вече начислените суми, се признава незабавно.
42. ***Лизингодатели – производители или търговци трябва да признават печалбата или загубата от продажбата през отчетния период в съответствие с политиката, следвана от предприятието по отношение на преките продажби. Ако бъдат оферирани изкуствено занижени лихвени проценти, печалбата от продажбата трябва да се сведе до тази, която би се получила, ако се начисляваше пазарен лихвен процент. Разходите, направени от лизингодателите – производители или търговци във връзка с договарянето и оформянето на даден лизингов договор трябва да се признават като разход, когато се признава печалбата от продажбите.***
43. Производители или търговци често предлагат на клиентите избор да закупят или наемат актива. Финансовият лизинг за даден актив от даден лизингодател – производител или търговец, образува два вида приходи:
 - а) печалбата или загубата, еквивалентна на печалбата или загубата, получена в резултат от пряка продажба на наемания актив по нормални продажни цени, която отразява всеки приложим обем или търговските отстъпки;

и

- б) финансовия приход за срока на лизинговия договор.
44. Приходът от продажбата, признат в началото на срока на финансовия лизинг от лизингодателя – производител или търговец, представлява справедливата стойност на актива или ако тя е по-ниска, настоящата стойност на минималните лизингови плащания, начислени на лизингодателя, изчислени при пазарен лихвен процент. Себестойността на продажбата в началото на срока на лизинговия договор е цената на придобиване или балансовата стойност, ако се различават, на наетата собственост, намалена с настоящата стойност на негарантираната остатъчна стойност. Разликата между прихода от продажбата и разхода по продажбата е печалбата от продажбата, която се признава в съответствие с политиката на предприятието по отношение на преките продажби.
45. Лизингодателите – производители или търговци понякога оферират изкуствено занижени лихвени проценти, за да привличат клиенти. Използването на такъв процент би довело до отчитането в момента на продажбата прекалено голяма част от общия приход от сделката. Ако се оферират изкуствено занижени лихвени проценти, печалбата от продажбата ще се сведе до тази, която би се получила, ако се начисляваше пазарен лихвен процент.
46. Разходите, направени от лизингодателите – производители или търговци във връзка с договарянето и оформянето на даден лизингов договор се признават като разход в началото на срока на лизинговия договор, защото те са свързани главно със заработването на продажната печалба за производителя или търговеца.
47. ***В допълнение към спазването на разпоредбите на МСС 32 лизингодателите трябва да оповестят следното във връзка с финансовите лизинги:***
- а) равнение на общата брутна инвестиция в лизинговия договор към датата на баланса с настоящата стойност на минималните лизингови плащания за получаване към датата на баланса. Освен това предприятието трябва да оповести общата сума на brutната инвестиция в лизинговия договор и настоящата стойност на минималните лизингови плащания за получаване към датата на баланса за всеки от следните периоди:***
 - 1) не по-късно от една година;***
 - 2) по-късно от една година и не по-късно от пет години;***
 - 3) по-късно от пет години;***
 - б) незаработения финансов доход;***
 - в) негарантираните остатъчни стойности, начислени към ползите на лизингодателя;***
 - г) натрупаната отстъпка за несъбираемите минимални лизингови плащания за получаване;***
 - д) потенциалните наеми, признати като доход за отчетния период;***
и
 - е) общо описание на съществените лизингови ангажименти на лизингодателя.***

48. Често е полезно като показател за растеж да се оповестява брутната инвестиция, намалена с незаработения доход в новия бизнес, добавена през отчетния период, след приспадането на съответните суми за отменените лизингови договори.

Оперативни лизинги

49. ***Лизингодателите трябва да представят в своите баланси активите, държани за отдаване по оперативни лизингови договори, в съответствие с характера на актива.***
50. ***Наемният приход от оперативни лизингови договори трябва да се признава като приход по линейния метод за срока на лизинговия договор, освен ако друга системна база е по-представителна за времевия модел, при чието използване е намалена извлечената полза от наетия актив(*)***.
51. Разходите, включително амортизацията, направени за заработването на прихода от лизинга, се признават за разход. Приходът от лизинга (с изключение на постъпленията от извършените услуги от рода на застраховки и поддръжка) се признава за приход по линейния метод за целия срок на лизинговия договор дори ако постъпленията не са на тази база, освен, ако друга системна база е по-представителна за времевия модел, при чието използване е намалена извлечената полза от наетия актив.
52. ***Първоначалните преки разходи, направени от лизингодателите при договарянето или оформянето на даден договор за лизинг трябва да бъдат добавени към балансовата стойност на наетия актив и признати като разход за срока на лизинговия договор на същата база, като приходите от лизинга.***
53. ***Политиката по амортизацията на амортизируемите наети активи трябва да е в съответствие с нормалната амортизационна политика, възприета от лизингодателя по отношение на подобни активи, а амортизацията трябва да се изчислява в съответствие с МСС 16 и МСС 38.***
54. За да се определи дали наетият актив се е обезценил, предприятието прилага МСС 36.
55. Лизингодателят - производител или търговец не признава никаква продажна печалба при сключването на оперативен лизингов договор, тъй като той не е равностоен на продажба.
56. ***В допълнение към разпоредбите на МСС 32 лизингодателите трябва да оповестят следното във връзка с оперативните лизинги:***
- а) бъдещите минимални лизингови плащания по неотменени оперативни лизингови договори за всеки от следните периоди:***
 - 1) не по-късно от една година;***
 - 2) по-късно от една година и не по-късно от пет години;***
 - 3) по-късно от пет години;***
 - б) общата сума на потенциалните наеми, признати като приход за отчетния период;***

* Вижте също ПКР-15 *Оперативни лизинги - стимули*

в) общо описание на значителните лизингови ангажименти на лизингополучателя.

57. Освен това изискванията за оповестяване съгласно МСС 16, МСС 36, МСС 38, МСС 40 и МСС 41 важат за лизингодатели по отношение на активи, отдадени по оперативен лизинг.

СДЕЛКА ЗА ПРОДАЖБА С ОБРАТЕН ЛИЗИНГ

58. Сделката за продажба с обратен лизинг е свързана с продажбата на актив и обратното отдаване под наем на същия актив. Лизинговото плащане и продажната цена обикновено са взаимозависими, тъй като се договарят в пакет. Счетоводното третиране на продажба с обратен лизинг зависи от вида на съответния лизингов договор.
59. *Ако резултатът от сделката за продажба с обратен лизинг е финансов лизинг, всяко превишение на прихода от продажбата над балансовата стойност не трябва да се признава незабавно за приход от продавача - лизингополучател. Вместо това то трябва да се разсрочва и амортизира през целия срок на лизинговия договор.*
60. Ако обратният лизинг е финансов лизинг, сделката е средство за предоставяне на финансиране от лизингодателя на лизингополучателя, като активът се явява обезпечение. По тази причина не е целесъобразно превишението на постъпленията от продажбата над балансовата стойност да се разглежда като приход. Такова превишение се разсрочва и амортизира през целия срок на лизинговия договор.
61. *Ако резултатът от сделка за продажба с обратен лизинг е оперативен лизинг и е ясно, че сделката се определя според справедливата стойност, всяка печалба или загуба трябва да се признава незабавно. Ако продажната цена е по-ниска от справедливата стойност, всяка печалба или загуба трябва да се признава незабавно, освен в случаите, когато загубата се компенсира от бъдещите лизингови плащания под пазарната цена, загубата трябва да се разсрочва и амортизира пропорционално на лизинговите плащания през периода, през който се очаква активът да бъде използван. Ако продажната цена е по-висока от справедливата стойност, превишението над справедливата стойност трябва да се разсрочва и амортизира през периода, през който се очаква активът да бъде използван.*
62. Ако обратният лизинг е оперативен лизинг и лизинговите плащания и продажната цена се определят според справедливата стойност, това по същество е обикновена продажба и всяка печалба или загуба се признава незабавно.
63. *При оперативните лизингови договори, ако справедливата стойност в момента на сделката за продажба с обратен лизинг е по-ниска от балансовата стойност на актива, незабавно се признава загуба, равна на разликата между балансовата стойност и справедливата стойност.*
64. При финансовите лизинги не се налага подобна корекция освен, ако не е настъпила обезценка на стойността, в който случай балансовата стойност се намалява до възстановима стойност в съответствие с МСС 36.

65. Изискванията за оповестяване спрямо лизингополучателите и лизингодателите важат в еднаква степен за сделките за продажба с обратен лизинг. Изискването за описание на значителните лизингови ангажименти води до оповестяване на уникални или необичайни условия на договора или сделките за продажба с обратен лизинг.
66. Сделките за продажба с обратен лизинг могат да задействат прилагането на критериите за отделно оповестяване, определени в МСС 1 *Представяне на финансови отчети*.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

67. *При условията на параграф 68, прилагането с обратна сила на този стандарт се насърчава, но то не е задължително. Ако стандартът не се прилага с обратна сила, салдото на всеки предварително съществуващ финансов лизинг се счита за правилно определено от лизингодателя и след това трябва да се отчита в съответствие с разпоредбите на настоящия стандарт.*
68. *Предприятието, което преди това е прилагало МСС 17 (преработен 1997 г.) трябва да прилага измененията, направен в настоящия стандарт с обратна сила за всички лизингови договори или ако МСС 17 (преработен 1997 г.) не е бил прилаган с обратна сила – по отношение на всички лизингови договори, влезли в сила, откакто е приложило за първи път този стандарт.*

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

69. *Всяко предприятие трябва да прилага настоящия стандарт по отношение на годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане. Ако предприятието приложи този стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт*

ОТМЯНА НА МСС 17 (ПРЕРАБОТЕН ПРЕЗ 1997 Г.)

70. Този стандарт заменя МСС 17 Лизинги (преработен през 1997 г.).

ДОПЪЛНЕНИЕ

Изменения на други документи

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

A1. [Допълнението не е приложимо за непотвърдени стандарти]

A2. [Допълнението не е приложимо за непотвърдени стандарти]

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 21

Ефекти от промените в обменните курсове

РЕЗЮМЕ	Параграфи
Цел	1 – 2
Обхват	3 – 7
Определения	8 – 16
Детайлна разработка на определенията	9 – 16
Функционална парична единица	9 – 14
Нетна инвестиция в чуждестранно предприятие	15
Парични позиции	16
Резюме на подхода изискван от настоящия стандарт	17 – 19
Сделки в чуждестранна валута, отчитани във функционалната парична единица	20 – 37
Първоначално признаване	20 – 22
Отчитане към дати след датата на баланса	23 – 26
Признаване на курсови разлики	27 – 34
Промяна във функционалната парична единица	35 – 37
Използване на валута на представяне, различна от функционалната парична единица	38 – 49
Преизчисляване във валутата на представянето	38 – 43
Преизчисляване на чуждестранна дейност	44 – 47
Освобождаване от чуждестранно предприятие	48 – 49
Данъчни последствия от всички курсови разлики	50
Оповестяване	51 – 57
Дата на влизане в сила и преход	58 – 60
Отмяна на други документи	61 – 62

Този преработен стандарт заменя МСС 21 (Преработен 1993 г.) *Ефекти от промените в обменните курсове* и трябва да се прилага за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане.

ЦЕЛ

1. Едно предприятие може да осъществява дейности в чуждестранни валути по два начина. То може да има сделки в чуждестранни валути или да развива чуждестранна дейност. Освен това, предприятието може да представя сделките си с чуждестранна валута. Целта на настоящия стандарт е да предпише как да се включат сделките в чуждестранна валута и чуждестранната дейност във финансовите отчети на предприятието и как финансовите отчети да се преизчисляват във валутата на представянето.

2. Основните въпроси са да се реши кой обменен/и курс/ове да се използва/т и как във финансовите отчети да се отчита влиянието на промените в обменните курсове.

ОБХВАТ

3. *Този стандарт трябва да се прилага (*):*

- а) при осчетоводяването на сделки и салда в чуждестранни валути с изключение на тези деривативни сделки и салда, които са в рамките на обхвата на МСС 39 Финансови инструменти – признаване и оценяване;*
- б) при преизчисляването на резултатите и финансовото състояние на чуждестранните дейности, които са включени във финансовите отчети на предприятието чрез консолидация, пропорционална консолидация или по метода на собствения капитал;*
- и*
- в) при преизчисляването на резултатите и финансовото състояние на предприятието във валутата на представянето.*

4. МСС 39 се прилага за много валутни деривативи и съответно те се изключват от обхвата на настоящия стандарт. За тези валутни деривативи, които обаче не са в рамките на обхвата на МСС 39 (например някои валутни деривативи, които са внедрени в други договори), са в обхвата на настоящия стандарт. В допълнение, този стандарт се прилага, когато дадено предприятие преизчислява суми, отнасящи се до деривативи от неговата функционална валута във валутата на представянето.
5. Този стандарт не се прилага за осчетоводяването на хеджиране за валутни позиции, включително хеджирането на нетна инвестиция в чуждестранна дейност. МСС 39 се прилага за осчетоводяването на хеджиране.
6. Този стандарт се прилага за представянето на финансовите отчети на предприятието в чуждестранна валута и предвижда изискванията за получените в резултат финансови отчети да бъдат описани като спазващи Международните стандарти за финансови отчети. За преизчислявания на финансовата информация в чуждестранна валута, които не отговарят на тези изисквания, настоящият стандарт предвижда информацията, която трябва да бъде оповестена.
7. Стандартът не се прилага за представянето в отчета за паричните потоци на парични потоци, възникнали в резултат на сделки в чуждестранна валута или на преизчисляването на парични потоци на чуждестранна дейност (виж МСС 7 *Отчети за паричните потоци*).

* Вижте също ПКР – 7 *Въвеждане на еврото*

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

8. *В този стандарт се използват следните определения с посочените значения:*

Заклучителен курс - обменен спот курс към датата на баланса.

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

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

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

Чуждестранна валута - всяка валута, различна от функционалната парична единица на предприятието.

Чуждестранно предприятие (дейност) е предприятие, което представлява дъщерно предприятие, асоциирано предприятие, съвместно предприятие или клон на отчитащото се предприятие, дейностите, на което се намират или осъществяват в страна или парична единица, различни от тези на отчитащото се предприятие.

Функционалната парична единица е паричната единица на основното икономическо обкръжение, в което работи предприятието.

Група е предприятието- майка и всички негови дъщерни предприятия.

Парични позиции са държаните парични единици и активи и пасиви, които предстои да бъдат получени или заплатени в твърдо определен или определяем брой парични единици.

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

Валута на представянето - валутата, използвана при представянето на финансовите отчети.

Обменен спот курс - обменният курс за незабавна доставка.

Детайлна разработка на определенията

Функционална парична единица

9. Основното икономическо обкръжение, в което работи предприятието обикновено е това, в което то основно генерира и изразходва пари. При определянето на своята функционална парична единица дадено предприятие взема пред вид следните фактори:

а) валутата:

- 1) която главно оказва влияние върху продажните цени на стоките и услугите (това често е валутата, в която са деноминирани и уредени продажните цени на неговите стоки и услуги);

и

- 2) на страната, чийто конкурентни сили и наредби определят главно продажните цени на неговите стоки и услуги.
 - б) валутата, която оказва основно влияние върху разходите за труд, материали и другите разходи за предоставянето на стоки или услуги (това често е валутата, в която са деноминирани и уредени такива разходи).
10. Следните фактори също могат да предоставят данни за функционалната парична единица на предприятието:
- а) валутата, в която се генерират средства от финансиращи дейности (т.е. емитиране на дългови и капиталови инструменти).
 - б) валутата, в която обикновено се задържат постъпленията от оперативните дейности.
11. При определянето на функционалната парична единица на чуждестранна дейност и дали нейната функционална парична единица е същата като на отчитащото се предприятие, като в този контекст това е предприятие, което има чуждестранна дейност като негово дъщерно предприятие, клон, асоциирано предприятие или съвместно предприятие), се вземат пред вид следните фактори:
- а) дали дейностите на чуждестранното предприятие се извършват по-скоро като продължение на отчитащото се предприятие, а не се извършват със значителна степен на автономия. Пример за първото е, когато чуждестранното предприятие единствено продава стоки, внесени от отчитащото се предприятие и превежда приходите си на него. Пример за второто е, когато чуждестранното предприятие натрупа пари или други парични позиции, прави разходи, генерира приходи и сключва заеми, като всички те са главно в неговата местна валута.
 - б) дали сделките с отчитащото се предприятие представляват голяма или малка част от дейностите на чуждестранното предприятие.
 - в) дали паричните потоци от дейностите на чуждестранното предприятие засягат пряко паричните потоци на отчитащото се предприятие и са на разположение за превеждането им на него.
 - г) дали паричните потоци от дейностите на чуждестранното предприятие са достатъчни за обслужване на съществуващите и нормално очаквани дългови задължения, без да се предоставят средства от отчитащото се предприятие.
12. Когато горните показатели са смесени и функционалната парична единица не е очевидна, ръководството използва преценката си за определянето на функционалната парична единица, която най-вярно представя икономическите ефекти от основните сделки, събития и условия. Като част от този подход, ръководството дава приоритет на основните показатели в параграф 9 преди да разгледа показателите в параграфи 10 и 11, които имат за цел да предоставят допълнителни доказателства за определянето на функционалната парична единица на предприятието.
13. Функционалната парична единица на предприятието отразява основните сделки, събития и условия, които имат отношение към него. Съответно, след като бъде

определена, функционалната парична единица не се променя, освен, ако има промяна в тези основни сделки, събития и условия.

14. Ако функционалната парична единица е паричната единица на свръхинфлационна икономика, финансовите отчети на предприятието се преизчисляват в съответствие с МСС 29 *Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики*. Предприятието не може да избегне преизчисляването съгласно МСС 29, като например възприеме като своя функционална парична единица, парична единица различна от функционалната парична единица, определена съгласно настоящия стандарт (например, функционалната парична единица на предприятието-майка).

Нетна инвестиция в чуждестранно предприятие

15. Дадено предприятие може да има парична позиция, която представлява вземане от чуждестранно предприятие или задължение към такова. Позиция, за която нито се планира, нито е вероятно да възникне в обозримо бъдеще, всъщност представлява разширение или намаление на нетната инвестиция на предприятието в това чуждестранно предприятие и се осчетоводява съгласно параграфи 33 и 35. Такива парични позиции могат да включват дългосрочни вземания или заеми, но не включват търговски вземания или търговски задължения.

Парични позиции

16. Съществена характеристика на паричната позиция е правото за получаване (или задължението за заплащане) на твърдо определен или определяем брой парични единици. Могат да се посочат следните примери: пенсии и други доходи на наети лица, които трябва да се плащат в брой; провизии, които трябва да бъдат уредени в брой; и дивиденди, изплащани в пари, които се признават като задължение. По същия начин, договор за получаване (или доставяне) на променлив брой собствени капиталови инструменти или променлива сума активи на предприятието, при което справедливата стойност, която трябва да бъде получена (или доставена) е равна на твърдо определен или определяем брой парични единици представлява парична позиция. Обратно, съществената характеристика на непарична позиция е отсъствието на право за получаване (или задължение за доставяне) на твърдо определен или определяем брой парични единици. Като пример могат да се посочат: предплатени суми за стоки и услуги (например, предплатен наем); положителна репутация; нематериални активи; материални запаси; имоти, машини, съоръжения и оборудване; и провизии, които трябва да бъдат уредени чрез доставянето на непаричен актив.

РЕЗЮМЕ НА ПОДХОДА, ИЗИСКВАН ОТ НАСТОЯЩИЯ СТАНДАРТ

17. При изготвянето на финансовите отчети, независимо дали като самостоятелно предприятие, предприятие с чуждестранни дейности (например като предприятие-майка) или като чуждестранно предприятие (например дъщерно предприятие или клон), всяко предприятие определя своята функционална

парична единица в съответствие с параграфи 9 – 14. Предприятието преизчислява позициите в чужда валута в своята функционална парична единица и отчита ефектите от подобно преизчисляване в съответствие с параграфи 20 - 37 и 50.

18. Много отчитащи се предприятия обхващат редица отделни предприятия (например една група е съставена от предприятие-майка и едно или повече дъщерни предприятия). Различни видове предприятия, независимо дали са членове на група или другояче, могат да имат инвестиции в асоциирани предприятия или в съвместни предприятия. Те могат да имат и клонове. Необходимо е резултатите и финансовото състояние на всяко отделно предприятие, включено в отчитащото се предприятие да бъдат преизчислени във валутата, в която отчитащото се предприятие представя финансовите си отчети. Настоящият стандарт разрешава валутата на представянето на дадено отчитащо се предприятие да бъде всяка валута (или валути). Резултатите и финансовото състояние на всяко отделно предприятие в рамките на отчитащото се предприятие, чиято функционална парична единица се различава от валутата на представянето, се преизчисляват в съответствие с параграфи 38 – 50.
19. Настоящият стандарт разрешава също дадено самостоятелно предприятие, изготвящо финансови отчети или дадено предприятие изготвящо индивидуални финансови отчети в съответствие с МСС 27 *Консолидирани индивидуални финансови отчети*, да представи своите финансови отчети във всяка валута (или валути). Ако валутата на представянето на предприятието се различава от неговата функционална парична единица, неговите резултати и финансово състояние също се преизчисляват във валутата на представянето в съответствие с параграфи 38 – 50.

СДЕЛКИ В ЧУЖДЕСТРАННА ВАЛУТА, ОТЧИТАНИ ВЪВ ФУНКЦИОНАЛНАТА ПАРИЧНА ЕДИНИЦА

Първоначално признаване

20. Сделка в чуждестранна валута е всяка сделка, която е деноминирана или изисква разплащане в чуждестранна валута, включително сделки, възникващи, когато предприятието:
- а) купува или продава стоки или услуги, чиято цена е изразена в чуждестранна валута;
 - б) взима или дава в заем средства, при което сумите на вземанията или задълженията са изразени в чуждестранна валута;
- или
- в) по друг начин придобива или се освобождава от активи, или поема или урежда пасиви, изразени в чуждестранна валута.
21. ***Сделка в чуждестранна валута се записва при първоначално признаване във функционалната парична единица, като към сумата в чуждестранна валута се прилага обменният спот курс между функционалната парична единица и чуждата валута към датата на сделката.***
21. Датата на сделката е датата, на която сделката за първи път се квалифицира за признаване в съответствие с Международните стандарти за финансови отчети.

По практически съображения често се използва курс, който е приблизително равен на фактическия курс към датата на сделката, например - за всички сделки във всяка една чуждестранна валута, осъществени през съответния период, може да се използва среден курс за седмицата или за месеца. Но ако обменните курсове се колебаят значително, използването на среден курс за даден период е неподходящо.

Отчитане към дати след датата на баланса

23. Към всяка дата на баланса:

- а) паричните позиции в чуждестранна валута следва да се отчитат по заключителен курс;**
- б) непаричните позиции, които се водят по историческа стойност, изразена в чуждестранна валута, следва да се отчитат, като се използва обменния курс към датата на сделката;**
- и**
- в) непаричните позиции, които се водят по справедлива стойност, изразена в чуждестранна валута, следва да се отчитат, като се използват обменните курсове, които са били в сила при определянето на тези стойности.**

24. Балансовата стойност на дадена позиция се определя съгласно съответните Стандарти. Например, имотите, машините, съоръженията и оборудването могат да бъдат оценявани по справедлива стойност или по историческа стойност в съответствие с МСС 16 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване*. Независимо дали балансовата стойност е определена на базата на историческа стойност или по справедлива стойност, ако сумата е определена в чуждестранна валута, тогава тя се отчитат във функционалната парична единица в съответствие с настоящия стандарт.

25. Балансовата стойност на някои позиции се определя чрез сравняването на две или повече суми. Например, балансовата стойност на материалните запаси е по-ниската стойност между себестойността и нетната реализуема стойност в съответствие с МСС 2 *Материални запаси*. По същия начин, в съответствие с МСС 36 *Обезценка на активи*, балансовата стойност на даден актив, за който има показания, че обезценката е по-ниска от неговата балансова стойност преди да се разгледат възможните загуби от обезценка и неговата възстановима стойност. Когато такъв актив е непаричен и се отчита в чуждестранна валута, балансовата стойност се определя чрез сравняването на:

- а) себестойността или балансовата стойност, както е подходящо, преизчислена по курса на датата, когато тази стойност е била определена (т.е. курса на датата на сделката за позиция, оценена по отношение на историческата цена);**
- и**
- б) нетната реализуема стойност или възстановима сума, както е подходящо, преизчислена по курса на датата, когато тази стойност е била определена (т.е. заключителния курс на датата на баланса).**

Ефектът от това сравнение може да бъде, че загубата от обезценка се признава във функционалната парична единица, но няма да се признава в чуждестранната валута, или обратно.

26. Когато има няколко курса, използва се този курс, при който бъдещите парични потоци, представени от сделката или баланса, биха могли да бъдат уредени, ако тези парични потоци са били осъществени на датата на оценяването. Ако временно няма обменемост между две валути, курсът, който се използва е първият последващ курс, по който би могла да бъде направена обмяната.

Признаване на курсови разлики

27. Както е отбелязано в параграф 3, МСС 39 се прилага за счетоводното отчитане на хеджиране за позиции в чуждестранна валута. Прилагането на счетоводно отчитане на хеджиране изисква предприятието да осчетоводява някои курсови разлики по различен начин от третирането по отношение на курсовите разлики, изисквано от настоящия стандарт. Например, МСС 39 изисква курсовите разлики по отношение на парични позиции, които се квалифицират като хеджиращи инструменти в хеджиране на паричен поток, да бъдат отчитани първоначално в собствения капитал, доколкото този хедж е ефективен.
28. ***Курсовите разлики, възникващи при уреждане на парични позиции или при преизчисляването на паричните позиции по курсове, различни от тези, при които са били преизчислени при първоначалното признаване през отчетния период или в предходни финансови отчети, трябва да бъдат признати в печалбата или загубата за периода, в който са възникнали, с изключение на разгледаните в параграф 32.***
29. Когато възникват парични позиции по сделка в чуждестранна валута и има промяна в обменния курс между датата на сделката и датата на уреждането, се получава курсова разлика. Когато сделката бъде уредена в рамките на същия отчетен период, през който е възникнала, цялата курсова разлика се признава през дадения период. Когато, обаче, сделката бъде уредена през следващ отчетен период, курсовата разлика, призната през всеки период до датата на уреждането, се определя от промяната, която настъпва в обменните курсове през съответния период.
30. ***Когато печалба или загуба по непарична позиция се признава директно в собствения капитал, всеки валутен компонент от тази печалба или загуба трябва да бъде признат директно в собствения капитал. И обратното, когато печалба или загуба по непарична позиция се признава в печалбата или загубата, всеки валутен компонент на тази печалба или загуба трябва да бъде признат в печалбата или загубата.***
31. Други стандарти изискват някои печалби и загуби да бъдат признати директно в собствения капитал. Например, МСС 16 изисква някои печалби и загуби, възникващи при преоценяването на имоти, машини, съоръжения и оборудване да бъдат признати директно в собствения капитал. Когато подобен актив се оценява в чужда валута, параграф 23, т. в) на настоящия стандарт изисква преоценената стойност да бъде преизчислена, като се използва курса на датата, на която е определена стойността, което води също до признаването на курсовата разлика в собствения капитал.

32. *Курсовите разлики, възникващи по дадена парична позиция, която представлява част от нетна инвестиция на отчитащото се предприятие в чуждестранното му предприятие (вижте параграф 15), трябва да се признаят като печалба или загуба в индивидуалните финансови отчети на отчитащото се предприятие или в индивидуалните финансови отчети на чуждестранното предприятие, както е подходящо. Във финансовите отчети, които включват чуждестранното предприятие и отчитащото се предприятие (например консолидираните финансови отчети, когато чуждестранното предприятие е дъщерно предприятие), такива курсови разлики трябва да бъдат признати първоначално в отделен компонент на собствения капитал на предприятието и да бъдат признати като печалба или загуба при освобождаване от нетната инвестиция, в съответствие с параграф 48.*
33. Когато дадена парична позиция представлява част от нетната инвестиция на отчитащото се предприятие в чуждестранно предприятие и е деноминирана във функционалната парична единица на отчитащото се предприятие, възниква курсова разлика в индивидуалните финансови отчети на чуждестранното предприятие в съответствие с параграф 28. По същия начин, ако такава позиция е деноминирана във функционалната парична единица на чуждестранното предприятие, възниква валутна разлика в индивидуалните финансови отчети на отчитащото се предприятие в съответствие с параграф 28. Такива курсови разлики се прекласифицират в отделните компоненти на собствения капитал във финансовите отчети, които включват чуждестранното предприятие и отчитащото се предприятие (т.е. финансовите отчети, в които чуждестранното предприятие е включено чрез консолидация, пропорционална консолидация или е отчетено по метода на собствения капитал). Паричната позиция, която обаче представлява част от нетната инвестиция на отчитащото се предприятие в чуждестранно предприятие, може да бъде деноминирана във валута, различна от функционалната парична единица, било то на отчитащото се предприятие или на чуждестранното предприятие. Курсовите разлики, които възникват при преизчисляването на паричната позиция във функционалните парични единици на отчитащото се предприятие и на чуждестранното предприятие не се прекласифицират в отделните компоненти на собствения капитал във финансовите отчети, които включват чуждестранното предприятие и отчитащото се предприятие (т.е. остават признати като печалба или загуба).
34. Когато предприятието води счетоводните си книги и записи във валута, различна от неговата функционална парична единица, по времето, когато то изготвя финансовите си отчети всички суми се преизчисляват във функционалната парична единица в съответствие с параграфи 20 – 26. Това дава същите суми във функционалната парична единица, които биха се получили, ако позициите са били вписани първоначално във функционалната парична единица. Например, парични позиции се преизчисляват във функционалната парична единица, като се използва заключителния курс, а непарични позиции, които се оценяват на базата на историческата стойност, се преизчисляват като се използва курса на датата на сделката, която е довела до тяхното признаване.

Промяна във функционална парична единица

35. *Когато има промяна във функционалната парична единица на дадено предприятие, то трябва да прилага процедурите за преизчисляване, които са приложими за новата функционална парична единица без обратна сила от датата на промяната.*
36. Както е отбелязано в Параграф 13, функционалната парична единица на дадено предприятие отразява основните сделки, събития и условия, които имат отношение към предприятието. Съответно, веднъж след като се определи функционалната парична единица, тя може да бъде сменена само ако има промяна на тези основни сделки, събития и условия. Например, една промяна във валутата, която засяга главно продажните цени на стоки и услуги, може да доведе до промяна във функционалната парична единица на предприятието.
37. Ефектът от промяната във функционалната парична единица се отчита без обратна сила. С други думи, предприятието преизчислява всички позиции в новата функционална парична единица, използвайки курса на датата на промяната. Получените като резултат преизчислени суми за непарични позиции се третират като тяхна историческа стойност. Курсовите разлики, възникнали от преизчисляването на чуждестранна дейност, която преди това е била класифицирана в собствения капитал в съответствие с параграфи 32 и 39, т. в), не се признават като печалба или загуба до освобождаването от дейността.

ИЗПОЛЗВАНЕ НА ВАЛУТА НА ПРЕДСТАВЯНЕ, РАЗЛИЧНА ОТ ФУНКЦИОНАЛНАТА ПАРИЧНА ЕДИНИЦА

Преизчисляване във валутата на представянето

38. Дадено предприятие може да представи своите финансови отчети във всяка валута (или валути). Ако валутата на представянето се различава от функционалната парична единица на предприятието, то преизчислява резултатите си и финансовото си състояние във валутата на представянето. Например, когато в една група има отделни предприятия с различни функционални парични единици, резултатите и финансовото състояние на всяко предприятие се изразяват в една обща парична единица, за да могат да бъдат представени консолидирани финансови отчети.
39. *Резултатите и финансовото състояние на дадено предприятие, чиято функционална парична единица не е валута от свръхинфлационна икономика, трябва да бъдат преизчислени в различна валута на представяне, използвайки следната процедура:*
- а) представените активи и пасиви за всеки баланс (т.е. включително сравнителните данни) трябва да бъдат преизчислени по заключителния курс на датата на баланса;*
 - б) приходите и разходите за всеки отчет за приходите и разходите (т.е. включително сравнителните данни), трябва да бъдат преизчислени по курса на деня на сделката;*
 - и*
 - в) всички резултатни курсови разлики трябва да бъдат признати като отделен компонент на собствения капитал.*

40. По практически съображения често се използва курс, който е приблизително равен на курсовете на датите на сделките, например често се използва среден курс за периода за преизчисляване на приходните и разходните позиции. Но ако обменните курсове се колебаят значително, използването на среден курс за даден период е неподходящо.
41. Курсовите разлики, за които става въпрос в параграф 39, т. в) са в резултат на:
- а) преизчисляването на приходите и разходите по курсовете на датите на сделките и на активите и пасивите по заключителния курс. Такива курсови разлики произтичат както от приходни, така и от разходни позиции, признати като печалба или загуба и от тези, които са признати директно в собствения капитал.
 - б) преизчисляването на началното салдо на нетните активи по заключителния курс, който се различава от предишния заключителен курс.

Курсовите разлики не се признават в печалбата или загубата, защото промените в курсовете имат малък или нямат пряк ефект върху настоящите и бъдещи парични потоци от дейността. Когато курсовите разлики се отнасят до чуждестранно предприятие, което е консолидирано, но не е напълно собствено, натрупаните курсови разлики, произтичащи от преизчисляването и които могат да бъдат приписани на малцинствени участия, се разпределят по, и признават като част от малцинствени участия в консолидирания баланс.

42. ***Резултатите и финансовото състояние на дадено предприятие, чиято функционална парична единица е валута в свръхинфлационна икономика, трябва да бъдат преизчислени в различна валута на представяне, използвайки следните процедури:***

- а) ***всички суми (т.е. активи, пасиви, капиталови позиции, приходи и разходи, включително сравнителни данни), трябва да бъдат преизчислени по заключителния курс на датата на най-скорошния баланс, освен, че:***
- б) ***когато сумите са преизчислени във валутата на икономика, която не е свръхинфлационна, сравнителни суми трябва да бъдат тези, които са били представени като суми за текущата година в съответните финансови отчети за предходната година (т.е. некоригирани за последващите промени в нивото на цените или последващите промени в обменните курсове).***

43. ***Когато функционалната парична единица на дадено предприятие е валута на свръхинфлационна икономика, предприятието трябва да преизчисли финансовите си отчети в съответствие с МСС 29 Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики преди да приложи метода за преизчисляване, предвиден в параграф 42, с изключение на сравнителните суми, които се преизчисляват във валутата на икономика, която не е свръхинфлационна (вижте параграф 42, т. б). Когато икономиката престане да бъде свръхинфлационна и предприятието вече не преизчислява финансовите си отчети в съответствие с МСС 29, то трябва да използва като исторически стойности за преизчисляването във валутата на представянето сумите, преизчислени за нивото на цените към датата,***

когато предприятието е преустановило преизчисляването на своите финансови отчети.

Преизчисляване за чуждестранно предприятие

44. Параграфи 45 – 47, в допълнение към параграфи 38 – 43, се прилагат, когато резултатите и финансовото състояние на дадено чуждестранно предприятие се преизчисляват във валутата на представянето, така че чуждестранното предприятие да може да бъде включено във финансовите отчети на отчитащото се предприятие чрез консолидация, пропорционална консолидация или по метода на собствения капитал.
45. Включването на резултатите и финансовото състояние на дадено чуждестранно предприятие в тези на отчитащото предприятие следва нормалните процедури на консолидация, като например елиминирането на вътрешногрупови салда и вътрешногрупови сделки на дадено дъщерно предприятие (Вижте МСС 27 *Консолидирани и индивидуални счетоводни отчети* и МСС 31 *Счетоводно отчитане на дялове в съвместни предприятия*). Даден вътрешногрупов паричен актив (или пасив), бил той краткосрочен или дългосрочен, обаче не може да бъде елиминиран за сметка на съответния вътрешногрупов пасив (или актив), без да се покажат резултатите от движенията на обменния курс в консолидираните финансови отчети. Това е така, тъй като паричната позиция представлява ангажимент за конвертиране на една валута в друга и дава възможност за печалба или загуба за отчитащото се предприятие вследствие на валутните колебания. Съответно, в консолидираните финансови отчети на отчитащото се предприятие такава разлика от обменните курсове продължава да се признава като печалба или загуба или ако произтича от обстоятелствата, описани в параграф 32, тя се класифицира като собствен капитал до освобождаването от чуждестранното предприятие.
46. Когато финансовите отчети на чуждестранното предприятие се съставят към различна отчетна дата от тази на отчитащото се предприятие, чуждестранното предприятие често изготвя допълнителни отчети към същата дата като тази на финансовите отчети на отчитащото се предприятие. Когато това не се прави, МСС 27 допуска използването на финансови отчети, съставени към друга отчетна дата, при условие че разликата е не по-голяма от три месеца и се правят корекции за ефектите на всякакви значителни сделки или други събития, които се осъществяват между различните дати. В такъв случай, активите и пасивите на чуждестранното предприятие се преизчисляват по обменния курс от датата на баланса на чуждестранното предприятие. Правят се корекции за значителни промени в обменните курсове до датата на баланса на отчитащото се предприятие, в съответствие с МСС 27. Същият подход се използва при прилагането на метода на собствения капитал за асоциирани и съвместни предприятия и при прилагането на пропорционална консолидация за съвместни предприятия в съответствие с МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия* и МСС 31.
47. ***Всякаква репутация, възникнала при придобиването на чуждестранното предприятие и всякакви корекции по справедлива стойност, направени по отношение на балансовите стойности на активите и пасивите,***

възникнали при придобиването на такова чуждестранно предприятие, трябва да се третират като активи и пасиви на чуждестранното предприятие. Ето защо, те трябва да бъдат изразени във функционалната парична единица на чуждестранното предприятие и да бъдат преизчислени по заключителния курс в съответствие с параграфи 39 и 42.

Освобождаване от чуждестранно предприятие

48. *При освобождаване от чуждестранно предприятие кумулативната сума на курсовите разлики, които са били отсрочени в отделния компонент на собствения капитал и които се отнасят за това чуждестранно предприятие, трябва да бъдат признати в отчета за приходите и разходите, когато се признава печалбата или загубата от освобождаването.*
49. Едно предприятие може да се освободи от участието си в чуждестранно предприятие посредством продажба, ликвидация, изплащане на дяловия капитал или изоставяне на цялото предприятие или на част от него. Изплащането на дивидент е част от освобождаване само когато то представлява възвръщаемост на инвестицията, например, когато дивидентите се плащат от печалбите преди придобиването. В случай на частично освобождаване в печалбата или загубата се включва само пропорционалният дял от съответните натрупани курсови разлики. Намалението на балансовата стойност на чуждестранното предприятие не представлява частично освобождаване. Съответно, никаква част от отсрочената печалба или загуба от курсови разлики не се признава в момента на намаляването на стойността .

ДАНЪЧНИ ПОСЛЕДСТВИЯ ОТ ВСИЧКИ КУРСОВИ РАЗЛИКИ

50. Печалбите и загубите от сделки в чуждестранна валута и курсови разлики, възникващи при преизчисляването на резултатите и финансовото състояние на предприятието (включително на чуждестранно предприятие) в различна валута, могат да имат данъчни последиствия. По отношение на тези последиствия се прилага МСС 12 *Данъци върху дохода*.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

51. *В параграфи 53 и 55 – 57, препратките към „функционална парична единица”, се прилагат в случая на група, за функционалната парична единица на предприятието-майка.*
52. *Предприятието трябва да оповестява:*
- а) *сумата на курсовите разлики, призната в печалбата или загубата, с изключение на тези, произтичащи от финансови инструменти, оценени по справедлива стойност чрез печалбата или загубата в съответствие с МСС 39;*

и

- б) *нетни курсови разлики, класифицирани в отделен компонент от капитала и равнение на сумата на такива курсови разлики в началото и края на периода.*
53. *Когато валутата на представянето е различна от функционалната парична единица, този факт трябва да бъде посочен, заедно с оповестяването на функционалната парична единица и причината за използването на различна валута на представяне.*
54. *Когато е налице промяна във функционалната парична единица или на отчитащото се предприятие или на значително чуждестранно предприятие, този факт и причината за промяната във функционалната парична единица трябва да бъдат оповестени.*
55. *Когато предприятието представя своите финансови отчети във валута, която е различна от неговата функционална парична единица, то трябва да опише финансовите отчети като отговарящи на Международните стандарти за финансови отчети само ако те спазват всички изисквания на всеки приложим стандарт и всяко приложимо разяснение на тези стандарти, включително метода за преизчисляване, предвиден в параграфи 39 и 42.*
56. Понякога дадено предприятие представя финансовите си отчети или друга финансова информация във валута, която не е неговата функционална парична единица, без да отговаря на изискванията на параграф 55. Например, предприятието може да преобразува в друга валута само избрани позиции от финансовите си отчети. Или, предприятие, чиято функционална парична единица не е валута на свръхинфлационна икономика може да преобразува финансовите си отчети в друга валута чрез преизчисляването на всички позиции по най-скорошния заключителен курс. Такива преобразувания не са в съответствие с Международните стандарти за финансови отчети и се изискват оповестяванията, предвидени в параграф 57.
57. *Когато предприятието показва финансовите си отчети или друга финансова информация във валута, която е различна или от неговата функционална парична единица или от валутата му на представяне и не са спазени изискванията на параграф 55, то трябва:*
- а) ясно да идентифицира информацията като допълнителна информация, за да я разграничи от информацията, която отговаря на Международните стандарти за финансови отчети;*
 - б) да оповести валутата, в която е показана допълнителната информация;*
 - и*
 - в) да оповести функционалната парична единица на предприятието и използваните методи за преизчисляване за определяне на допълнителната информация.*

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОД

58. *Всяко предприятие трябва да прилага този международен счетоводен стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г.*

Насърчава се по-ранното прилагане. Ако дадено предприятие прилага този стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.

59. *Предприятието трябва да прилага параграф 47 без обратна сила за всички придобивания, осъществени след началото на финансовия отчетен период, в който настоящият стандарт е приложен за първи път. Допуска се прилагането на параграф 47 с обратна сила за по-ранни придобивания. За придобиване на чуждестранно предприятие, третирано без обратна сила, но което е осъществено преди датата, на която е приложен този стандарт за първи път, предприятието не трябва да преизчислява предходните години и съответно може, когато е подходящо, да третира корекциите на положителната репутация и на справедливата стойност, възникнали при такова придобиване по-скоро като активи и пасиви на предприятието, отколкото като активи и пасиви на чуждестранното предприятие. Ето защо, тези корекции на положителната репутация и справедливата стойност или вече са изразени във функционалната парична единица на предприятието или са непарични позиции в чуждестранна валута, които са отчетени като е използван курса към датата на придобиването.*
60. *Всички други промени, произтичащи в резултат от прилагането на настоящия стандарт трябва да бъдат отчетени в съответствие с изискванията на МСС 8 Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки.*

ОТМЯНА НА ДРУГИ ДОКУМЕНТИ

61. Настоящият стандарт заменя МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* (преработен през 1993 г.)
62. Настоящият стандарт заменя следните разяснения:
- а) ПКР 11- *Валута -капитализиране на загубите, възникващи от рязка обезценка на валутата;*
 - б) ПКР 19 - *Отчетна валута - оценяване и представяне на счетоводни отчети според МСС 21 и МСС 29*
 - и
 - в) ПКР 30 – *Отчетна валута – преминаване от валутата на измерване във валутата на представяне.*

ДОПЪЛНЕНИЕ

Изменения на други документи

Измененията в това допълнение трябва да бъдат прилагани за годишни периоди на или след 1 януари 2005 г. Ако дадено предприятие прилага този стандарт за по-ранен период, тези изменения ще важат за този по-ранен период.

A1. В МСС 7 *Отчети за паричните потоци*, параграфи 25 и 26 се изменят както следва:

25. ***Парични потоци, възникващи от сделки с чуждестранна валута трябва да се отчитат във функционалната парична единица на предприятието, чрез прилагането към сумата в чуждестранна валута обменния курс между функционалната парична единица и чуждестранната валута на датата на паричния поток.***
26. ***Паричните потоци на чуждестранно дъщерно предприятие трябва да бъдат преизчислявани по курсовете между функционалната парична единица и чуждестранната валута на датата на паричния поток.***

A2. МСС 12 *Данъци върху дохода* се изменя както е описано по-долу:

Параграф 1 от Въведението (сега номериран като параграф IN 2) се изменя както следва:

IN 2...

Освен това, има някои временни разлики, които не са времеви разлики, например тези временни разлики, които възникват, когато:

- а) непаричните активи и пасиви на дадено предприятие се оценяват в неговата функционална парична единица, но облагаемата печалба или данъчната загуба (оттук и данъчната основа на неговите непарични активи и пасиви се определя в различна валута;
- б) ...

Параграфи 41 и 62 се изменят както следва:

41. Непаричните активи и пасиви на дадено предприятие се оценяват в неговата функционална парична единица (Вижте МСС 21 *Ефектите от промените във валутните курсове*). Ако облагаемата печалба или данъчна загуба (оттук и данъчната основа на неговите непарични активи и пасиви) се определя в различна валута, промените в курса пораждат временни разлики в признатото отсрочено данъчно задължение (предмет на параграф 24) или данъчен актив. Полученият в резултат отсрочен данък се начислява или кредитира към печалбата или загубата (Вижте параграф 58).
62. Международните стандарти за финансови отчети изискват или допускат определени позиции да бъдат кредитирани или начислявани директно към собствения капитал. Примери за такива позиции са както следва:

...

- (в) курсови разлики, възникващи при преизчисляването на финансовите отчети на чуждестранно предприятие (Вижте МСС 21 *Ефектите от промените във валутните курсове*);

и

...

- A3. МСС 29 *Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики* се изменя, както е описано по-долу:

Параграф 1 се изменя както следва:

1. ***Настоящият стандарт трябва да бъде прилаган за индивидуалните финансови отчети, включително консолидираните финансови отчети на всяко предприятие, чиято функционална парична единица е валута при свръхинфлационна икономика.***

Параграф 8 се изменя както следва:

8. ***Финансовите отчети на дадено предприятие, чиято функционална парична единица е валута на свръхинфлационна икономика, независимо дали те се базират на подхода на историческата стойност или на подхода на текущата стойност, трябва да бъдат отчетени в единицата на оценяване, текущо прилагана към датата на баланса. Кореспондиращите данни за предишния период, изисквани от МСС 1 Представяне на финансови отчети и всяка информация по отношение на по-ранни периоди трябва също да бъдат отчетени в единицата, която е текущо прилагана към датата на баланса. С оглед на представянето на сравнителни суми в различна валута на представяне, се прилагат параграфи 42, б) и 43 на МСС 21 Ефекти от промените в обменните курсове (както е преработен през 2003 г.).***

Параграф 17 се изменя както следва:

17. Може да няма общ ценови индекс за периодите, за които се изисква преизчисляване на имоти, машини, съоръжения и оборудване по този стандарт. При тези обстоятелства, може да бъде необходимо да се използва приблизителна оценка, базирана, например на движенията на курса между функционалната парична единица и относително стабилна чуждестранна валута.

Параграф 23 се заличава.

Параграф 31 се изменя както следва:

31. Печалбата или загубата от нетната парична позиция се отчита в съответствие с параграфи 27 и 28.

Параграф 34 се изменя както следва:

34. Кореспондиращите данни за предишните отчетни периоди, независимо дали са базирани на подхода на историческата стойност или на подхода на текущата стойност, се преизчисляват чрез прилагането на общ ценови индекс, така че сравнителните финансови отчети да са представени в единицата на оценяване, текущо прилагана към края на отчетния период. Информацията, която се оповестява по отношение на по-ранни периоди също се изразява в единицата за оценяване, която е текуща към края на

отчетния период. За целите на представянето на сравнителни суми в различна валута на представяне, ще се прилагат параграфи 42, б) и 43 на МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* (преработен през 2003 г.)

Параграф 39 се изменя както следва:

39. ***Трябва да бъдат направени следните оповестявания:***

а) фактът, че финансовите отчети и кореспондиращите данни за предходни периоди са преизчислени за промените в общата покупателна способност на функционалната парична единица и в резултат, са отчетени по отношение на единицата за оценяване, която е текуща към датата на баланса;

A4. [Изменение, неприложимо за непотвърдени стандарти]

A5. [Изменение, неприложимо за непотвърдени стандарти]

A6. В МСС 38 Нематериални активи, параграф 107 се изменя както следва:

107. ***Финансовите отчети трябва да оповестяват следното за всеки клас нематериални активи, правейки разлика между вътрешно генерирани нематериални активи и други нематериални активи:***

...

д) равнение на балансовата стойност в началото и в края на периода, показващо:

...

7) нетни курсови разлики, възникнали при преизчисляването на финансовите отчети в различна валута на представяне и при преизчисляването на чуждестранно предприятие във валутата на представянето на отчитащото се предприятие;

и

...

A7. В МСС 41 Селско стопанство, параграф 50 се изменя както следва:

50. ***Предприятието трябва да представи равнение на промените в балансовата стойност на биологичните активи между началото и края на текущия период. Равнението трябва да включва:***

...

е) нетни курсови разлики, възникнали при преизчисляването на финансовите отчети в различна валута на представяне и при преизчисляването (превалутирането) на чуждестранна дейност във валутата на представяне на отчитащото се предприятие;

и

...

A8. ПКР-7 Въвеждане на еврото се изменя както е описано по-долу:

Параграф 4 се изменя както следва:

4. Това означава, че, по-специално:

- а) парични активи и пасиви в чуждестранна валута, получени в резултат на сделки трябва да продължат да бъдат преизчислявани във функционалната парична единица по заключителния курс. Всякакви получени в резултат курсови разлики трябва да бъдат признати като приходи или разходи незабавно, освен, че предприятието трябва да продължи да прилага съществуващата си счетоводна политика за положителни и отрицателни курсови разлики, свързани с хеджове на валутния риск на дадена прогнозна сделка.
- б) кумулативните курсови разлики, свързани с преизчисляването на финансовите отчети на чуждестранни предприятие, трябва да продължат да бъдат класифицирани като собствен капитал и трябва да бъдат признавани като приходи или разходи само при освобождаване от нетната инвестиция в чуждестранното предприятие.

Обявяването на датата на влизане в сила се изменя както следва:

Дата на влизане в сила: Това Разяснение влиза в сила на 1 юни 1998 г. Промените в счетоводните политики трябва да бъдат осчетоводявани съгласно изискванията на МСС 8.

A9. МСФО 1 *Приемане за първи път на Международни стандарти за финансови отчети* се изменя както е описано по-долу:

В Допълнение Б се добавят параграфи Б1А и Б1Б:

Б1А Предприятието няма нужда да прилага МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* с обратна сила за корекции на справедливата стойност и положителната репутация, произтичащи от бизнескомбинации, които са настъпили преди датата на преминаването към МСФО. Ако предприятието не прилага МСС 21 с обратна сила за тези корекции на справедливата стойност и положителната репутация, то трябва да ги третира по-скоро като активи и пасиви на предприятието, отколкото като активи и пасиви на придобиваното предприятие. Ето защо, тези корекции на справедливата стойност и положителната репутация са вече или изразени във функционалната парична единица на предприятието или са непарични позиции в чуждестранна валута, които се отчитат, използвайки курса, прилаган по предишните общоприети счетоводни принципи;

Б1Б Предприятието може да прилага МСС 21 с обратна сила за корекции на справедливата стойност и положителната репутация, произтичащи или от:

- а) всички бизнескомбинации, които са настъпили преди датата на преминаването към МСФО;
- или

- б) всички бизнескомбинации, които предприятието избере да преизчислява, за да спази МСС 22, както се допуска по параграф Б1 по-горе.

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 24

Оповестяване на свързани лица

РЕЗЮМЕ	Параграфи
Цел	1
Обхват	2 – 4
Цел на оповестяванията на свързани лица	5 – 8
Определения	9 – 11
Оповестяване	12 – 22
Дата на влизане в сила	23
Отмяна на МСС 24 (преработен 1994 г.)	24

Този преработен стандарт заменя МСС 24 (преработен 1994 г.) *Оповестяване на свързани лица* и трябва да се прилага за годишните периоди, започващи на и след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане.

ЦЕЛ

1. Целта на този стандарт е да се гарантира, че финансовите отчети на дадено предприятие съдържат оповестяването, необходимо, за да се обърне внимание на възможността неговото финансово състояние и печалбата и загубата да са били повлияни от наличието на свързани лица и от сделки и неизплатени салда на такива лица.

ОБХВАТ

2. *Този стандарт трябва да се прилага при:*
 - а) *идентифициране на взаимоотношения и сделки на свързани лица;*
 - б) *идентифициране на неизплатени салда между дадено предприятие и неговите свързани лица;*
 - в) *идентифициране на обстоятелствата, при които се изисква оповестяване на позициите в а) и б);*
и
 - г) *определяне на оповестяването, което трябва да бъде направено за тези позиции.*
3. *Този стандарт изисква оповестяване на сделки и неизплатени салда на свързани лица в индивидуалните финансови отчети на предприятието-майка, на съдружника или инвеститора, представени в съответствие с МСС 27 Консолидирани и индивидуални счетоводни отчети.*

4. Сделките и неизплатените салда на свързани лица с други предприятия в дадена група се оповестяват във финансовите отчети на предприятието. Вътрешногруповите сделки и неизплатени салда на свързани лица се елиминират при изготвянето на консолидираните финансови отчети на групата.

ЦЕЛ НА ОПОВЕСТЯВАНЕТО НА СВЪРЗАНИ ЛИЦА

5. Взаимоотношенията между свързани лица са нормална характеристика на търговията и стопанската дейност. Например предприятията често осъществяват отделни части от дейността си посредством дъщерни предприятия, съвместни предприятия и асоциирани предприятия. При тези обстоятелства, възможността на предприятието да повлияе на финансовата и оперативна политика на предприятието, в което е инвестирано, чрез наличието на контрол, съвместен контрол или значително влияние.
6. Взаимоотношението между свързаните лица може да повлияе върху печалбата или загубата или финансовото състояние на дадено предприятие. Свързаните лица могат да сключват сделки, каквито не биха сключили несвързани лица. Например, предприятие, което продава стоки на предприятието-майка по себестойност може да не продава същите при тези условия на друг клиент..
7. Резултатите от дейността и финансовото състояние на предприятието могат да бъдат повлияни от взаимоотношение на свързаните лица дори и без наличие на сделки между свързаните лица. Самото наличие на взаимоотношението може да се окаже достатъчно, за да повлияе на сделките на отчитащото се предприятие с други лица. Например, едно дъщерно предприятие може да прекрати взаимоотношенията си с търговски партньор в случай на придобиване от страна на предприятието-майка на съдъщерно предприятие, упражняващо същата дейност като бившия търговски партньор. Или пък една от страните може да се въздържа от действие вследствие на значителното влияние на друга - например, предприятието-майка може да разпорежи на свое дъщерно предприятие да не се занимава с изследователска и развойна дейност.
8. Поради тези причини, осведомеността за сделки, неизплатени салда и взаимоотношения на свързани лица може да повлияе на преценките за операциите на дадено предприятие от страна на потребителите на финансовите отчети, включително преценките на рисковете и възможностите, пред които е изправено предприятието.

ДЕФИНИЦИИ

9. *В този стандарт се използват следните дефиниции с посочените значения:*

Свързано лице: едно лице се счита за свързано с предприятието, когато:

- а) пряко или непряко посредством един или повече посредници, лицето:*
- 1) контролира, е контролирано или е под общ контрол с предприятието (тук се включват предприятия-майки, дъщерни предприятия и съдъщерни предприятия);*

- 2) *има участие в предприятието, което му осигурява значително влияние върху предприятието;*
или
- 3) *има съвместен контрол върху предприятието;*
- б) *лицето е асоциирано предприятие (както е дефинирано в МСС 28 Инвестиции в асоциирани предприятия) на предприятието;*
- в) *лицето е съвместно предприятие, в което предприятието е съдружник (вижте МСС 31 Дялове в съвместни предприятия);*
- г) *лицето е член на главния ръководен персонал на предприятието или неговото предприятие-майка;*
- д) *лицето е близък член на семейството на някое от физическите лица, упоменати в т. а) или г);*
- е) *лицето е предприятие, което е контролирано, съвместно контролирано или под значителното влияние на, или на което пряко или косвено принадлежат значителен брой акции с право на глас в такова предприятие, всяко физическо лице, упоменато в т. г) или д);*
или
- ж) *лицето представлява фонд за доходите след напускане на наетите лица на предприятието, или на някое предприятие, което е свързано лице с предприятието.*

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

Близки членове на семейството на дадено физическо лице са тези членове на семейството, от които може да се очаква, че ще повлияят, или ще бъдат повлияни от това физическо лице при търговските си сделки с предприятието. Същите могат да включват:

- а) *домашния партньор и децата на физическото лице;*
- б) *децата на домашния партньор на физическото лице;*
и
- в) *лицата на издръжка на физическото лице или на домашния му партньор;*

Възнаграждението обхваща всички доходи на наети лица (както е дефинирано в МСС 19 Доходи на наети лица), включително доходи на наети лица, за които се прилага МСФО 2 Плащане под формата на акции. Доходи на наети лица са всички форми на възнаграждение, плащано, платимо или предоставяно от предприятието, или от името на предприятието, в замяна срещу услугите предоставяни на предприятието. То включва и това възнаграждение, плащано от името на предприятието-майка по отношение на предприятието. Възнаграждението обхваща:

- а) *Краткосрочни доходи на наети лица, като например надници, заплати и вноски за социално осигуряване, платен годишен отпуск и отпуск по болест, участие в разпределението на печалбата и премии (ако са платими в рамките на дванадесет месеца от края на периода) и непарични доходи (като например, медицинско обслужване,*

- жилища, автомобили и безплатни или субсидирани стоки или услуги) за наети лица към съответния момент;*
- б) доходи след напускане, например пенсии, други пенсионни доходи, застраховка живот след напускане и медицинско обслужване след напускане;*
 - в) други дългосрочни доходи на наети лица, включително допълнителни отпуски за дългогодишен трудов стаж или отпуск за празнични дни, юбилейни и други възнаграждения за прослужен дългогодишен стаж; дългосрочни доходи за нетрудоспособност и ако те не се плащат изцяло в срок от дванадесет месеца след края на периода, участие в разпределението на печалбата, премии и отсрочени компенсации;*
 - г) доходи при прекратяване на трудовите правоотношения;*
и
 - д) плащане под формата на акции.*

Контролът е правото да се управлява финансовата и оперативна политика на предприятието, така че да се получат изгоди от неговите дейности. Съвместният контрол представлява договорно организирано споделяне на контрола върху стопанска дейност.

Ключов управленски персонал са онези лица, които имат пълномощия и носят отговорност за планирането, направляването и контролирането на дейността на предприятието, пряко или непряко, включително всеки директор (независимо дали е изпълнителен или другояче) на предприятието.

Значително влияние е правомощието за участие в решенията, свързани с финансовата и оперативната политика на дадено предприятие, но не и контрол върху тази политика. Значително влияние може да се постигне по силата на дялово участие, устав или договор.

При разглеждането на всяко евентуално взаимоотношение между свързани лица вниманието следва да се съсредоточи върху същността на взаимоотношението, а не само върху юридическата му форма.

11. В контекста на настоящия стандарт, изброените по-долу не се считат непременно за свързани лица:
- а) две предприятия само защото имат общ директор или друг член на ключовия ръководен персонал, въпреки изискванията на точки г) и е) в определението за „свързано лице”;
 - б) двама съдружници в съвместно предприятие, само защото споделят съвместен контрол върху едно съвместно предприятие.
 - в)
 - 1) предоставящите финансиране организации;
 - 2) професионалните съюзи;
 - 3) предприятията за обществени услуги;
 - и*
 - 4) държавните ведомства и агенции,Единствено по силата на нормалните им взаимоотношения с предприятието (въпреки че те могат да ограничат свободата на действие

на предприятието или да участват в процеса на вземане на решения от предприятието);

и

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

ОПОВЕСТЯВАНЕ

12. *Взаимоотношенията между предприятията майки и дъщерните предприятия трябва да бъдат оповестявани, независимо от това дали е имало сделки между тези свързани лица или не. Дадено предприятие трябва да оповести името на неговото предприятие-майка и ако е различно, най-главното контролиращо лице. Ако нито предприятието, което се явява майка за това предприятие, нито най-главното контролиращо лице не изготвя финансови отчети, предоставяни за публично ползване, името на следващото по старшинство предприятие - майка, което прави това, трябва също да бъде оповестено.*
13. За да се даде възможност на потребителите на финансовите отчети да сформират своите виждания за последствията от взаимоотношенията между свързаните лица върху дадено предприятие, уместно е да се оповести взаимоотношението между свързаните лица, когато е налице контрол, независимо от това дали е имало сделки между свързаните лица.
14. Идентифицирането на взаимоотношенията между свързани лица между предприятията майки и техните дъщерни предприятия е в допълнение към изискванията за оповестяване в МСС 27, МСС 28 и МСС 31, които изискват подходящо изброяване и описание на значителните инвестиции в дъщерни предприятия, асоциирани предприятия и съвместно контролирани предприятия.
15. Когато нито предприятието, което се явява майка за това предприятие, нито най-главното контролиращо лице не изготвя финансови отчети, предоставяни за публично ползване, предприятието оповестява името на следващото по старшинство предприятие - майка, което прави това. Следващото по старшинство предприятие – майка е първото предприятие – майка в групата над непосредственото предприятие – майка, което изготвя консолидирани финансови отчети на разположение за публично ползване.
16. *Дадено предприятие трябва да оповести възнаграждението на ключовия ръководен персонал общо и за следните категории:*
- а) краткосрочни доходи на наети лица;*
 - б) доходи след напускане;*
 - в) други дългосрочни доходи;*
 - г) доходи при прекратяване на трудовото правоотношение;*
- и*
- д) плащане под формата на акции.*
17. *Ако е имало сделки между свързани лица, предприятието трябва да оповести естеството на взаимоотношението между свързаните лица, както и информацията за сделките и наличните салда, необходими, за да се разбере потенциалния ефект на взаимоотношението върху финансовите*

отчети. Тези изисквания за оповестявания са в допълнение към изискванията в параграф 16 за оповестяване на възнаграждението на ключовия ръководен персонал. Като минимум оповестяванията трябва да включват следното:

- а) сумата на сделките;*
- б) сумата на наличните салда и:*
 - 1) техните условия, включително дали са обезпечени и естеството на насреещната престация, която трябва да бъде предоставена при уреждането;*
 - и*
 - 2) подробности за всякакви дадени или получени гаранции;*
- в) провизии за съмнителни дългове, свързани със сумата на наличните салда;*
- и*
- г) разходът, признат по време на периода по отношение на лошите или съмнителните дългове, дължими от свързани лица.*

18. *Оповестяванията, изисквани от параграф 17 трябва да се правят отделно за всяка от следните категории:*

- а) предприятието майка;*
- б) предприятията със съвместен контрол или значително влияние върху предприятието;*
- в) дъщерните предприятия;*
- г) асоциираните предприятия;*
- д) съвместните предприятия, в което предприятието е съдружник;*
- е) ключовият ръководен персонал на предприятието или на неговото предприятие-майка;*
- и*
- ж) други свързани лица.*

19. Класификацията на сумите, които представляват задължения и вземания на свързани лица в различните категории, както се изисква в параграф 18 е разширение на изискването за оповестяване в МСС 1 *Представяне на финансовите отчети* за информацията, която трябва да бъде представена или в баланса или в приложенията. Категориите се разширяват, за да предоставят по-пълнен анализ на салдата на свързаните лица и се прилагат за сделките между свързаните лица.

20. По-долу са дадени примери за сделки, които трябва да бъдат оповестени, ако същите са със свързано лице:

- а) покупките и продажбите на стоки (готова продукция или незавършено производство);*
- б) покупки или продажби на имущество и други активи;*
- в) предоставяне или получаване на услуги;*
- г) лизинги;*
- д) трансфери на изследователска и развойна дейност;*
- е) трансфери по лицензни споразумения;*
- ж) трансфери по финансови договорености (включително заеми и парични или непарични вноски в собствен капитал);*
- з) предоставяне на гаранции или залог;*
- и*

- и) уреждане на задължения от името на предприятието или от предприятието от името на друго лице.
21. Оповестявания, за това че са направени сделки между свързани лица при условия, равностойни на тези, които преобладават при преки сделки, само ако тези условия могат да бъдат доказани.
22. *Позиции от подобен характер могат да бъдат оповестени в съвкупност, освен когато е необходимо отделно оповестяване за разбирането на последствията от сделките между свързани лица за финансовите отчети на предприятието.*

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

ОТМЯНА НА МСС 24 (ПРЕФОРМАТИРАН ПРЕЗ 1994 г.)

41. Настоящият стандарт заменя МСС 24 *Оповестяване на свързани лица* (Преформатиран през 1994 г.).

ДОПЪЛНЕНИЕ

Изменение на МСС 30

Това изменение в настоящото Допълнение трябва да бъде прилагано за годишни периоди започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако дадено предприятие приложи този стандарт за по-ранен период, то трябва да приложи тези изменения за такъв по-ранен период.

A1. В МСС 30 *Оповестявания в счетоводните отчети на банки и сходни финансови институции*, параграф 58 се изменя както следва:

58. Когато една банка е сключила сделки със свързани с нея лица, подходящо е да се оповести естеството на взаимоотношенията със свързаното лице, както и информация за сделките и наличните салда, необходими за по-доброто разбиране на потенциалните последствия на взаимоотношението върху финансовите отчети на банката. Оповестяванията се правят в съответствие с МСС 24 и включват оповестявания, отнасящи се до кредитната политика на банката по отношение на свързани с нея лица и по отношение на сделката със свързаните лица, размерът, включен в:
- а) ...

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 27

Консолидирани и индивидуални финансови отчети

РЕЗЮМЕ	Параграфи
Обхват	1 – 3
Определения	4 – 8
Представяне на консолидирани финансови отчети	9 – 11
Обхват на консолидираните финансови отчети	12 – 21
Консолидационни процедури	22 – 36
Отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия, съвместно контролирани предприятия и в асоциирани предприятия в индивидуални финансови отчети	37 – 39
Оповестяване	40 – 42
Дата на влизане в сила	43
Отмяна на други документи	44 – 45

Този преработен стандарт заменя МСС 27 (преработен 2000 г.) *Консолидирани счетоводни отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия* и трябва да се прилага за годишните периоди, започващи на и след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане.

ОБХВАТ

- Този стандарт трябва да бъде прилаган при изготвянето и представянето на консолидирани финансови отчети за група предприятия под контрола на предприятие-майка.***
- Този стандарт не третира методите за счетоводното отчитане на бизнескомбинации и влиянието им върху консолидацията, включително и възникващата в резултат на бизнескомбинации репутация (виж МСС 22 *Бизнескомбинации*);
- Този стандарт трябва да се прилага също така и при счетоводното отчитане на инвестициите на дъщерни предприятия, съвместно контролирани предприятия и в асоциирани предприятия, когато предприятието избере или трябва по местните наредби да представи индивидуални финансови отчети.***

ДЕФИНИЦИИ

- В този стандарт се използват следните дефиниции с посочените значения:***

Консолидирани финансови отчети са финансовите отчети на дадена група, представена като тези на един икономически субект.

Контролът е правото да се управлява финансовата и оперативна политика на предприятието, така че да се получат изгоди от неговите дейности.

Методът на себестойността е метод за счетоводно отчитане на инвестиция, при който инвестицията се признава по себестойност. Инвеститорът признава прихода от инвестицията само доколкото той получава разпределенията от натрупаните печалби на предприятието, в което е инвестирал, възникнали след датата на придобиването. Разпределенията, получени в превишение на тези печалби се разглеждат като възстановяване на инвестицията и се признават като намаление на себестойността на инвестицията.

Групата представлява предприятието-майка и всички негови дъщерни предприятия.

Малцинствено участие е онази част от печалбата или загубата и нетните активи на дадено дъщерно предприятие, която може да се отнесе към участията в собствения капитал, които не са притежание, пряко или косвено чрез дъщерните предприятия, на предприятието - майка.

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

Индивидуални финансови отчети са тези, които се представят от предприятие майка, инвеститор в асоциирано предприятие или съдружник в съвместно контролирано предприятие, в което инвестициите се отчитат по-скоро на базата на пряко участие в капитала, отколкото на базата на отчетените резултати и нетните активи на предприятията, в които е инвестирано.

Дъщерно предприятие е предприятие, включително некорпоратирано предприятие, например съдружие, което е контролирано от друго предприятие, известно като предприятие майка.

5. *Предприятие-майка или негово дъщерно предприятие може да бъде инвеститор в асоциирано предприятие или съдружник в съвместно контролирано предприятие. В такива случаи, също се изготвят консолидирани финансови отчети в съответствие с този стандарт, за да се спази МСС 28 Инвестиции в асоциирани предприятия и МСС 31 Дялове в съвместни предприятия.*
6. *За дадено предприятие, разгледано в параграф 5, индивидуални финансови отчети са тези, които са изготвени и представени в допълнение към финансовите отчети, упоменати в параграф 5. Индивидуални финансови отчети не трябва да се прилагат към, или да придружават тези отчети.*
7. *Финансовите отчети на предприятие, което няма участие в дъщерно предприятие, асоциирано предприятие или не съдружник в съвместно контролирано предприятие, не са индивидуални финансови отчети.*

8. *Предприятие-майка, което е освободено в съответствие с параграф 10 от представянето на консолидирани финансови отчети може да представя индивидуални финансови отчети като негови единствени финансови отчети.*

ПРЕДСТАВЯНЕ НА КОНСОЛИДИРАНИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

9. *Предприятие – майка, различно от предприятието-майка, разгледано в параграф 10, трябва да представя консолидирани финансови отчети, в които консолидира своите инвестиции в дъщерни предприятия в съответствие с този стандарт.*
10. *Предприятието - майка не е необходимо да представя консолидирани финансови отчети, ако и само ако:*
- а) Самото предприятие – майка е изцяло притежавано дъщерно предприятие, или е частично притежавано дъщерно предприятие на друго предприятие и неговите други собственици, включително тези, които иначе нямат право на глас, са информирани за, и не възразяват срещу това предприятието - майка да не представя консолидирани финансови отчети;*
 - б) Дългови или капиталови инструменти на предприятието – майка не се търгуват на публичен пазар (вътрешна или чуждестранна фондова борса или извънборсов пазар, включително на местни и регионални пазари);*
 - в) Предприятието – майка не е подало, нито е в процес на подаване на своите финансови отчети пред комисията за ценни книжа или друга регулаторна организация с оглед емитирането на някой клас инструменти на публичен пазар;*
и
 - г) Предприятието, което е най-главно или междинно предприятие-майка за предприятието - майка изготвя консолидирани финансови отчети, които са на разположение за публично ползване, отговарящи на Международните стандарти за финансови отчети.*
11. *Предприятието – майка, което избере в съответствие с параграф 10 да не представя консолидирани финансови отчети и представя само индивидуални финансови отчети, спазва параграфи 37 – 42.*

ОБХВАТ НА КОНСОЛИДИРАНИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

12. *Консолидираните финансови отчети трябва да обхващат всички дъщерни предприятия на предприятието – майка, освен тези упоменати в параграф 16.*
13. *Приема се, че съществува контрол, когато предприятието - майка притежава пряко или косвено чрез дъщерни предприятия повече от половината от гласовете в едно предприятие, освен в изключителни случаи, когато може недвусмислено да се докаже, че подобно притежание не*

означава наличие на контрол. Приема се също, че контрол съществува и тогава, когато предприятието - майка притежава половината или по-малко от половината от правата на глас в предприятието, когато то: ()*

- а) контролира повече от половината от правата на глас по силата на договореност с други инвеститори;
 - б) притежава властта да управлява финансовата и оперативната политика на предприятието по силата на устав или споразумение;
 - в) притежава властта да назначава или освобождава мнозинството от членовете на съвета на директорите или равностоен управленски орган и да контролира предприятието чрез този съвет или орган;
или
 - г) притежава властта да подава мнозинството от гласовете на събранията на съвета на директорите или на равностойния ръководен орган и контролът на предприятието е чрез този съвет или орган.
14. Предприятието може да притежава варианти на акции, кол опции по акции, дългови или капиталови инструменти, които са конвертируеми в обикновени акции, или други сходни инструменти, които имат потенциалната възможност, ако бъдат упражнени или конвертирани, да дадат на предприятието правото на глас или да намалят правото на глас на другата страна, върху финансовата политика и политиката по дейността на другото предприятие (потенциални права на глас). Наличието и действието на потенциални права на глас, които са текущо упражняеми или конвертируеми, включително потенциални права на глас, държани от друго предприятие, се разглеждат, когато се преценява дали дадено предприятие има властта да управлява финансовата политика и политиката по отношение на дейността на друго предприятие. Потенциалните права на глас не са текущо упражняеми или конвертируеми, когато, например те не могат да бъдат упражнени или конвертирани до една бъдеща дата или до настъпването на едно бъдещо събитие.
15. При преценката дали потенциалните права на глас допринасят за контрола, предприятието проучва всички факти и обстоятелства (включително условията за упражняване на потенциалните права на глас и всякакви други договорни споразумения, независимо дали се разглеждат индивидуално или в комбинация), които оказват влияние върху потенциалните права на глас, с изключение на намерението на ръководството и финансовата възможност за упражняване или конвертиране.
16. **Дадено дъщерно предприятие трябва да бъде изключено от консолидация, когато има доказателство, че а) има намерение контролът да бъде временен, защото дъщерното предприятие е придобито и се държи изключително с цел освобождаване от него в рамките на дванадесет месеца от придобиването и б) ръководството активно търси купувач. Инвестициите в такива дъщерни предприятия трябва да бъдат класифицирани като държани за търгуване и да се отчитат в съответствие с МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване.**

* Вижте също ПКР-12 Консолидация.- предприятия със специална цел

17. Когато дадено предприятие, което преди това е било изключено от консолидация в съответствие с параграф 16 не е освободено в рамките на дванадесет месеца, то трябва да бъде консолидирано от датата на придобиването (Вижте МСС 22). Финансовите отчети за периодите от придобиването трябва да бъдат преизчислени.
18. По изключение, предприятието може да е намерило купувач за дъщерно предприятие, изключено от консолидация в съответствие с параграф 16, но може да не е приключило продажбата в рамките на дванадесет месеца от придобиването, поради необходимостта от одобрение от страна на регулативните или други органи. Не се изисква предприятието да консолидира такова дъщерно предприятие, ако продажбата е в процес на извършване на датата на баланса и няма причина да се счита, че тя няма да бъде приключена в скоро време след датата на баланса.
19. Дадено дъщерно предприятие не се изключва от консолидация просто, защото инвеститорът е организация за рисков капитал, инвестиционен фонд, общ инвестиционен тръст фонд или подобно предприятие.
20. Дадено предприятие не се изключва от консолидация, защото неговите стопански дейности не са сходни с тези на другите предприятия в рамките на групата. Подходяща информация се предоставя чрез консолидирането на такива дъщерни предприятия и оповестяването на допълнителна информация в консолидираните финансови отчети за различните стопански дейности на дъщерните предприятия. Например, оповестяванията изисквани от МСС 14 *Отчитане по сектори* спомагат за разясняването на значението на различните стопански дейности в рамките на групата.
21. Предприятието-майка губи контрол, когато загуби властта си да управлява финансовата политика и политиката по дейността на предприятие, в което е инвестирало, за да получава изгоди от своите дейности. Загубата на контрол може да настъпи с или без промяна на абсолютните и относителни нива на собственост. Тя може да настъпи, например, когато дадено дъщерно предприятие стане обект на контрол на правителството, съда, администратор или регулативен орган. Това може също да настъпи и в резултат на договорно споразумение.

КОНСОЛИДАЦИОННИ ПРОЦЕДУРИ

22. При изготвянето на консолидираните финансови отчети, финансовите отчети на предприятието - майка и тези на дъщерните предприятия се обединяват ред по ред, като позициите на активите, пасивите, капитала, дохода и разходите се сумират. За да могат консолидираните финансови отчети да представят финансова информация за групата така, сякаш тя е за една икономическа единица, трябва да се предприеме следното:
 - а) елиминира се балансовата стойност на инвестицията на предприятието - майка във всяко от дъщерните предприятия и делът на предприятието-майка в капитала на всяко от дъщерните предприятия (Вижте МСС 22,

който също така обяснява третирането на всяка една резултатна репутация);

- б) определя се малцинственото участие в печалбата и загубата на консолидираните дъщерни предприятия за отчетния период;
и
 - в) определя се малцинственото участие в нетните активи на консолидираните дъщерни предприятия отделно от акционерния капитал предприятието – майка в тях; малцинственото участие в нетните активи се състои от:
 - 1) сумата на тези малцинствени участия към датата на първоначалното обединяване, изчислена в съответствие с МСС 22;
и
 - 2) дела на малцинственото участие от измененията в капитала след датата на обединяването.
23. Когато са налице потенциални права на глас, пропорциите в печалбата или загубата и измененията в собствения капитал, разпределени между предприятието-майка и малцинствените участия се определят на базата на настоящите участия в собствеността и не отразяват евентуалното упражняване или конвертиране на потенциалните права на глас.
24. ***Вътрешногруповите салда и сделки, приходите и разходите, се елиминират изцяло.***
25. Вътрешногруповите салда и сделки, включително и приходите, разходите и дивидентите, се елиминират изцяло. Печалбите и загубите, получени в резултат на вътрешногрупови сделки, които се признават в активите, като например материални запаси и дълготрайни активи, се елиминира изцяло. Вътрешногруповите загуби могат да показва обезценка, която изисква признаване в консолидираните финансови отчети. МСС 12 *Данъци върху дохода* се прилага за временните разлики, които възникват при елиминирането на печалбите и загубите, получени в резултат от вътрешногрупови сделки.
26. ***Финансовите отчети на предприятието-майка и на неговите дъщерни предприятия, които се използват при изготвянето на консолидираните финансови отчети, трябва да бъдат съставяни към една и съща отчетна дата. Когато датите на отчетите на предприятието-майка и на дъщерното предприятие са различни, за целите на консолидирането дъщерното предприятие изготвя допълнителни финансови отчети към същата дата както на финансовите отчети на предприятието-майка, освен, ако няма възможност това да бъде направено.***
27. ***Когато, в съответствие с параграф 26, финансовите отчети на дъщерното предприятие, използвани при изготвянето на консолидирани финансови отчети, се изготвят към отчетна дата, която е различна от тази на предприятието-майка, трябва да бъдат направени корекции за последствията на значителни сделки или събития, които се осъществяват между тази дата и датата на финансовите отчети на предприятието-***

майка. Във всеки случай, разликата между датата на отчетите на дъщерното предприятие и тази на предприятието-майка не трябва да превишава три месеца. Продължителността на отчетните периоди и каквито и да било разлики в отчетните дати трябва да бъдат едни и същи от един отчетен период към друг отчетен период.

28. *Консолидираните финансови отчети трябва да се изготвят като се използва една и съща счетоводна политика спрямо сходни сделки и други събития, станали при сходни обстоятелства.*
29. *Ако член на групата прилага счетоводна политика, различна от прилаганата в консолидираните финансови отчети, спрямо сходни сделки и събития, станали при сходни обстоятелства, при изготвянето на консолидираните финансови отчети се прилагат подходящи преизчисления по отношение на финансовите отчети на този член.*
30. Приходите и разходите на дадено дъщерно предприятие се включват в консолидираните финансови отчети от датата на придобиването му, както е дефинирано в МСС 22. Приходите и разходите на дъщерно предприятие, се включват в консолидираните финансови отчети до датата, на която предприятието-майка престава да упражнява контрол върху дъщерното предприятие. Разликата между постъпленията в резултат на освобождаването на дъщерното предприятие и балансовата му стойност към датата на освобождаването му, включително кумулативната сума от всякакви валутни разлики, които се отнасят до дъщерното предприятие, признати в собствения капитал в съответствие с МСС 21 *Ефекти от промените във валутните курсове*, се признава в консолидирания отчет за приходите и разходите при освобождаването на дъщерното предприятие.
31. *Инвестиция в предприятие, трябва да бъде отчитана в съответствие с МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване от датата, на която е престанало да бъде дъщерно предприятие, при условие че не станало асоциирано предприятие, както е дефинирано в МСС 28 или съвместно контролирано предприятие, както е описано в МСС 31.*
32. *Балансовата стойност на инвестицията към датата, на която предприятието престава да бъде дъщерно предприятие, трябва да се разглежда като себестойност при първоначалното оценяване на даден финансов актив в съответствие с МСС 39.*
33. *Малцинствените участия трябва да бъдат представени в консолидирания баланс в рамките на собствения капитал, отделно от акционерния капитал на предприятието - майка. Малцинствените участия в печалбите и загубите на групата също така се оповестят отделно.*
34. Печалбата или загубите се приписват на акционерите на предприятието-майка и на малцинствените участия. Тъй като и двете са собствен капитал, сумата, приписана на малцинствените участия не е приход или разход.

35. Загубите, приложими за малцинството в едно консолидирано дъщерно предприятие могат да превишават малцинствените участия в собствения капитал на дъщерното предприятие. Превишението и всякакви по-нататъшни загуби, приложими за малцинството, се разпределят по малцинствените участия, освен, доколкото малцинството има обвързващо задължение и може да направи допълнителна инвестиция, за да покрие загубите. Ако впоследствие дъщерното предприятие отчете печалби, тези печалби се разпределят по малцинственото участие докато малцинственият дял от разпределените преди това загуби в мнозинството, бъде възстановен.
36. Ако дадено дъщерно предприятие има в обръщение привилегировани кумулативни акции, които се държат от малцинствени участия и са класифицирани като собствен капитал, предприятието-майка изчислява своя дял от печалбите или загубите, след като бъдат извършени преизчисления по отношение на дивидентите от такива акции, независимо от това дали дивиденди са били обявявани или не.

**СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА ИНВЕСТИЦИИ В ДЪЩЕРНИ ПРЕДПРИЯТИЯ,
СЪВМЕСТНО КОНТРОЛИРАНИ ПРЕДПРИЯТИЯ И АСОЦИИРАНИ
ПРЕДПРИЯТИЯ В ИНДИВИДУАЛНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ**

37. *Когато се изготвят индивидуални финансови отчети, инвестициите в дъщерни предприятия, съвместно контролирани предприятия и асоциирани предприятия трябва да бъдат осчетоводявани или:*
- а) по себестойност*
 - или*
 - б) в съответствие с МСС 39.*
- Същото счетоводно отчитане трябва да бъде прилагано за всяка категория инвестиции.*
38. Настоящият стандарт не разпорежда кои предприятия да изготвят индивидуални финансови отчети, предоставяни за публично ползване. Параграфи 37 и 39 – 42 се прилагат, когато дадено предприятие изготвя индивидуални финансови отчети, които отговарят на Международните стандарти за финансови отчети. Предприятието изготвя също и консолидирани финансови отчети, предоставяни за публично ползване както се изисква от параграф 9, освен ако не е приложимо освобождаването, предвидено в параграф 10.
39. *Инвестициите в съвместно контролирани предприятия и асоциирани предприятия, които се отчитат в съответствие с МСС 39 в консолидирани финансови отчети, трябва да се отчитат по същия начин в индивидуалните финансови отчети на инвеститорите.*

ОПОВЕСТЯВАНЕ

40. *В консолидираните финансови отчети трябва да се правят следните оповестявания:*
- а) фактът, че дадено дъщерно предприятие не е консолидирано в съответствие с параграф 16;*
 - б) [Отпада]*
 - в) естеството на взаимоотношението между предприятието-майка и дадено дъщерно предприятие, когато предприятието-майка не притежава пряко или косвено чрез дъщерни предприятия повече от половината от акциите с право на глас;*
 - г) причините, поради които притежаването пряко или косвено чрез дъщерни предприятия на повече от половината от акциите с право на глас или на потенциалното право на глас на дадено предприятие, в което е инвестирано, не представлява контрол;*
 - д) отчетната дата на финансовите отчети на дадено дъщерно предприятие, когато подобни финансови отчети се използват за изготвянето на консолидирани финансови отчети и са към отчетната дата или за период, който е различен от този на предприятието-майка и основанието за използването на различна отчетна дата или период;*
и
 - е) естеството и степента на всякакви значителни ограничения (например, от споразумения по заеми или регулаторни изисквания) върху възможността на дъщерните предприятия да прехвърлят средства на предприятието-майка под формата на парични дивиденди или да погасяват заеми или аванси.*
41. *Когато се изготвят индивидуални финансови отчети за предприятие-майка, което, в съответствие с параграф 10 избере да не изготвя консолидирани финансови отчети, тези индивидуални финансови отчети трябва да оповестяват:*
- а) факта, че финансовите отчети са индивидуални финансови отчети; че е използвано освобождаване от консолидация; името и страната на учредяването или резидентността на предприятието, чийто консолидирани финансови отчети, които отговарят на Международните стандарти за финансови отчети, са били изготвени за публично ползване; и адреса, където могат да бъдат получени тези консолидирани финансови отчети;*
 - б) списък на значителни инвестиции в дъщерни предприятия, съвместно контролирани предприятия и асоциирани предприятия, включително името, страната на учредяване или резидентността,*

дяловото участие в собствеността и ако е различно, частта на държаните акции с право на глас;

и

- в) описание на метода, използван за счетоводно отчитане на инвестициите, изброени в т. б).*

42. *Когато дадено предприятие-майка (различно от предприятие-майка, разгледано в параграф 41), съдружник с участие в съвместно контролирано предприятие или инвеститор в асоциирано предприятие изготви индивидуални финансови отчети, тези индивидуални финансови отчети трябва да оповестяват:*

- а) фактът, че отчетите са индивидуални финансови отчети и причините, поради които тези отчети са изготвени, ако не се изисква по закон;*

- б) Списък на значителните инвестиции в дъщерни предприятия, съвместно контролирани предприятия и асоциирани предприятия, включително името, страната на учредяване или резидентността, дяловото участие в собствеността и, ако е различно, частта на държаните акции с право на глас;*

и

- в) описание на метода, използван за счетоводно отчитане на инвестициите, изброени в т. б).*

и трябва да идентифицира финансовите отчети, изготвени в съответствие с параграф 9 на този стандарт, МСС 28 и МСС 31, към които се отнасят.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

ОТМЯНА НА ДРУГИ ДОКУМЕНТИ

44. *Настоящият стандарт заменя МСС 27 Консолидирани счетоводни отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия (Преработен през 2000 г.).*

45. *Настоящият стандарт заменя ПКР-33 Консолидация и метод на собствения капитал – потенциални права на глас и разпределение на дяловете на собствениците.*

ДОПЪЛНЕНИЕ

Изменение на други документи

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

A1. В МСС 22 *Бизнескомбинации* параграф 1 се изменя както следва:

1. В този стандарт се използват следните термини с посочените значения:

...

Дъщерно предприятие е предприятие, включително некорпорирано предприятие, като например сдружение, което се контролира от друго предприятие (известно като предприятие-майка).

Малцинствено участие е тази част от печалбата или загубата и нетните активи на дадено дъщерно предприятие, които могат да бъдат приписани на участие в собствения капитал, което не се притежава пряко или непряко чрез дъщерни предприятия, от предприятието-майка.

A2. [Изменение, което не се прилага за неутвърдени стандарти]

A3. ПКР-12 *Консолидация – предприятия със специална цел* се изменя, както е описано по-долу.

Препратката се изменя както следва:

Препратка: МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*

Параграфи 9, 10 и 11 се изменят както следва:

9. В контекста на ПСЦ (предприятия със специална цел), контрол може да възникне чрез предварителното определяне на дейностите на ПСЦ (работещи на „автопилот“) или по друг начин. МСС 27.13 указва няколко обстоятелства, които водят до контрол, дори в случаи, където дадено предприятие притежава една втора или по-малко от акциите с право на глас на друго предприятие. По същия начин, контрол може да е налице в случаи, където дадено предприятие притежава малка част или не притежава нищо от собствения капитал на ПСЦ. Прилагането на концепцията за контрола изисква, във всеки случай, преценка в контекста на всички имащи отношение фактори.

10. В допълнение към положенията, разгледани в МСС 27.13, следните обстоятелства, например могат да указват взаимоотношение, при което дадено предприятие контролира ПСЦ и впоследствие трябва да консолидира ПСЦ (допълнителни насоки са предвидени в Допълнението към това Разяснение):

- а) по същество, дейностите на ПСЦ се осъществяват от името на предприятието в съответствие с неговите специфични бизнес нужди, така че предприятието да получи изгоди от дейността на ПСЦ;
- б) по същество, предприятието има правомощия за вземане на решение за получаване на повечето от изгодите от дейностите на ПСЦ или, чрез създаването на механизъм за действие „на автопилот“, предприятието е делегирало тези правомощия за вземане на решения;
- в) по същество, предприятието има правата да получи повечето от изгодите от ПСЦ и затова може да бъде изложено на рискове, присъщи за дейностите на ПСЦ;
или
- г) по същество, предприятието запазва повечето от остатъчните рискове или рисковете, свързани със собствеността, отнасящи се до ПСЦ или до неговите активи, за да получи изгоди от неговите дейности.

11. [Заличена]

- A4. В Международните стандарти за финансови отчети, включително Международните счетоводни стандарти и разяснения, приложими към декември 2003 г., препратките към текущото издание на МСС 27 *Консолидирани счетоводни отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия* се изменят на МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*.

Инвестиции в асоциирани предприятия

РЕЗЮМЕ	Параграфи
Обхват	1
Определения	2 – 12
Значително влияние	6 – 10
Метод на собствения капитал	11 – 12
Прилагане на метода на собствения капитал	13 – 36
Загуби от обезценка	31 – 34
Индивидуални финансови отчети	35 – 36
Оповестяване	37 – 40
Дата на влизане в сила	41
Отмяна на други документи	42 – 43

Този преработен стандарт заменя МСС 28 (преработен 2000 г.) *Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия* и трябва да се прилага за годишните периоди, започващи на и след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане.

ОБХВАТ

1. *Този стандарт трябва да бъде прилаган при отчитането на инвестициите в асоциирани предприятия. Обаче той не се прилага по отношение на асоциирани предприятия, държани от:*

а) организации за рисков капитал,

или

б) инвестиционни фондове, общи инвестиционни тръст фондове и подобни предприятия, включително застрахователни фондове, свързани с инвестиции,

които при първоначално признаване са определени по справедлива стойност, чрез печалбата или загубата или са класифицирани като държани за търгуване и са отчетени в съответствие с МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване. Такива инвестиции трябва да бъдат оценявани по справедлива стойност в съответствие с МСС 39, с измененията в справедливата стойност, признати в печалбата или загубата през периода на изменението.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Асоциирано предприятие е предприятие, включително некорпоратирано предприятие, например сдружение, върху което инвеститорът има значително влияние и което не е нито дъщерно предприятие, нито участие в съвместно предприятие.

Консолидирани финансови отчети са финансовите отчети на дадена група, представена като тези на един икономически субект.

Контролът е правото да се управлява финансовата и оперативна политика на предприятието, така че да се получат изгоди от неговите дейности.

Метод на собствения капитал е такъв метод на отчитане, според който инвестицията първоначално се признава по своята себестойност, а впоследствие се преизчислява за промяната след придобиването на дела на инвеститора в нетните активи на предприятието, в което е инвестирано. Печалбата или загубата на инвеститора включва дела на инвеститора в печалбата или загубата на предприятието, в което се инвестира.

Съвместен контрол е съгласуваното с договор споделяне на контрола върху дадена икономическа дейност.

Индивидуални финансови отчети са тези, които се представят от предприятие- майка, инвеститор в асоциирано предприятие или съдружник в съвместно контролирано предприятие, в което инвестициите се отчитат по-скоро на базата на пряко участие в капитала, отколкото на базата на отчетените резултати и нетните активи на предприятията, в които се инвестира.

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

Дъщерно предприятие е предприятие, включително некорпоратирано предприятие, например съдружие, което е контролирано от друго предприятие (известно като предприятие- майка).

3. Финансовите отчети, при които се прилага метода на собствения капитал не са индивидуални финансови отчети, нито са финансови отчети на дадено предприятие, което няма дъщерно предприятие, асоциирано предприятие или участие на съдружник в съвместно предприятие.
4. Индивидуални финансови отчети са тези, които се представят в допълнение към консолидираните финансови отчети, финансови отчети, при които инвестициите се отчитат като се използва метода на собствения капитал и финансови отчети, при които участията на съдружниците в съвместни предприятия са пропорционално консолидирани. Индивидуалните финансови отчети могат да

бъдат или могат да не бъдат приложени към или да придружават тези финансови отчети.

5. Предприятия, които са освободени от консолидация в съответствие с параграф 10 на МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*, параграф 2 на МСС 31 *Дялове в съвместни предприятия* от прилагането на пропорционалната консолидация или параграф 13 т. в) на настоящия стандарт, от прилагане на метода на собствения капитал, могат да представят индивидуални финансови отчети като техни единствени финансови отчети.

Значително влияние

6. Ако даден инвеститор притежава пряко или косвено (например, чрез дъщерни предприятия) 20 процента или повече от 20 процента от гласовете в предприятието, в което е инвестирано, се приема, че този инвеститор има значително влияние, освен когато съществуват недвусмислени доказателства за противното. Противоположно на горното, в случай че инвеститорият притежава пряко или косвено (например чрез дъщерни предприятия) по-малко от 20 процента от гласовете в предприятието, в което е инвестирано, се приема, че този инвеститор не притежава значително влияние, освен когато това влияние може да бъде ясно доказано. Притежаването на значителен брой или на мнозинството от гласовете от друг инвеститор не означава задължително, че даденият инвеститор няма значително влияние.
7. Наличието на значително влияние от страна на даден инвеститор обикновено се доказва чрез съществуването на едно или повече от следните условия:
 - а) представителство в съвета на директорите или в равностоен управленски орган на предприятието, в което е инвестирано;
 - б) участие в процеса на вземане на решения за определянето на политиката, включително участие в решенията за дивиденди или други разпределяния;
 - в) съществени сделки между инвеститора и предприятието, в което е инвестирано;
 - г) взаимен обмен на управленски персонал;или
 - д) предоставяне на съществена техническа информация.
8. Предприятието може да притежава варианти на акции, кол опции на акции, дългови или капиталови инструменти, които са конвертируеми в обикновени акции, или други сходни инструменти, които имат потенциалната възможност, ако бъдат упражнени или конвертирани, да дадат правото на глас или да намалят правото на глас на другата страна, върху финансовата политика и политиката по дейността на другото предприятие (потенциални права на глас). Наличието и действието на потенциалните права на глас, които са текущо упражняеми или конвертируеми, включително потенциални права на глас, държани от други предприятия, се разглеждат, когато се преценява дали дадено предприятие има значително влияние. Потенциалните права на глас не са текущо упражняеми или конвертируеми, когато, например те не могат да бъдат упражнени или конвертирани до една бъдеща дата или до настъпването на едно бъдещо събитие.

9. При преценката дали потенциалните права на глас допринасят за значителното влияние, предприятието проучва всички факти и обстоятелства (включително условията за упражняване на потенциалните права на глас и всякакви други договорни споразумения, независимо дали се разглеждат индивидуално или в комбинация), които оказват влияние върху потенциалните права на глас, с изключение на намерението на ръководството и финансовата възможност за упражняване или конвертиране.
10. Предприятието губи значителното влияние върху предприятието, в което е инвестирало, когато загуби правото си да участва в решенията за определянето на финансовата и оперативната политика на предприятието, в което е инвестирало. Загубата на значително влияние може да настъпи с или без промяна в абсолютните или относителни нива на собственост. Тя може да настъпи, например, когато дадено асоциирано предприятие стане обект на контрола на държавата, съда, администратор или регулативен орган. Може също да настъпи в резултат на договорно споразумение.

Метод на собствения капитал

11. По метода на собствения капитал, инвестицията в асоциирано предприятие първоначално се признава по себестойност и балансовата стойност се увеличава или намалява, за да се признае делът на инвеститора от печалбата или загубата на предприятието, в което е инвестирал след датата на придобиването. Делът на инвеститора от печалбата или загубата на предприятието, в което е инвестирал се признава в печалбата или загубата на инвеститора. Разпределенията, получени от дадено предприятие, в което е инвестирано намаляват балансовата стойност на инвестицията. Може също да са необходими преизчисления на балансовата стойност за промените в пропорционалното участие на инвеститора в предприятието, в което е инвестирано, произтичащи от промените в собствения капитал на предприятието, в което е инвестирано, които не са били признати в печалбата и загубата на предприятието, в което е инвестирано. Такива промени обхващат тези промени, възникнали от преоценяване на имоти, машини, съоръжения и оборудване и от преизчисления на курсови разлики. Делът на инвеститора от тези промени се признава директно в собствения капитал на инвеститора.
12. Когато са налице потенциални права на глас, делът на инвеститора от печалбата или загубата на предприятието, в което е инвестирано и измененията в собствения капитал на предприятието, в което е инвестирано, се определят на базата на настоящите участия в собствеността и не отразяват евентуалното упражняване или конвертиране на потенциалните права на глас.

ПРИЛАГАНЕ НА МЕТОДА НА СОБСТВЕНИЯ КАПИТАЛ

13. ***Инвестиция в асоциирано предприятие трябва да се отчита чрез използването на метода на собствения капитал, освен когато:***
- а) налице е доказателство, че инвестицията е придобита и се държи изключително с оглед на освобождаването от нея в рамките на***

дванадесет месеца от придобиването и ръководството търси активно купувач;

- б) се прилага изключението в параграф 10 на МСС 27, което позволява на дадено предприятие-майка, което също има инвестиция в асоциирано предприятие да не представя консолидирани финансови отчети;*

или

- в) прилага се всичко, разгледано по-долу:*

- 1) Инвеститорът е изцяло притежавано дъщерно предприятие, или е частично притежавано дъщерно предприятие на друго предприятие и неговите други собственици, включително тези, които иначе нямат право на глас, са информирани за, и не възразяват срещу това инвеститорът да не прилага метода на собствения капитал;*
- 2) Дълговите и капиталовите инструменти на инвеститора не се търгуват на публичен пазар (вътрешна или чуждестранна фондова борса или извънборсов пазар, включително местни и регионални пазари);*
- 3) Инвеститорът не е подал, нито е в процес на подаване на своите финансови отчети пред комисия за ценни книжа или друга регулаторна организация с оглед емитирането на някой клас инструменти на публичен пазар;*
и
- 4) Предприятието, което е най-главно или междинно предприятие-майка за инвеститора изготвя консолидирани финансови отчети, които са на разположение за публично ползване, които отговарят на Международните стандарти за финансови отчети.*

- 14. Инвестициите, разгледани в параграф 13, т. а) трябва да бъдат класифицирани като държани за търгуване и отчитани в съответствие с МСС 39.*
15. Когато дадена инвестиция в асоциирано предприятие, отчетена преди това в съответствие с МСС 39 не бъде освободена в рамките на дванадесет месеца, тя трябва да бъде отчитана чрез използването на метода на собствения капитал от датата на придобиването (Вижте МСС 22 *Бизнескомбинации*). Финансовите отчети за периодите от придобиването трябва да бъдат преизчислени.
16. По изключение, дадено предприятие може да е намерило купувач за асоциирано предприятие, разгледано в параграф 13, т. а), но може да не е приключило продажбата в рамките на дванадесет месеца, поради необходимостта от одобряване от регулативни или други органи. От предприятието не се изисква да прилага метода на собствения капитал за инвестиция в такова асоциирано предприятие, ако продажбата не е приключила на датата на баланса и няма основание да се счита, че тя няма да бъде приключена в кратко време след датата на баланса.

17. Признаването на приходите на базата на получените разпределени суми може да не е подходяща оценка за приходите, спечелени от даден инвеститор от инвестицията в асоциирано предприятие, тъй като получените разпределени суми могат да имат малка връзка с резултатите на асоциираното предприятие. Тъй като инвеститорият има значително влияние върху асоциираното предприятие, инвеститорият има участие в резултата на асоциираното предприятие, и в крайна сметка във възвращаемостта на своята инвестиция. Инвеститорият отчита това участие чрез разширяването на обхвата на финансовите си отчети, така че да включат неговия дял от печалбите или загубите на такова асоциирано предприятие. В резултат, прилагането на метода на собствения капитал осигурява по-пълно отчитане на нетните активи и печалбата или загубата на инвеститора.
18. ***Инвеститорият трябва да преустанови използването на метода на собствения капитал от датата, на която престане да има значително влияние върху асоциираното предприятие и трябва да отчита инвестицията в съответствие с МСС 39 от тази дата, при условие че асоциираното предприятие не е станало дъщерно предприятие или съвместно предприятие, както е определено в МСС 31.***
19. ***Балансовата стойност на инвестицията на датата, на която тя престане бъде асоциирано предприятие, трябва да се разглежда като негова себестойност при първоначалното оценяване като финансов актив в съответствие с МСС 39.***
20. Много от процедурите, подходящи за прилагането на метода на собствения капитал са сходни с консолидационните процедури, разгледани в МСС 27. Освен това, концепциите, които се намират в основата на процедурите, използвани при отчитането на придобиването на дъщерно предприятие също са възприети при отчитането на придобиването на инвестиция в асоциирано предприятие.
21. Дял на дадена група в асоциирано предприятие представлява съвкупността от участията в това асоциирано предприятие на предприятието-майка и неговите дъщерни предприятия. Участията на другите асоциирани предприятия или съвместни предприятия на групата се игнорират за тази цел. Когато дадено асоциирано предприятие има дъщерни предприятия, асоциирани предприятия или съвместни предприятия, печалбите или загубите и нетните активи, взети пред вид при прилагането на метода на собствения капитал са онези, които се признават във финансовите отчети на асоциираното предприятие (включително делът на асоциираното предприятие в печалбите или загубите и нетните активи на неговите асоциирани предприятия и съвместни предприятия) след всякакви корекции, необходими за влизането в сила на унифицирани счетоводни политики (Вижте параграфи 26 и 27).
22. Печалбите и загубите, получени в резултат на възходящи сделки (от дъщерното предприятие към предприятието-майка) и низходящи сделки (от предприятие-майка към дъщерното предприятие) между даден инвеститор (включително неговите консолидирани дъщерни предприятия) и дадено асоциирано предприятие, се признават във финансовите отчети на инвеститора само в степеня на несвързаните участия на инвеститорите в асоциираното предприятие. „Възходящи сделки”, например са продажби на активи от дадено асоциирано предприятие на инвеститора. „Низходящи сделки”, например са продажби на активи от инвеститора на дадено асоциирано предприятие. Делът на инвеститора

в печалбите и загубите на асоциираното предприятие, получени в резултат на тези сделки се елиминира.

23. Инвестицията в асоциирано предприятие се отчита като се прилага метода на собствения капитал от датата, на която то става асоциирано предприятие. При придобиването на инвестицията, всяка разлика (независимо дали положителна или отрицателна) между себестойността на инвестицията и делът на инвеститора от справедливите стойности на нетните разграничими активи на асоциираното предприятие се третира като положителна репутация (Вижте МСС 22). Положителната репутация, свързана с дадено асоциирано предприятие се включва в балансовата стойност на инвестицията. Правят се подходящи преизчисления на делът на инвеститора в печалбите и загубите след придобиването, за да се отчете, например амортизацията на амортизируемите активи на базата на техните справедливи стойности към датата на придобиването.
24. *При прилагането на метода на собствения капитал инвеститорът трябва да използва най-последните налични финансови отчети на асоциираното предприятие. Когато отчетните дати на инвеститора и на асоциираното предприятие са различни, асоциираното предприятие изготвя за нуждите на инвеститора финансови отчети към същата дата като на финансовите отчети на инвеститора, освен, ако това е невъзможно да бъде направено.*
25. *Когато в съответствие с параграф 24 финансовите отчети на асоциираното предприятие, използвани при прилагането на метода на собствения капитал, се изготвят към различна отчетна дата от тази на инвеститора, трябва да се направят преизчисления, които да отразяват въздействията на значителни сделки или събития, които се осъществяват между тази дата и датата на финансовите отчети на инвеститора. Във всеки случай, разликата между отчетната дата на асоциираното предприятие и тази на инвеститора не трябва да бъде повече от три месеца. Продължителността на отчетните периоди и всякаква разлика в отчетните дати трябва да бъде една и съща за различните периоди.*
26. *Финансовите отчети на инвеститора трябва да бъдат изготвени, като се прилага една и съща счетоводна политика спрямо сходни сделки и събития, станали при сходни обстоятелства.*
27. Ако дадено асоциирано предприятие прилага счетоводни политики, различни от тези на инвеститора за сходни сделки и събития при сходни обстоятелства, трябва да бъдат направени преизчисления, за да се осигури съответствие на счетоводните политики на асоциираното предприятие с тези на инвеститора, когато финансовите отчети на асоциираното предприятие се използват от инвеститора при прилагането на метода на собствения капитал.
28. Ако дадено асоциирано предприятие има кумулативни привилегирани акции в обръщение, които се държат от лица, различни от инвеститора и класифицирани като собствен капитал, инвеститорът изчислява своя дал от печалбите или загубите след извършване на преизчисленията по отношение на дивидентите от такива акции, независимо дали дивидентите са били обявени или не.

29. Ако делът на инвеститора в загубите на асоциираното предприятие възлиза на или превишава неговото участие в асоциираното предприятие, инвеститорът прекратява признаването на своя дял в по-нататъшните загуби. Делът в асоциираното предприятие представлява балансовата стойност на инвестицията в асоциираното предприятие по метода на собствения капитал, заедно с всякакви дългосрочни участия, които, по същество съставляват част от нетната инвестиция на инвеститора в асоциираното предприятие. Например, дадена позиция, за която уреждането нито се планира, нито е вероятно да има такова в обозримо бъдеще, по същество, представлява разширение на инвестицията на предприятието в това асоциирано предприятие. Такива позиции могат да обхващат привилегировани акции и дългосрочни вземания или заеми, но не обхващат търговски вземания, търговски задължения или никакви дългосрочни вземания, за които са налице подходящи обезпечения, като например обезпечени заеми. Загубите, признати по метода на собствения капитал, които превишават инвестицията на инвеститора в обикновени акции се прилагат за другите компоненти на участието на инвеститора в асоциираното предприятие, в обратен ред на тяхната първостепенност (т.е. приоритет при ликвидация).
30. След като участието на инвеститора бъде сведено до нула, предвиждат се допълнителни загуби и се признават задължения само дотолкова, доколкото инвеститорът има поети никакви правни или конструктивни задължения или е извършил плащания от името на асоциираното предприятие. Ако асоциираното предприятие впоследствие отчете печалби, инвеститорът възобновява признаването на своя дял от тази печалба едва след като делът му от печалбите се изравни с този от непризнатите нетни загуби.

Загуби от обезценка

31. След прилагането на метода на собствения капитал включително признаването на загубите на асоциираното предприятие в съответствие с параграф 29, инвеститорът прилага изискванията на МСС 39, за да определи дали е необходимо да признае някаква допълнителна загуба от обезценка по отношение на нетната инвестиция в асоциираното предприятие.
32. Инвеститорът прилага също така и изискванията на МСС 39, за да определи дали се признава някаква допълнителна загуба от обезценка по отношение на участието на инвеститора в асоциираното предприятие, което не представлява част от нетната инвестиция и сумата на загубата от обезценка.
33. Ако при прилагането на изискванията в МСС 39 са налице признаци, че инвестицията в асоциирано предприятие може да се е обезценила, предприятието прилага МСС 36 *Обезценка на активи*. При определянето на стойността в употреба на инвестицията, предприятието оценява:
- а) своя дял от сегашната стойност на предполагаемите бъдещи парични потоци, очаквани да бъдат генерирани от предприятието, в което е инвестирано, включително паричните потоци от функционирането на предприятието, в което е инвестирано и постъпленията при окончателна продажба на инвестицията;

или

- б) сегашната стойност на предполагаемите бъдещи парични потоци, очаквани да възникнат от дивидентите, които трябва да бъдат получени от инвестицията и постъпленията от нейната окончателна продажба.

При верни предположения и двата метода дават един и същ резултат. Всяка получена в резултат загуба от обезценката на инвестицията се разпределя в съответствие с МСС 36. Следователно, тя първо се разпределя по всяка остатъчна положителна репутация (виж параграф 23).

- 34. Възстановимата стойност на инвестиция в асоциирано предприятие се преценява поотделно за всяко едно асоциирано предприятие, освен в случаите, когато асоциираното предприятие не генерира входящи парични потоци от продължаващо използване, които в голяма степен са независими от постъпленията от други активи на предприятието.

Индивидуални финансови отчети

- 35. ***Инвестицията в асоциирано предприятие трябва да се отчита в индивидуалните финансови отчети на инвеститора в съответствие с параграфи 37 – 42 от МСС 27.***
- 36. Този стандарт не предвижда кои предприятия изготвят индивидуални финансови отчети на разположение за публично използване.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

- 37. ***Трябва да бъде оповестено следното:***
 - а) ***справедливата стойност на инвестициите в асоциирани предприятия, за които има публикувани ценови котировки;***
 - б) ***обобщена финансова информация за асоциирани предприятия, включително общите суми на активите, пасивите, приходите и печалбата или загубата;***
 - в) ***причините, поради които предположението, че даден инвеститор няма значително влияние не се потвърждават, ако инвеститорът държи пряко или косвено чрез дъщерни предприятия, по-малко от 20 процента от гласовете или от потенциалното право на глас в предприятието, в което е инвестирал, но се прави заключението, че той има значително влияние;***
 - г) ***причините поради които предположението, че даден инвеститор няма значително влияние не се потвърждават, ако инвеститорът държи пряко или косвено чрез дъщерни предприятия 20 процента или повече от гласовете или от потенциалното право на глас в предприятието, в което е инвестирал, но се прави заключението, че той няма значително влияние;***

- д) *отчетната дата на финансовите отчети на дадено асоциирано предприятие, когато такива финансови отчети се използват при прилагането на метода на собствения капитал и са към отчетна дата или период, различни от този на инвеститора и причината за използването на различна дата или различен период;*
 - е) *естеството и степента на всякакви значителни ограничения (например, произтичащи от договорености по заеми или регулаторни изисквания) относно възможността на асоциираните предприятия да прехвърлят средства на инвеститора под формата на парични дивиденди или погасяване на заеми или аванси;*
 - ж) *непризнатия дял на заемите на асоциираното предприятие, както за периода, така и кумулативно, ако инвеститорът е преустановил признаването на своя дял в загубите на асоциираното предприятие;*
 - з) *фактът, че дадено асоциирано предприятие не се отчита като използва метода на собствения капитал в съответствие с параграф 13;*
и
 - и) *обобщена финансова информация за асоциирани предприятия, поотделно или по групи, които не се отчитат като използват метода на собствения капитал, включително сумите на общите активи, общите пасиви, приходите и печалбата или загубата.*
38. *Инвестициите в асоциирани предприятия, отчитани чрез използването на метода на собствения капитал, трябва да се класифицират като нетекущи активи. Делът на инвеститора в печалбата или загубата на такива асоциирани предприятия и балансовата стойност на тези инвестиции, трябва да бъдат оповестявани отделно. Делът на инвеститора във всякакви преустановявани дейности на такива асоциирани предприятия трябва също да бъде оповестяван отделно.*
39. *Делът на инвеститора в промените, признат директно в собствения капитал на асоциираното предприятие, трябва да бъде признат директно в собствения капитал от инвеститора и трябва да бъде оповестен в отчета за промените в собствения капитал, както се изисква от МСС 1 Представяне на финансовите отчети.*
40. *В съответствие с МСС 37 Провизии, условни задължения и условни активи, инвеститорът трябва да оповести:*
- а) *делът си в условните задължения на асоциираното предприятие, направени съвместно с други инвеститори;*
и
 - б) *тези условни задължения, които възникват поради това, че инвеститорът е индивидуално отговорен за всички или за част от задълженията на асоциираното предприятие.*

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

ОТМЯНА НА ДРУГИ ДОКУМЕНТИ

42. Настоящият стандарт заменя МСС 28 *Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия* (Преработен през 2000 г.).
43. Настоящият стандарт заменя следните Разяснения:
- а) ПКР-3 *Елиминиране на нереализираните печалби и загуби от операции с асоциирани предприятия;*
 - б) ПКР-20 *Счетоводен метод на собствения капитал – признаване на загуби;*
 - и
 - в) ПКР-33 *Консолидация и метод на собствения капитал – потенциални права на глас и разпределение на дяловете на собствениците.*

ДОПЪЛНЕНИЕ

Изменение на други документи

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

- A1. В Международните стандарти за финансови отчети, включително Международните счетоводни стандарти и разяснения, приложими към декември 2003 г., препратките към текущото издание на МСС 28 *Отчитане на инвестициите в асоциирани* се изменят на МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия*.

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 31

Дялове в съвместни предприятия

РЕЗЮМЕ	Параграфи
Обхват	1 – 2
Определения	3 – 12
Форми на съвместни предприятия	7
Съвместен контрол	8
Договорно споразумение	9 -12
Съвместно контролирани дейности	13 -17
Съвместно контролирани активи	18 – 23
Съвместно контролирани предприятия	24 – 47
Финансови отчети на съдружник	30 – 45
Пропорционална консолидация	30 – 37
Метод на собствения капитал	38 – 41
Изключения от пропорционалната консолидация и метода на собствения капитал	42 – 45
Индивидуални финансови отчети на съдружника	46 – 47
Сделки между съдружник и съвместно предприятие	48 – 50
Отчитане на участията в съвместни предприятия във финансовите отчети на инвеститор	51
Оператори на съвместни предприятия	52 – 53
Оповестяване	54 – 57
Дата на влизане в сила	58
Отмяна на други документи	59

Този преработен стандарт заменя МСС 31 (преработен 2000 г.) *Счетоводно отчитане на дялове в съвместни предприятия* и трябва да се прилага за годишните периоди, започващи на и след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане.

ОБХВАТ

- Този стандарт трябва да се прилага при отчитането на участията в съвместни предприятия и при отчитането на активите, пасивите, доходите и разходите на съвместното предприятие във финансовите отчети на съдружниците в съвместното предприятие и на инвеститорите независимо от структурите или формите, в които се извършват дейностите на съвместното предприятие. Обаче, това не се отнася до*

участията на съдружници в съвместни предприятия, в съвместно контролираните предприятия, държани от:

- а) организации за рисков капитал;*
или
- б) инвестиционни фондове, общи инвестиционни тръст фондове и сходни предприятия, включително свързани с инвестиции застрахователни фондове,*

които при първоначално признаване са определени по справедлива стойност, чрез печалбата или загубата или са класифицирани като държани за търгуване и са отчетени в съответствие с МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване. Такива инвестиции трябва да бъдат оценявани по справедлива стойност в съответствие с МСС 39, с измененията в справедливата стойност, признати в печалбата или загубата през периода на изменението.

2. *Съдружник с участие в съвместно контролирано предприятие се освобождава от параграф 30 (пропорционална консолидация) и 38 (метод на собствения капитал), когато отговаря на следните условия:*

- а) налице е доказателство, че инвестицията е придобита и се държи изключително с оглед на освобождаването от нея в рамките на дванадесет месеца от придобиването и ръководството търси активно купувач;*
- б) се прилага изключението в параграф 10 на МСС 27, което позволява на дадено предприятие-майка, което също има участие в съвместно контролирано предприятие да не представя консолидирани финансови отчети;*

или

- в) прилага се всичко, разгледано по-долу:*

- 1) Съдружникът е изцяло притежавано дъщерно предприятие, или е частично притежавано дъщерно предприятие на друго предприятие и неговите собственици, включително тези, които иначе нямат право на глас, са информирани за, и не възразяват срещу това съдружникът да не прилага пропорционална консолидация или метода на собствения капитал;*
- 2) Дълговите или капиталовите инструменти на съдружника в съвместното предприятие не се търгуват на публичен пазар (вътрешна или чуждестранна фондова борса или извънборсов пазар, включително местни и регионални пазари);*
- 3) Съдружникът не е подал, нито е в процес на подаване на своите финансови отчети пред комисия за ценни книжа или друга регулаторна организация с оглед емитирането на някой клас инструменти на публичен пазар;*

и

- 4) *Предприятие, което е най-главното междинно предприятие-майка за съдружника в съвместното предприятие изготвя консолидирани финансови отчети, които са на разположение за публично ползване, които отговарят на Международните стандарти за финансови отчети.*

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Контролът е правото да се управлява финансовата и оперативна политика на предприятието, така че да се получат изгоди от неговите дейности.

Метод на собствения капитал е такъв метод на отчитане, според който участието в съвместно контролирано предприятие първоначално се отчита по своята себестойност, а впоследствие се преизчислява за промяната след придобиването на дела на съдружника в нетните активи на съвместно контролираното предприятие. Печалбата или загубата на съдружника в съвместно контролирано предприятие, включва дела на съдружника в печалбата или загубата на съвместно контролираното предприятие.

Инвеститор в съвместно предприятие е страна в съвместно предприятие и която няма съвместен контрол върху това предприятие.

Съвместен контрол е договорно съгласуваното споделяне на контрола върху дадена икономическа дейност.

Съвместното предприятие представлява договорно споразумение, с което две или повече лица предприемат икономическа дейност, която е предмет на съвместен контрол.

Пропорционалната консолидация е методът на счетоводно отчитане, при който делът на съдружника във всеки от активите, пасивите, приходите и разходите на съвместно контролираното предприятие се комбинира ред за ред със сходните позиции или пък се отчитат като позиции на отделни редове във финансовите отчети на съдружника.

Индивидуални финансови отчети са тези, които се представят от предприятие-майка, инвеститор в асоциирано предприятие или съдружник в съвместно контролирано предприятие, в което инвестициите се отчитат по-скоро на базата на пряко участие в капитала, отколкото на базата на отчетените резултати и нетните активи на предприятията, в които е инвестирано.

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

Съдружник е страна в съвместно предприятие и което има съвместен контрол върху това съвместно предприятие.

4. Финансовите отчети, при които се прилага метода на пропорционалната консолидация или метода на собствения капитал не са индивидуални финансови отчети, нито са финансови отчети на дадено предприятие, което няма дъщерно предприятие, асоциирано предприятие или участие на съдружник в съвместно контролирано предприятие.
5. Индивидуални финансови отчети са тези, които се представят в допълнение към консолидираните финансови отчети, финансови отчети, при които инвестициите се отчитат като се използва метода на собствения капитал и финансови отчети, при които участията на съдружниците в съвместни предприятия са пропорционално консолидирани. Индивидуалните финансови отчети не е необходимо да се прилагат към или да придружават тези финансови отчети.
6. Предприятия, които са освободени от консолидация в съответствие с параграф 10 на МСС 27, или параграф 13 т.в) на МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия*, от прилагане на метода на собствения капитал или параграф 2 на настоящия стандарт от прилагането на пропорционалната консолидация или метода на собствения капитал, могат да представят индивидуални финансови отчети като техни единствени финансови отчети.

Форми на съвместни предприятия

7. Съвместните предприятия могат да приемат най-различни форми и структури. Настоящият стандарт разглежда три основни вида - съвместно контролирани дейности, съвместно контролирани активи и съвместно контролирани предприятия, които обикновено се описват чрез и отговарят на определението за "съвместно предприятие". Следните характеристики са общи за всички съвместни предприятия:
 - а) двама или повече съдружници са обвързани с договорно споразумение;
 - и
 - б) договорното споразумение установява съвместен контрол.

Съвместен контрол

8. Съвместният контрол може да бъде изключен, когато предприятието, в което е инвестирано се намира в правна реорганизация или фалит, или провежда дейността си при тежки дългосрочни ограничения на възможността му да прехвърля средства на съдружника в съвместното предприятие. Ако съвместният контрол продължава, тези събития, сами по себе си, не са достатъчни да оправдаят неотчитането на съвместните предприятия в съответствие с този стандарт.

Договорно споразумение

9. Наличието на договорно споразумение прави разграничение между участия, които включват съвместен контрол и инвестиции в асоциирани предприятия, в които инвеститорът има значително влияние (виж МСС 28). Дейности, при които няма договорно споразумение за установяване на съвместен контрол, не се смятат за съвместно предприятие за целите на този стандарт.
10. Договорното споразумение може да се оформи по няколко начина, например като договор между съдружниците или протоколи от преговорите между тях. В

някои случаи договорното споразумение се залага в устава или в правилника на съвместното предприятие. Независимо от формата, договорното споразумение обикновено е в писмен вид и третира въпроси като:

- а) дейността, времетраенето и отчетните задължения на съвместното предприятие;
 - б) назначаването на съвета на директорите или равностоен управляващ орган на съвместното предприятие и правата на глас на съдружниците в съвместното предприятие;
 - в) капиталовите вноски на съдружниците в съвместното предприятие;
 - и
 - г) разпределянето между съдружниците на продукцията, доходите, разходите и резултатите от дейността на съвместното предприятие.
11. Договорното споразумение установява съвместен контрол върху съвместното предприятие. Подобно изискване гарантира, че нито един от съдружниците не може да бъде в състояние да контролира дейността му едностранно. Договорното споразумение определя кои от решенията от ключово значение за постигането на целите на съвместното предприятие трябва да се вземат със съгласието на всички съдружници и кои решения може да изискват приемане с квалифицирано мнозинство от съдружниците.
12. Договорното споразумение може да посочи единия от съдружниците като оператор или управител на съвместното предприятие. Операторът обаче не контролира съвместното предприятие, а действа в рамките на финансовата и оперативната политика, договорена между съдружниците в съответствие с договорното споразумение и делегирана за изпълнение от оператора. Когато операторът е овластен да ръководи финансовата и оперативната политика на стопанската дейност, той по същество контролира самото предприятие и по този начин то се явява дъщерно на оператора, а не съвместно предприятие.

СЪВМЕСТНО КОНТРОЛИРАНИ ДЕЙНОСТИ

13. Дейността на някои съвместни предприятия обхваща по-скоро експлоатацията на активи и други ресурси на съдружниците, отколкото установяването на корпорация, съдружие или друга форма на предприятие, нито пък на финансова структура, която да е отделна от самите съдружници. Всеки съдружник използва собствени имоти, машини, съоръжения и оборудване и отчита свои собствени материални запаси. Той поема също собствени разходи и пасиви и се осигурява сам финансирането си, което представлява задълженията му. Дейността на съвместното предприятие може да се извършва и от наетите лица на съдружника успоредно със сходна дейност, извършвана от него. Договорното споразумение за съвместно предприятие обикновено предвижда начина, по който приходите от реализацията на съвместния продукт и съвместно направените разходи ще се разпределят между съдружниците.
14. Като пример за съвместно контролирана дейност може да се посочат такива съвместни предприятия, в които двама или повече съдружници комбинират своите дейности, ресурси и опит за съвместното производство, продажба и

дистрибуция на определен продукт – например, самолети. Всеки от съдружниците изпълнява различни части от производствения процес. Всеки съдружник понася собствените си разходи и получава дял от приходите от продажбата на самолетите, като този дял е определен в съответствие с договорното споразумение.

15. ***По отношение на участията си в съвместно контролираните дейности всеки съдружник трябва да признава в самостоятелните си финансови отчети:***
- а) ***контролираните от него активи и поетите от него пасиви;***
и
б) ***направените от него разходи и собствения му дял в доходите от продажбата на стоките и услугите от съвместното предприятие.***
16. Тъй като активите, пасивите, приходите и разходите са признати във финансови отчетите на съдружника, не се изисква съдружникът да прави каквито и да са преизчисления или да предприема други консолидационни процедури по отношение на същите тези позиции при представянето на консолидирани финансови отчети.
17. Може да не се изисква воденето на отделни счетоводни записи за самото съвместно предприятие и може да не се изготвят финансови отчети за него. Обаче, съдружниците могат да изготвят управленски отчети, с помощта на които може да се оценява резултатът от дейността на съвместното предприятие.

СЪВМЕСТНО КОНТРОЛИРАНИ АКТИВИ

18. Някои съвместни предприятия обхващат съвместен контрол, а често и съвместна собственост върху един или повече от активите, внесени в или придобити от съдружниците и предназначени специално за целите на съвместното предприятие. Активите се използват за извличане на изгоди за съдружниците. Всеки съдружник може да получи дял от произведеното с активите и трябва да понесе предварително договорен дял от направените разходи.
19. Тези съвместни предприятия не обхващат създаването на корпорация, съдружие или друга форма на предприятие, нито пък на финансова структура, която да е отделна от тези на самите съдружници. Всеки съдружник притежава контрол върху своя дял от бъдещата икономическа изгода чрез дела си в съвместно контролирания актив.
20. Много дейности като добива на нефт, газ и полезни изкопаеми обхващат съвместно контролирани активи. Например група нефтени компании могат да притежават и експлоатират съвместно един нефтопровод. Всеки съдружник използва нефтопровода за пренасяне на собствения си продукт, срещу което понася договорен процент от експлоатационните разходи на нефтопровода. Друг типичен пример за съвместно контролирани активи е случаят, когато две предприятия контролират съвместно даден имот, като всяко от тях получава своя дял от получените наеми и понася своя дял от разходите.
21. ***По отношение на своето участие в съвместно контролираните активи всеки съдружник трябва да признава в своите финансови отчети:***

- а) своя дял в съвместно контролираните активи, класифицирани според естеството на активите;*
- б) всякакви възникнали за него задължения;*
- в) своя дял от задълженията, понесени съвместно с другите съдружници във връзка със съвместното предприятие;*
- г) какъвто и да било приход от продажбата или използването на своя дял от продукцията на съвместното предприятие, заедно със своя дял във всякакви разходи, направени от съвместното предприятие;*
- и*
- д) каквито и да било разходи, които той е направил във връзка със собствения му дял в съвместното предприятие.*

22. По отношение на своето участие в съвместно контролираните активи всеки от съдружниците трябва да включва в своите счетоводни записи и да признава в своите финансови отчети:

- а) своя дял в съвместно контролираните активи, класирани по-скоро според естеството на активите, отколкото като инвестиция. Например, дялът в съвместно контролирания нефтопровод се отчита като имоти, машини, съоръжения и оборудване;
- б) всякакви пасиви, които е поел, например тези, възникнали при финансиране на собствения му дял от активите;
- в) своя дял от пасивите, поети съвместно с другите съдружници по отношение на съвместното предприятие;
- г) всеки приход от продажбата или използването на своя дял от продукцията на съвместното предприятие заедно със своя дял в разходите, направени от съвместното предприятие;
- д) всякакви разходи, които е направил по отношение на собственото му участие в съвместното предприятие, например тези, свързани с финансиране на участието на съдружника в активите и продажбата на собствения му дял от продукцията.

Тъй като активите, пасивите, приходите и разходите са признати във финансовите отчети на съдружника, не се изискват преизчисления или други консолидационни процедури по отношение на същите тези позиции, когато съдружникът представя консолидирани финансови отчети.

23. Третирането на съвместно контролираните активи отразява същността и икономическата реалност, а обикновено и правната форма на съвместното предприятие. Отделното счетоводство на самото съвместно предприятие може да се ограничи до тези разходи, които са понесени съвместно от съдружниците и в крайна сметка се понасят от тях в съответствие с договорните им дялове. За съвместното предприятие могат и да не се изготвят финансови отчети, въпреки че съдружниците могат да изготвят управленски отчети, които да дават възможност за преценяване на резултата от дейността на съвместното предприятие.

СЪВМЕСТНО КОНТРОЛИРАНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

24. Съвместно контролирано предприятие представлява съвместно предприятие, което е свързано със създаването на корпорация, съдружие или друго предприятие, в което всеки от съдружниците има участие. Такова предприятие действа по същия начин като всички останали предприятия, но с тази разлика, че договорно споразумение между съдружниците установява съвместен контрол върху дейността на предприятието.
25. Едно съвместно контролирано предприятие контролира активите на съвместното предприятие, понася пасиви и разходи и получава приходи. То може да сключва договори от свое име и да набира финансови средства във връзка с дейността на съвместното предприятие. Всеки съдружник има право на дял от печалбите на съвместно контролираното предприятие, въпреки че някои съвместно контролирани предприятия освен това могат да предвиждат и разпределение на продукцията на съвместното предприятие.
26. Типичен пример за съвместно контролирано предприятие е случаят, когато две предприятия комбинират дейността си в дадена стопанска сфера чрез прехвърлянето на съответните активи и пасиви в съвместно контролирано предприятие. Друг пример е случаят, когато дадено предприятие започва дейност в чужда страна съвместно с правителството или друга агенция на тази страна, като създава отделно предприятие, контролирано съвместно от предприятието и съответното правителство или агенция.
27. Много съвместно контролирани предприятия по същество са сходни със съвместните предприятия, описани по-горе като съвместно контролирани дейности или съвместно контролирани активи. Например, съдружниците могат да преобразуват даден съвместно контролиран актив, като например нефтопровод в съвместно контролирано предприятие във връзка с облагането с данъци или по някакви други причини. По подобен начин, съдружниците могат да внесат в едно съвместно контролирано предприятие активи, които ще бъдат експлоатирани съвместно. Някои съвместно контролирани дейности обхващат също и създаване на съвместно контролирано предприятие, което да се занимава с конкретни аспекти на дейността, например дизайн, маркетинг, дистрибуция или гаранционното и извънгаранционното обслужване на продукта.
28. Съвместно контролираното предприятие води собствено счетоводство и изготвя и представя финансови отчети като всички останали предприятия в съответствие с Международните стандарти за финансови отчети.
29. Всеки съдружник обикновено участва с пари или с някакви други ресурси в съвместно контролираното предприятие. Тези участия се включват в счетоводните записи на съдружника в съвместно предприятие и се признават в неговите финансови отчети като инвестиция в съвместно контролирано предприятие.

Финансови отчети на съдружник

Пропорционална консолидация

30. ***Съдружникът трябва да признае своето участие в съвместно контролирано предприятие чрез използването на пропорционална консолидация или алтернативния метод, разгледан в параграф 38. Когато е използвана пропорционална консолидация, трябва да се използва единия от двата формата за отчитане, определени по-долу.***
31. Даден съдружник – инвеститор, признава своето участие в съвместно контролирано предприятие, като използва единия от двата формата за отчитане за пропорционална консолидация, независимо дали той има също инвестиции в дъщерни предприятия или разглежда своите финансови отчети като консолидирани финансови отчети.
32. При признаване на дял в съвместно контролирано предприятие особено важно е съдружникът да отрази по-скоро същността и икономическата реалност на споразумението, отколкото конкретната структура или форма на съвместното предприятие. В едно съвместно контролирано предприятие съдружникът има контрол върху собствения си дял от бъдещите икономически изгоди чрез дела си в активите и пасивите на съвместното предприятие. Тази същност и икономическа реалност се отразяват в консолидираните финансови отчети на съдружника, когато той признава своето участие в активите, пасивите, приходите и разходите на съвместно контролираното предприятие чрез прилагане на единия от двата отчетни формата за пропорционално консолидиране, разгледани в параграф 34.
33. Прилагането на пропорционалната консолидация означава, че балансът на съдружника включва неговия дял в активите, които той контролира съвместно, а също така и неговия дял в пасивите, за които носи съвместна отговорност. Отчетът за приходите и разходите на съдружника включва неговия дял в приходите и разходите на съвместно контролираното предприятие. Много от процедурите, подходящи за прилагане на пропорционална консолидация, са сходни с процедурите за консолидация на инвестиции в дъщерни предприятия, които са изложени в МСС 27.
34. При прилагането на пропорционалната консолидация могат да бъдат използвани различни формати на отчети. Съдружникът може да обединява ред по ред своя дял във всеки отделен пасив, актив, приход или разход на съвместно контролираното предприятие със сходни позиции в собствените си финансови отчети. Така например той може да обедини своя дял в материалните запаси на съвместно контролираното предприятие със своите материалните запаси, както и своя дял в имотите, машините, съоръженията и оборудването на съвместно контролираното предприятие със своите имоти, машини, съоръжения и оборудване. Алтернативно, съдружникът може да отдели в своите финансови отчети самостоятелни редове за позициите, представляващи неговия дял в активите, пасивите, приходите и разходите на съвместно контролираното предприятие. Например, той може да покаже своя дял от текущите активи на съвместно контролираното предприятие отделно като част от своите текущи активи; може да покаже своя дял от имотите, машините, съоръженията и оборудването на съвместно контролираното предприятие отделно като част от своите имоти, машини, съоръжения и оборудване. И двата формата на отчети водят до отчитане на едни и същи суми на печалбата или загубата и на всеки основен клас активи, пасиви, приходи и разходи; и двата формата са приемливи за целите на този стандарт.

35. Независимо от това какъв формат на отчет се използва по отношение на пропорционалната консолидация, не е подходящо да бъдат прихванати каквито и да било активи или пасиви посредством приспадане на други пасиви или активи или каквито и да било приходи или разходи чрез приспадане от други разходи или приходи, освен, ако не съществуват законови права за такова прихващане и прихващането представлява очакванията по отношение на реализацията на активите или уреждане на пасивите.
36. ***Съдружникът трябва да прекрати да прилага пропорционална консолидация от датата, на която престава да упражнява съвместен контрол върху съвместно контролираното предприятие.***
37. Съдружникът престава да прилага пропорционална консолидация от датата, на която престава да участва в контрола на съвместно контролираното предприятие. Това може да стане например, когато съдружникът се освободи от своя дял или когато върху съвместно контролираното предприятие се поставят такива външни ограничения, че съдружникът в съвместно контролираното предприятие да няма повече съвместен контрол.

Метод на собствения капитал

38. ***Като алтернатива на пропорционалната консолидация, разгледана в параграф 30, съдружникът трябва да признае участието си в съвместно контролираното предприятие посредством използването на метода на собствения капитал.***
39. Съдружникът признава своето участие в съвместно контролирано предприятие посредством използването на метода на собствения капитал, независимо от това дали има и инвестиции в дъщерни предприятия или разглежда своите финансови отчети като консолидирани финансови отчети.
40. Някои съдружници признават участията си в съвместно контролираните предприятия като използват метода на собствения капитал така, както е описан в МСС 28. Използването на метода на собствения капитал се поддържа от онези, които смятат, че не е подходящо контролирани позиции да се комбинират със съвместно контролирани позиции и от тези, които смятат, че в едно съвместно контролирано предприятие съдружниците имат по-скоро значително влияние, отколкото съвместен контрол. Настоящият стандартът не препоръчва да се използва методът на собствения капитал, тъй като пропорционалната консолидация отразява по-точно същността и икономическата реалност на дела на съдружника в съвместно контролираното предприятие, тоест наличието на контрол върху дела на съдружника в бъдещите икономически изгоди. Независимо от това, този стандарт позволява да се използва методът на собствения капитал като едно алтернативно третиране при отчитането на участията в съвместни контролирани предприятия.
41. ***Съдружникът трябва да прекрати да прилага метода на собствения капитал от датата, на която престава да има съвместен контрол или престава да упражнява значително влияние в съвместно контролираното предприятие.***

Изключения от пропорционалната консолидация и метода на собствения капитал

42. ***Участията в съвместно контролирани предприятия, които отговарят на условието, предвидено в параграф 2, т. а) трябва да бъдат класифицирани като държани за търгуване и отчетени в съответствие с МСС 39.***
43. Когато, в съответствие с параграф 2, т. а) и параграф 42, участието в съвместно контролирано предприятие, което преди това е било отчитано в съответствие с МСС 39 не е продадено в рамките на дванадесет месеца, то трябва да бъде отчетено като се прилага пропорционална консолидация или метода на собствения капитал от датата на придобиването (Вижте МСС 22 Бизнескомбинации). Финансовите отчети за периодите от придобиването трябва да бъдат преизчислени.
44. По изключение, съдружникът може да е намерил купувач за участието, разгледано в параграф 2, т. а), но може да не е приключил продажбата в рамките на дванадесет месеца от придобиването, поради необходимостта от одобрение от страна на регулативните органи или други органи. Не се изисква съдружникът да прилага пропорционална консолидация или метода на собствения капитал за участие в съвместно контролирано предприятие, ако продажбата е в процес на извършване на датата на баланса и няма причина да се счита, че тя няма да бъде приключена в скоро време след датата на баланса.
45. ***От датата, на която съвместно контролираното предприятие стане дъщерно предприятие на съдружника, съдружникът трябва да отчита своето участие в съответствие с МСС 27. От датата, на която съвместно контролираното предприятие стане асоциирано предприятие на съдружника, съдружникът трябва да отчита своето участие в съответствие с МСС 28.***

Индивидуални финансови отчети на съдружника

46. ***Участието в съвместно контролирано предприятие трябва да се отчита в индивидуалните финансови отчети на съдружника в съответствие с параграфи 37 – 42 от МСС 27.***
47. Този стандарт не предвижда кои предприятия да изготвят индивидуални финансови отчети, предоставяни за публично ползване.

СДЕЛКИ МЕЖДУ СЪДРУЖНИК И СЪВМЕСТНО ПРЕДПРИЯТИЕ

48. ***Когато даден съдружник внесе или продаде на съвместно предприятие активи, признаването на каквато и да е част от печалба или загуба в резултат на сделката трябва да отразява същността на сделката. Когато активите остават в съвместното предприятие и при условие, че съдружникът е прехвърлил значителните рискове и изгоди от собствеността, съдружникът трябва да признава само онази част от печалбата или загубата, която може да се отнесе към участията на другите съдружници. (*) Съдружникът трябва да признава изцяло каквато и да било загуба, когато вноската или продажбата доказва намаление в***

* Вижте също ПКР-13 Съвместно контролирани предприятия – непарични вноски на съдружници

нетната реализируема стойност на текущи активи или загуба от обезценка.

49. *Когато даден съдружник закупи активи от съвместно предприятие, съдружникът не трябва да признава своята част от печалбата на съвместното предприятие в резултат на извършената сделка, докато активите не бъдат продадени на независимо трето лице. Съдружникът трябва да признае своя дял от загубите, произтичащи от такива сделки, по същия начин, по който признава печалбите, но с тази разлика, че загубите трябва да се признават незабавно когато представляват намаление в нетната реализируема стойност на текущи активи или загуба от обезценка.*
50. За да прецени дали дадена сделка между съдружник в съвместно предприятие и съвместното предприятие съдържа доказателства за обезценка на активи, съдружникът определя възстановимата сума на актива съгласно МСС 36 *Обезценка на активи*. При определянето на стойността в употреба, съдружникът оценява прогнозните бъдещи парични потоци от актива на базата на продължаващото използване на актива и окончателното му изваждане от употреба от съвместното предприятие.

ОТЧИТАНЕ НА УЧАСТИЯТА В СЪВМЕСТНИ ПРЕДПРИЯТИЯ ВЪВ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ НА ИНВЕСТИТОР

51. *Инвеститор в съвместно предприятие, който не участва в съвместния контрол, трябва да отчита участието си тази инвестиция в съответствие с МСС 39 или когато той има значително влияние в съвместното предприятие - в съответствие с МСС 28.*

ОПЕРАТОРИ НА СЪВМЕСТНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

52. *Операторите или мениджърите на съвместното предприятие трябва да отчитат всякакви хонорари в съответствие с МСС 18 Приходи.*
53. Един или повече от съдружниците могат да действат като оператори или мениджъри на съвместното предприятие. Обикновено операторите получават възнаграждение за управление за извършваната дейност. Възнагражденията се отчитат от съвместното предприятие като разходи.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

54. *Съдружникът трябва да оповестява общата сума на следните условни задължения отделно от сумата на другите условни задължения, освен, ако вероятността от загуби е малка:*
- а) всякакви условни задължения, които съдружникът е поел по отношение на своите участия в съвместните предприятия и собствения си дял във всяко от условните задължения, поети съвместно с другите съдружници;*
 - б) собствения дял в условните задължения на самите съвместни предприятия, с които условно е обвързан;*

и

- в) *тези условни задължения, които възникват поради това, че съдружникът по някакъв начин е отговорен за задълженията на другите съдружници в съвместното предприятие.*

55. *Съдружникът трябва да оповестява общата сума на следните ангажименти по отношение на своите участия в съвместните предприятия отделно от останалите си ангажименти:*

- а) *всякакви капиталови ангажименти, които съдружникът е поел по отношение на своите участия в съвместните предприятия и собствения си дял в капиталовите ангажименти, поети съвместно с другите съдружници;*

и

- б) *собствения си дял в капиталовите ангажименти на самите съвместни предприятия.*

56. *Съдружникът трябва да оповестява списък и описание на участията си в значими съвместни предприятия, както процента на участието му в собствеността на съвместно контролирани предприятия. Съдружник, който признава участията си в съвместно контролирани предприятия ред за ред - за пропорционалната консолидация или по метода на собствения капитал, трябва да оповестява и общата сума от всеки от текущите активи, дългосрочните активи, текущите пасиви, дългосрочните пасиви, приходите и разходите, свързани с неговите участия в съвместни предприятия.*

57. *Съдружникът трябва да оповестява метода, който използва за признаване на своите участия в съвместно контролирани предприятия.*

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

ОТМЯНА НА МСС 31 (ПРЕРАБОТЕН ПРЕЗ 2000 Г.)

59. *Настоящият стандарт заменя МСС 31 Финансово отчитане на дялове в смесени предприятия (Преработен през 2000 г.).*

ДОПЪЛНЕНИЕ

Изменение на други документи

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

- A1. ПКР-13 *Съвместно контролирани предприятия – непарични вноски от съдружниците* се изменя както е описано по-долу:

Препратката се изменя както следва:

Препратка: *Дялове в съвместни предприятия*

Параграф 1 се изменя както следва:

1. МСС 31.48 се отнася както за вноските, така и за продажбите между съдружника и съвместното предприятие, както следва: „Когато даден съдружник внесе или продаде активи на съвместно предприятие, признаването на каквато и да е част на печалбата или загубата от сделката трябва да отразява същността на сделката”. Освен това, МСС 31.24 гласи, че: „съвместно контролираното предприятие е съвместно предприятие, което обхваща създаването на корпорация, сдружение или друго предприятие, в което всеки съдружник има участие.” Няма изрични насоки по отношение на признаването на печалбите и загубите, получени в резултат от внасянето на непарични активи в съвместно контролираните предприятия (СКП).

...

- A2. В Международните стандарти за финансови отчети, включително Международните счетоводни стандарти и разяснения, приложими към декември 2003 г., препратките към текущото издание на МСС 31 *Дялове в смесени предприятия* се изменят на МСС 31 *Дялове в съвместни предприятия*

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 33

Доходи на акция

РЕЗЮМЕ	Параграфи
Цел	1
Обхват	2 – 4
Определения	5 – 8
Оценяване	9 – 63
Основни доходи на акция	9 – 29
Доходи	12 – 18
Акции	19 – 29
Доходи на акция с намалена стойност	30 – 63
Доходи	33 – 35
Акции	36 – 40
Потенциални обикновени акции с намалена стойност	41 - 63
Опции, варианти и техните еквиваленти	45 – 48
Конвертируеми инструменти	49 – 51
Условно емитируеми акции	52 – 57
Договори, които могат да бъдат уредени в обикновени акции или пари	58 – 61
Закупени опции	62
Издадени път опции	63
Преизчисления с обратна сила	64 – 65
Представяне	66 – 69
Оповестяване	70 – 73
Дата на влизане в сила	74
Отмяна на други документи	75 – 76

Този преработен стандарт заменя МСС 33 (1997 г.) *Доходи на акция* и трябва да се прилага за годишните периоди, започващи на и след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане.

ЦЕЛ

1. Целта на този стандарт е да предпише принципите за определянето и представянето на доходите на акция, така че да се подобрят възможностите за сравнение на резултатите на различни предприятия през един и същ отчетен период, а така също и за сравняването на различни отчетни периоди на едно и също предприятие. Въпреки ограниченията на данните за доходите на акция

поради различните счетоводни политики, които могат да бъдат използвани при определянето на „доходите”, един последователно дефиниран знаменател подобрява финансовата отчетност. Този стандарт поставя акцент върху знаменателя във формулата за изчисление на доходите на акция.

ОБХВАТ

2. *Този стандарт следва да се прилага от предприятия, чийто обикновени акции или потенциални обикновени акции се търгуват публично и от предприятия, които са в процес на емитиране на обикновени акции или потенциални обикновени акции на публичните пазари на ценни книжа.*
3. *Предприятието, което оповестява доходите на акция трябва да изчислява и оповестява доходите на акция в съответствие с този стандарт.*
4. *Когато предприятието представя както консолидирани финансови отчети, така и индивидуални финансови отчети, изготвени в съответствие с МСС 27 Консолидирани и индивидуални счетоводни отчети, оповестяванията изисквани по този стандарт трябва да бъдат представяни единствено на базата на консолидирана информация.*

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Ненамаляващият ефект върху доходите на акция представлява увеличение на доходите на акция или намаление на загубите на акция, произтичащи от предположението, че конвертируемите инструменти са конвертирани, че опциите или врантите са упражнени, или обикновените акции са емитирани при удовлетворяването на посочени условия.

Условно споразумение за акции е споразумение за емитиране на акции, което зависи от удовлетворяването на посочени условия.

Условно емитируеми обикновени акции са обикновени акции, които могат да бъдат емитирани за неголеми суми или без пари или без друга насрещна престация при удовлетворяването на посочени условия в условно споразумение за акции.

Намаляването на стойността представлява намаляване на доходите на акция или увеличаване на загубите на акция в резултат на предположението, че конвертируемите инструменти са конвертирани, че опциите или врантите са упражнени или че обикновените акции са емитирани при удовлетворяването на посочени условия.

Опциите, врантите и техните еквиваленти са финансови инструменти, които дават на държателя им правото да закупи обикновени акции.

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

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

Пут опции на обикновени акции са договори, които дават на държателя си правото да продаде обикновени акции на посочена цена за даден период.

6. Обикновените акции участват в подялбата на печалбата за периода само след останалите видове акции, като например привилегированите акции. Дадено предприятие може да има повече от едни клас обикновени акции. Обикновените акции от един и същи клас имат едни и същи права при получаване на дивиденди.
7. По-долу са дадени примери за потенциални обикновени акции:
 - а) финансови задължения или капиталови инструменти, обхващащи привилегировани акции, които са конвертируеми в обикновени акции;
 - б) опции и варанти;
 - в) акции, които биха били емитирани при удовлетворяването на условия, произтичащи от договорни споразумения, като например покупката на бизнес или други активи.
8. Термините, дефинирани в МСС 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне* се използват в този стандарт със значенията, посочени в параграф 11 на МСС 32, освен, ако не е отбелязано друго. МСС 32 дефинира финансов инструмент, финансов актив, финансово задължение, капиталов инструмент и справедлива стойност и предоставя насоки относно прилагането на дефинициите.

ОЦЕНЯВАНЕ

Основни доходи на акция

9. ***Дадено предприятие трябва да изчислява сумите на основните доходи на акция за печалбата или загубата, които могат да бъдат приписани на притежателите на обикновени акции на предприятието-майка и ако бъдат представени – печалбата или загубата от продължаващите дейности, които могат да бъдат приписани на тези притежатели на собствен капитал.***
10. ***Основните доходи на акция трябва да се изчисляват като се раздели печалбата или загубата, която може да се припише на притежателите на обикновени акции на предприятието-майка (числителят) на среднопретегления брой на обикновените акции в обращение (знаменателят) през периода.***
11. Целта на информацията за основните доходи на акция е да се предостави оценка на участията на всяка обикновена акция на предприятието – майка в резултатите на предприятието през отчетния период.

Доходи

12. ***За целите на изчислението на основните доходи на акция, сумите, които могат да бъдат приписани на притежателите на обикновени акции на предприятието – майка по отношение на:***
 - а) ***печалбата или загубата от продължаващи дейности, които могат да бъдат приписани на предприятието – майка;***

и

б) печалбата или загубата, която може да бъде приписана на предприятието – майка

трябва да бъдат сумите в т. а) и т. б), коригирани за сумите след данъците на дивидентите по привилегировани акции, разликите, произтичащи от уреждането на привилегированите акции и други сходни последствия от привилегированите акции, класирани като собствен капитал.

13. Всички позиции на приходите и разходите, които могат да бъдат приписани на притежателите на обикновени акции на предприятието – майка, които се признават през даден период, включително данъчните разходи и дивиденди по привилегировани акции, класирани като задължения, се включват при определянето на печалбата или загубата за периода, които могат да бъдат приписани на притежателите на обикновени акции на предприятието – майка (Вижте МСС 1 *Представяне на финансови отчети*).
14. Сумата след данъците на привилегированите дивиденди, която се приспада от печалбата или загубата е:
 - а) сумата след данъците, на всякакви привилегировани дивиденди по некумулятивни привилегировани акции, обявени по отношение на периода;
 - и
 - б) сумата след данъците, на привилегированите дивиденди по кумулативни привилегировани акции, изисквани за периода, независимо дали дивидентите са били обявени или не. Сумата на привилегировани дивиденди за периода не включва сумата на каквито и да са привилегировани дивиденди по кумулативни привилегировани акции, изплатени или обявени през текущия период по отношение на предишни периоди.
15. Привилегировани акции, които предвиждат нисък първоначален дивидент, за да компенсират предприятието за продажбата на привилегировани акции с отстъпка, или дивидент над пазарните стойности, през по-късни периоди, за компенсиране на инвеститорите за закупуването на привилегировани акции с премия, понякога се наричат привилегировани акции с увеличаващ се дивидент. Всяка първоначална емисионна отстъпка или премия на привилегировани акции с увеличаващ се процент се амортизира до неразпределената печалба, като се използва метода на ефективния лихвен процент и се третира като привилегирован дивидент за целите на изчисляването на доходите на акция.
16. Привилегированите акции могат да бъдат изкупени обратно при предлагането им от предприятието за изкупуване на търг от държателите им. Превишението на справедливата стойност на възнаграждението, изплатено на притежателите на привилегировани акции над балансовата стойност на привилегированите акции, представлява доход за притежателите на привилегированите акции и разход отнесен към неразпределената печалба на предприятието. Тази сума се приспада при изчисляването на печалбата или загубата, която може да се припише на собствениците на обикновен акционерен капитал на предприятието – майка.
17. Предсрочно конвертиране на конвертируеми привилегировани акции може да бъде предизвикано от дадено предприятие посредством благоприятни промени

на първоначалните условия на конвертиране или изплащането на допълнително възнаграждение. Превишението на справедливата стойност на обикновените акции или друго възнаграждение, изплащано над справедливата стойност на обикновените акции, които могат да бъдат емитирани по първоначалните условия на конвертирането, представлява доход за притежателите на привилегировани акции и се приспада при изчисляването на печалбата или загубата, която може да се припише на собствениците на обикновен акционерен капитал на предприятието – майка.

18. Всяко превишение на балансовата стойност на привилегированите акции над справедливата стойност на възнаграждението, изплатено за тяхното уреждане, се добавя при изчисляването на печалбата или загубата, която може да се припише на собствениците на обикновен акционерен капитал на предприятието – майка.

Акции

19. *За целта на изчисляването на основните доходи на акция, броят на обикновените акции трябва са бъде среднопретегленият брой на обикновените акции в обращение за периода.*
20. Използването на среднопретегления брой на обикновените акции в обращение за периода отразява възможността сумата на акционерния капитал да варира през периода в резултат на по-големия или по-малкия брой акции в обращение по всяко време. Среднопретегленият брой на обикновените акции в обращение за периода е броят на обикновените акции в обращение в началото на периода, коригиран с броя на обратно изкупените или емитираните обикновени акции през периода, умножен по средновременния коефициент. Средновременният коефициент представлява броят на дните, през които акциите са в обращение, като част от общия брой на дните през периода; в много случаи е подходящо да се приеме едно разумно приближение на среднопретеглената величина.
21. Обикновено, акциите се включват в среднопретегления брой от датата, на която насрещната престация става дължима (която, по принцип е датата на тяхната емисия), например:
- а) обикновени акции, емитирани срещу пари в брой, се включват, когато парите станат дължими;
 - б) обикновени акции, емитирани като доброволно реинвестиране на дивиденди от обикновени или привилегировани акции, се включват, когато дивидентите се реинвестират;
 - в) обикновени акции, емитирани като резултат от конвертирането на дългов инструмент в обикновени акции, се включват от датата, на която преставата да се начислява лихва;
 - г) обикновени акции, емитирани вместо лихва или главница по други финансови инструменти, се включват от датата, на която преставата да се начислява лихва;
 - д) обикновени акции, емитирани срещу уреждане на задължение на предприятието, се включват от датата на уреждането;
 - е) обикновени акции, емитирани като насрещна престация за придобиването на актив, различен от пари в брой, се включват към датата, на която се признава придобиването;

и

- ж) обикновени акции, емитирани за предоставянето на услуги на предприятие, се включват при предоставянето на услугите.

Моментът на включване на обикновените акции се определя от условия, свързани с тяхната емисия. Обръща се нужното внимание на същността на всеки договор, свързан с емисията.

22. Обикновените акции, емитирани като част от насрещна престация по бизнескомбинация, която представлява придобиване, се включват в среднопретегления брой на акциите от датата на придобиването. Това е така, тъй като придобиващият включва резултатите от дейността на придобивания в отчета си за приходите и разходите от тази дата. Обикновените акции, емитирани като част от бизнескомбинация, която представлява обединяване на участия, се включват в изчисляването на среднопретегления брой акции за всички представени периоди. Това е така, защото финансовите отчети на комбинираното предприятие се изготвят така, като че ли комбинираното предприятие е съществувало винаги. Ето защо, броят на обикновените акции, използван при изчисляването на основните доходи на акция в предприятие, което представлява бизнескомбинация, тоест обединяване на участия е съвкупният среднопретеглен брой на акциите на комбинираните предприятия, коригиран спрямо равностойни акции на предприятието, чийто акции са били в обращение след комбинацията.
23. Обикновените акции, които ще бъдат емитирани при конвертирането на задължително конвертируем инструмент, се включват при изчисляването на основния доход на акция от датата на сключването на договора.
24. Обикновени акции, които подлежат на емитиране при удовлетворяването на определени условия (условно емитируеми акции) се третират като акции в обращение и се включват при изчисляването на основния доход на акция само от датата, от която са удовлетворени всички необходими условия (тоест когато събитията са настъпили). Акциите, които подлежат на емитиране единствено след преминаването на определено време, не са условно емитируеми акции, тъй като преминаването на времето е една сигурност.
25. Обикновените акции в обращение, които подлежат на връщане при определени условия (тоест, подлежат на изваждане от обращение) не се третират като акции в обращение и се изключват от изчисляването на основния доход на акция до датата, на която акциите не подлежат повече на изваждане от обращение).
26. ***Среднопретегленият брой на обикновените акции в обращение през периода и за всички представени периоди, трябва да бъде коригиран за събития, различни от конвертирането на потенциални обикновени акции, които събития са променили броя на обикновените акции в обращение без съответната промяна в ресурсите.***
27. Обикновените акции могат да бъдат емитирани или броят на обикновените акции в обращение може да бъде намаляван, без съответната промяна в ресурсите. Примерите обхващат следните случаи:
- а) капитализация или премийна емисия (наричана понякога дивидент под формата на акции);

- б) премиен елемент в друга емисия, например премиен елемент в емисия на права на съществуващи акционери;
 - в) разделяне на акции;
 - и
 - г) обратно обединяване на акции (консолидация на акции).
28. При капитализация или дивидент под формата на акции или разделяне на акции, обикновените акции се емитират на съществуващите акционери безвъзмездно. Ето защо, броят на обикновените акции в обращение се увеличава, без увеличение на ресурсите. Броят на обикновените акции в обращение преди събитието се коригира, за да отрази пропорционалната промяна в броя на обикновените акции в обращение, все едно че събитието е настъпило в началото на най-ранния представен отчетен период. Например, при премийна емисия на принципа „две към едно”, броят на акциите в обращение преди емисията, се умножава по три, за да се получи новия общ брой на обикновените акции, или по две, за да се получи броя на допълнителните обикновени акции.
29. Консолидацията на обикновените акции обикновено намалява броя на обикновените акции в обращение без съответното намаление на ресурсите. Когато цялостният ефект, обаче е обратно изкупуване на акции по справедлива стойност, намалението на броя на обикновените акции в обращение е резултатът от съответно намаление на ресурсите. Пример за това е консолидация на акции, комбинирана със специален дивидент. Среднопретегленият брой на обикновените акции в обращение за отчетния период, през който се осъществява комбинираната сделка се преизчислява за намалението на броя на обикновените акции от датата на признаване на специалния дивидент.

Доходи на акция с намалена стойност

30. ***Предприятието трябва да изчислява сумите на доходите на акция с намалена стойност за печалбата или загубата, която може да се припише на притежателите на обикновени акции на предприятието-майка и ако е представена – печалбата или загубата от продължаващи дейности, която може да се припише на тези притежатели капитал.***
31. ***За целите на изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, предприятието трябва да коригира печалбата или загубата, която може да се припише на притежателите на обикновени акции на предприятието-майка и среднопретегления брой на акциите в обращение, за ефектите от всички потенциални акции с намалена стойност.***
32. Целта на доходите на акция с намалена стойност е в съответствие с тази на основните доходи на акция – да предоставят оценка на участието на всяка обикновена акция в резултатите на предприятието - като взема пред вид всички потенциални акции с намалена стойност в обращение през отчетния период. В резултат на това:
- а) печалбата или загубата, която може да се припише на притежателите на обикновени акции на предприятието-майка се увеличава със сумата на дивидентите след данъците и участието, признато през отчетния период по отношение на потенциалните обикновени акции с намалена стойност и

се преизчислява спрямо всякакви други промени в приходите или разходите, които биха били в резултат от конвертирането на потенциалните обикновени акции с намалена стойност:

и

- б) среднопретегленият брой на обикновените акции в обращение се увеличава със среднопретегления брой на допълнителните обикновени акции, които биха били в обращение, при предположението за конвертирането на всички потенциални обикновени акции с намалена стойност.

Доходи

33. *За целите на изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, предприятието трябва да преизчисли печалбите или загубите, които могат да бъдат приписани на притежателите на собствен капитал в на предприятието-майка, както се изчисляват в съответствие с параграф 12, чрез последствията след данъците на:*

- а) *всякакви дивиденди или други позиции, свързани с потенциалните обикновени акции с намалена стойност, приспаднати при изчисляването на печалбата или загубата, която може да бъде приписана на притежателите на обикновени акции на предприятието майка, както се изчисляват в съответствие с параграф 12;*
- б) *всякакви други промени в приходите и разходите, които биха се получили в резултат от конвертирането на потенциалните обикновени акции с намалена стойност.*

и

- в) *всякакви други промени в приходите и разходите, които биха произтекли от конвертирането на потенциални обикновени акции с намалена стойност*

34. След като потенциалните обикновени акции бъдат конвертирани в обикновени акции, позициите идентифицирани в параграф 33, т. а) до т. в) няма повече да възникват. Вместо това, новите обикновени акции ще имат правото да участват в печалбата или загубата, която може да бъде разпределена между притежателите на обикновени акции на предприятието-майка. Поради това, печалбата или загубата за периода, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции на предприятието – майка, изчислена в съответствие с параграф 12, се коригира за позициите, идентифицирани в параграф 33, т. а) – т. в) и всякакви свързани с тях данъци. Разходите, свързани с потенциалните обикновени акции с намалена стойност включват разходите по сделките и дисконтите, отчетени в съответствие с метода на ефективния лихвен процент (Вижте параграф 9 на МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*, преработен през 2003 г.).

35. Конвертирането на потенциални обикновени акции може да доведе до последващи промени в приходите и разходите. Например, намалението на разходите за лихви, свързани с потенциалните обикновени акции и полученото в резултат на това увеличаване на печалбата или намаляване на загубите, може да доведе до увеличаване на разходите, свързани с установения план за

разпределение на печалбите между наетите лица на предприятието. За целите на изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, печалбата или загубата, разпределена между притежателите на обикновени акции на предприятието – майка се коригира с всякакви такива последващи промени в приходите или разходите.

Акции

36. *За целите на изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, броят на обикновените акции, трябва да бъде среднопретегленият брой на обикновените акции, изчислен в съответствие с параграфи 19 и 26, плюс среднопретегления брой на обикновените акции, които биха били емитирани при конвертирането на всичките потенциални обикновени акции с намаляващ дохода на акция ефект в обикновени акции. Потенциалните обикновени акции с намаляващ дохода на акция ефект трябва да се считат за конвертирани в обикновени акции в началото на периода или ако това е станало по-късно – от датата на емитирането на потенциалните обикновени акции.*
37. Потенциалните обикновени акции с намаляващ дохода на акция ефект трябва да бъдат определяни независимо за всеки представен период. Броят на потенциалните обикновени акции с намаляващ дохода на акция ефект включен в периода от началото на годината към днешна дата не е среднопретегления брой на потенциалните обикновени акции с намаляващ дохода на акция ефект, включени във всяко междинно изчисление.
38. Потенциалните обикновени акции се претеглят за периода през който са в обращение. Потенциалните обикновени акции, които се анулират или се позволява да изтекат през отчетния период, се включват в изчисляването на доходите на акция с намалена стойност само за тази част от периода, през която са в обращение. Потенциалните обикновени акции, които се конвертират в обикновени акции по време на периода, се включват в изчисляването на доходите на акция с намалена стойност от началото на периода до датата на конвертирането; от датата на конвертирането, получените в резултат обикновени акции, се включват както в основните доходи на акция, така и в доходите на акция с намалена стойност.
39. Броят на обикновените акции, които биха били емитирани при конвертиране на потенциални обикновени акции с намаляващ дохода на акция ефект се определя от условията на потенциалните обикновени акции. Когато съществува повече от една база за конвертиране, изчислението приема най-изгодния курс на конвертиране или цена на упражняване от гледната точка на притежателя на потенциални обикновени акции.
40. Едно дъщерно предприятие, съвместно предприятие или асоциирано предприятие може да емитира на лица, различни от предприятието – майка, съдружника или инвеститора, потенциални обикновени акции, които са конвертируеми или в обикновени акции на дъщерното предприятие, съвместното предприятие или асоциираното предприятие, или обикновени акции на предприятието – майка, съдружника или инвеститора (отчитащото се предприятие). Ако тези потенциални обикновени акции на дъщерното предприятие, съвместното предприятие или асоциирано предприятие имат ефект намаляващ стойността на основните доходи на акция начитащото се

предприятие, те се включват в изчисляването на доходите на акция с намалена стойност.

Потенциални обикновени акции с намаляващ дохода на акция ефект

41. ***Потенциалните обикновени акции трябва да се третираат като акции с намаляващ дохода на акция ефект, само и единствено тогава, когато тяхното конвертиране в обикновени акции би намалило доходите на акция или загубите на акция от продължаващи дейности.***
42. Предприятието използва печалбата или загубата от продължаващи дейности, които могат да бъдат приписани на предприятието майка като „контролно число”, за да установи дали потенциалните обикновени акции са с намаляващ или ненамаляващ ефект върху доходите на акция. Печалбата или загубата от продължаващи дейности, които могат да бъдат приписани на предприятието – майка, се коригират в съответствие с параграф 12 и изключва позициите, свързани с преустановявани дейности.
43. Потенциалните обикновени акции са с ненамаляващ ефект върху доходите на акция, когато тяхното конвертиране в обикновени акции би увеличило доходите на акция или би намалило загубите от акция от продължаващи дейности. Изчисляването на доходите на акция с намалена стойност не предполага конвертирането, упражняването или друга емисия на потенциални обикновени акции, които биха имали ненамаляващ ефект върху доходите на акция.
44. Когато се определя дали потенциалните обикновени акции имат ефект на намаление на доходите на акция или не, всяка емисия или серия от потенциални обикновени акции се разглежда по-скоро поотделно, отколкото в съвкупност с останалите. Последователността, в която се разглеждат потенциалните обикновени акции може да окаже влияние върху преценката относно ефекта им на намаление на доходите от акция. Ето защо, за да се максимизира намаляемостта на основните доходи на акция, всяка емисия или серия потенциални обикновени акции се преценява в последователността от акцията с най-намаляващ ефект към акцията с най-малко намаляващ ефект, тоест потенциалните обикновени акции с намаляващ дохода на акция ефект с най-ниските „доходи на всяка допълнително емитирана акция” са включени в изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, преди тези с по-висок доход на всяка допълнително емитирана акция”. Опциите и вариантите, по правило, се включват най-напред, защото те оказват влияние върху числителя на изчислението.

Опции, варианти и техните еквиваленти

45. ***За целите на изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, предприятието трябва да приеме, че опциите и вариантите с намалена стойност на предприятието ще бъдат упражнени. Предполагаемите постъпления от тези инструменти трябва да се разглеждат като че ли са били получени от емисията на обикновени акции по средна пазарна цена през отчетния период. Разликата между броя на емитираните обикновени акции и броя на обикновените акции, които биха били емитирани по средна пазарна цена през отчетния период, трябва да се разглежда като безвъзмездно емитиране на обикновени акции.***

46. Опциите и вариантите са с намаляващ стойността ефект, когато биха довели до емитирането на обикновени акции за по-ниска от средната пазарна цена на обикновените акции през отчетния период. Размерът на намалението в стойността е средната пазарна цена на обикновените акции през отчетния период минус емисионната цена. Ето защо, за да се изчисли дохода на акция с намалена стойност, потенциалните обикновени акции се третираат като състоящи се от следните два елемента:
- а) договор за емитиране на определен брой обикновени акции по тяхната средна пазарна цена по време на отчетния период. Приема се, че за такива обикновени акции е определена справедлива цена и че не са нито с намаляващ, нито с ненамаляващ ефект върху доходите на акция. Те се игнорират при изчисляването на доходите на акция с намалена стойност.
 - б) договор за безвъзмездно емитиране на оставащите обикновени акции. Такива обикновени акции не генерират постъпления и нямат ефект върху печалбата или загубата, която може да се припише на обикновените акции в обращение. Поради това, такива акции са с намалена стойност и се прибавят към броя на обикновените акции в обращение при изчисляването на доходите на акция с намалена стойност.
47. Опциите и вариантите имат намаляващ ефект върху дохода на акция само когато средната пазарна цена на обикновените акции по време на отчетния период превишава цената на упражняването на опциите или вариантите (тоест те са „в парите“). Отчетените преди това доходи на акция не се преизчисляват с обратна сила, за да се отразят промените в цените на обикновените акции.
48. Опции за придобиване на акции от наети лица с фиксирани или определяеми условия и обикновени акции, правата по които се добиват при изпълнението на определени условия, се третираат като опции при изчисляването на доходи на акция с намалена стойност дори ако те могат да зависят от изпълнението на гореспоменатите условия. Те се третираат като опции в обращение на датата на даването им. Опциите за придобиване на акции от наети лица, базирани на резултатите им се третираат като условно емитируеми акции, тъй като тяхната емисия зависи от удовлетворяването на определени условия, освен след преминаването на определено време.

Конвертируеми инструменти

49. Ефектът на намаляване на стойността на конвертируемите инструменти трябва да бъде отразен в доходите на акция с намалена стойност в съответствие с параграфи 33 и 36.
50. Конвертируемите привилегировани акции нямат ефект на намаляване на дохода на акция, когато сумата на дивидента обявен или натрупан от такива акции за текущия период на обикновена акция, която може да бъде получена при конвертирането, превишава основните доходи на акция. По същия начин, конвертируемият дълг е с ненамаляващ ефект, винаги, когато неговата лихва (чиста от данъци и други промени на дохода или разходите) на обикновена акция, която може да бъде получена при конвертирането, превишава основните доходи на акция.

51. Обратното изкупуване или предизвикано конвертиране на конвертируеми привилегировани акции може да окаже влияние само върху част от конвертируемите привилегировани акции, които са били в обращение преди това. В такива случаи, всяко превишение на възнаграждението, упоменато в параграф 17 може да се припише на тези акции, които се изкупуват обратно или се конвертират с цел да се определи дали оставащите в обращение привилегировани акции са с намаляващ доходите на акция ефект. Тези обратно изкупени или конвертирани акции се разглеждат отделно от акциите, които не са обратно изкупени или конвертирани.

Условно емитируеми акции

52. Както при изчисляването на основните доходи на акция, условно емитируемите обикновени акции се третират като акции в обращение и се включват при изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, ако условията са удовлетворени (т.е. събитията са се случили). Условно емитируемите акции се включват от началото на отчетния период (или от условното споразумение за акции, ако то е по-късно). Ако условията не са удовлетворени, броят на условно емитируемите акции, включени в доходите на акция с намалена стойност се базира на броя на акциите, които биха били емитируеми, ако края на отчетния период съвпаднаше с края на условния период. Не се разрешава преизчисляване, ако условията не са изпълнени, когато изтече условния период.
53. Ако достигането или поддържането на специфицирана сума на доходите за даден период е условието за условната емисия и ако тази сума е достигната в края на отчетния период, но трябва да бъде поддържана след края на отчетния период за допълнителен период, тогава допълнителните обикновени акции се третират като акции в обращение, ако ефектът е намаляващ дохода на акция, когато се изчисляват доходите на акция с намаляваща стойност. В този случай, изчисляването на доходите на акция с намаляваща стойност се базира на броя на обикновените акции, които биха били емитирани, ако сумата на доходите в края на отчетния период е сумата на доходите в края на условния период. Тъй като доходите могат да се променят през един бъдещ период, изчисляването на основните доходи на акция не включва такива условно емитируеми акции до края на условния период, тъй като не всички необходими условия са били удовлетворени.
54. Броят на обикновените акции, които могат да бъдат емитирани при определени условия може да зависи от бъдещата пазарна цена на обикновените акции. В този случай, ако ефектът е намаляващ доходите на акция, изчисляването на доходите на акция с намаляваща стойност се базира на броя на обикновените акции, които биха били емитирани, ако пазарната цена в края на отчетния период би била пазарната цена в края на условния период. Ако условието се базира на средни пазарни цени за един период от време, който продължава след края на отчетния период, се използва средната стойност за периода от време, който е изтекъл. Тъй като пазарните цени могат да се променят през един бъдещ период, изчисляването на основните доходи на акция не включва такива условно емитируеми акции до края на условния период, тъй като не всички условия са били удовлетворени.
55. Броят на обикновените акции, които могат да бъдат емитирани при определени условия може да зависи от бъдещите доходи и бъдещите цени на обикновените

акции. В такива случаи, броят на обикновените акции, включен в изчисляването на доходите на акция с намалена стойност се базира и на двете условия (т.е. доходите към днешна дата и текущата пазарна цена към края на отчетния период). Условно емитируемите обикновени акции не се включват в изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, освен ако и двете условия не са изпълнени.

56. В други случаи, броят на обикновените акции, емитируеми при определени условия зависи от условие, което е различно от доходите или пазарната цена (например, откриването на определен брой магазини за търговия на дребно). В такива случаи, допускането, че настоящото положение на условието остава непроменено до края на условния период, условно емитируемите обикновени акции, се включват в изчисляването на доходите на акция с намалена стойност в съответствие със съществуващото положение в края на отчетния период.
57. Условно емитируемите потенциални обикновени акции (различни от тези, обхванати по споразумение за условни акции, като например условно емитируеми конвертируеми инструменти), се включват в изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, както следва:
- а) предприятието определя дали потенциалните обикновени акции може да се приемат, че са емитируеми на базата на условията, посочени за тяхното емитиране в съответствие с разпоредбите за условни обикновени акции в параграфи 52 - 56;
 - и
 - б) ако тези потенциални обикновени акции трябва да бъдат отразени в доходите на акция с намалена стойност, предприятието определя тяхното влияние върху изчисляването на доходите на акция с намалена стойност чрез следните разпоредби за опции и варианти в параграфи 45 – 48, разпоредбите за конвертируеми инструменти в параграфи 49 – 51, разпоредбите за договори, които могат да бъдат уредени в обикновени акции или пари в параграфи 58 – 61, или други разпоредби, както е подходящо.

Упражняването или конвертирането, обаче, не се приема за целта на изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, освен, ако не се приеме упражняването или конвертирането на сходни потенциални обикновени акции в обращение, които не са условно емитируеми.

Договори, които могат да бъдат уредени в обикновени акции или пари

58. *Когато дадено предприятие издаде договор, който може да бъде уреден в обикновени акции или пари по опция на предприятието, предприятието трябва да приеме, че договорът ще бъде уреден в обикновени акции и получените в резултат потенциални обикновени акции трябва да бъдат включени в доходите на акция с намалена стойност, ако има ефект на намаляване дохода на акция .*
59. Когато подобен договор е представен за счетоводни цели като актив или пасив, или има елемент на собствен капитал и елемент на задължение, предприятието трябва да коригира числителя за всякакви промени в печалбата или загубата,

които биха се получили по време на периода, ако договорът е бил класифициран изцяло като капиталов инструмент. Тази корекция е подобна на корекциите, изисквани в параграф 33.

60. *За договори, които могат да бъдат уредени в обикновени акции или пари по избор на притежателя, при изчисляването на доходите на акция с намалена стойност трябва да се използва това уреждане от двете – уреждане в пари или уреждане в акции - което е с по-намаляващ ефект.*
61. Един пример за договор, който може да бъде уреден в обикновени акции или пари е дългов инструмент, който на падежа дава на предприятието неограниченото право да уреди сумата на главницата в пари или в собствените си обикновени акции. Друг пример е издадена пут опция, която дава на държателя си избор за уреждане в обикновени акции или в пари.

Закупена опция

62. Такива договори, като например закупени пут опции и закупен кол опции (т.е. опции, държани от предприятието за свои собствени обикновени акции) не се включват в изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, защото тяхното включване би имало намаляващ ефект.

Издадени пут опции

63. *Договори, които изискват предприятието да закупи обратно свои собствени акции, като например издадени пут опции и форуърдни договори за покупка, се отразяват в изчисляването на доходите на акция с намаляваща стойност, ако ефектът е намаляващ. Ако тези договори са „в парите“ по време на периода (т.е. цената на упражняване или цената на уреждане е над средната пазарна цена за този период), потенциалният намаляващ ефект върху доходите на акция трябва да се изчислява както следва:*
- а) трябва да се приеме, че в началото на периода ще бъдат емитирани достатъчно обикновени акции (на средна пазарна цена през периода), за да се получат постъпления, които да удовлетворяват договора;*
 - б) трябва да се приеме, че постъпленията от емисията се използват за удовлетворяване на договора (т.е. за обратното изкупуване на обикновени акции);*
 - и*
 - в) нарастаният брой на обикновени акции (т.е. разликата между броя на обикновените акции, които се приемат за емитирани и броят на обикновените акции, получени от удовлетворяването на договора), трябва да бъдат включени при изчисляването на доходите на акция с намалена стойност.*

ПРЕИЗЧИСЛЕНИЯ С ОБРАТНА СИЛА

64. *Ако броят на обикновените или потенциалните обикновени акции в обращение се увеличава в резултат на капитализация, премийната емисия*

или от разделянето на акции или се намалява в резултат на обратно обединяване на акции, изчисляването на основните доходи на акция и на доходите на акция с намалена стойност за всички представени отчетни периоди, трябва да се извърши с обратна сила. Ако тези промени настъпят след датата на баланса, но преди датата на даването на разрешение за издаване на финансовите отчети, изчисленията на доходи на акция за отчетния период и за всички финансови отчети за предходни периоди, трябва да са базирани на новия брой акции. Фактът, че изчисленията на доходите на акция отразяват такива промени в броя на акциите, трябва да бъде оповестен. В допълнение, основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност за всички периоди, трябва да бъдат коригирани с:

- а) ефектите на грешките и корекциите, получени в резултат от промени в счетоводните политики, осчетоводени с обратна сила;*
- и*
- б) ефектите на бизнескомбинация, представляваща обединяване на интереси.*

65. *Предприятието не преизчислява доходите на акция с намалена стойност за който и да е от предходните периоди, представени за промени в използваните допускания при изчисляването на доходите на акция или за конвертирането на потенциални обикновени акции в обикновени акции.*

ПРЕДСТАВЯНЕ

66. *Предприятието трябва да представя в лицевата част на отчетите за приходите и разходите основните доходи и доходите на акция с намалена стойност и за печалбата или загубата, която може да се припише на притежателите на обикновени акции на предприятието – майка за всеки клас обикновени акции, които имат различни права в дела от печалбата за периода. Предприятието трябва да представи настоящите основните доходи и доходите на акция с намалена стойност с еднакъв акцент върху всички представени периоди.*
67. *Доходите на акция се представят за всеки период, за който се представя отчет за приходите и разходите. Ако доходите на акция с намалена стойност се отчитат най-малкото за един период, те трябва да се отчетат за всички представени периоди дори ако те са равни на основните доходи на акция. Ако основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност са равни, може да бъде направено двойно представяне на един ред в отчета за приходите и разходите.*
68. *Предприятие, което отчита преустановявана дейност, трябва да оповести основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност или в лицевата част на отчета за приходите и разходите или в приложенията към финансовите отчети.*
69. *Предприятието трябва да представи основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност, дори ако стойностите са отрицателни (тоест има загуба на акция).*

ОПОВЕСТЯВАНЕ

70. *Предприятието трябва да оповести следното:*

- а) сумите, използвани като числител при изчисляването на основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност и равнението между тези суми и печалбата или загубата, които могат да бъдат приписани на предприятието – майка за периода. Равнението трябва да включва индивидуалния ефект на всеки клас инструменти, който оказва влияние върху доходите на акция.*
- б) среднопретегления брой на обикновените акции, използвани като знаменател при изчисляването на основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност и равнението между тези знаменатели един с друг. Равнението трябва да включва индивидуалния ефект на всеки клас инструменти, който оказва влияние върху доходите на акция.*
- в) инструментите (включително условно емитируемите акции) които биха могли потенциално да имат намаляващ ефект върху основните доходи на акция в бъдещето, не са били включени в доходите на акция с намалена стойност, поради това, че са с ненамаляващ дохода на акция ефект за представения/представените период/и.*
- г) описанието на сделки с обикновени акции или сделки с потенциални обикновени акции, различни от тези, отчетени в съответствие с параграф 64, които се осъществяват след датата на баланса и биха променили значително броя на обикновените акции или потенциалните акции в обращение в края на отчетния период, ако тези сделки се бяха осъществили преди края на отчетния период.*

71. Примерите за сделки в параграф 70, т. г) обхващат:

- а) емисия на акции срещу пари;
- б) емисия на акции, когато постъпленията се използват за погасяване на дълг или привилегировани акции в обръщение на датата на баланса;
- в) обратно изкупуване на обикновени акции в обращение;
- г) конвертиране или упражняване на потенциални обикновени акции в обращение на датата на баланса в обикновени акции;
- д) емисия на опции, варанти или конвертируеми инструменти;
- и
- е) постигането на условия, които биха довели до емисията на условно емитируеми акции.

Сумите на доходите на акция не се коригират за такива сделки, осъществявани след датата на баланса, тъй като подобни сделки не оказват влияние върху капитала, използван за реализиране на печалба или загуба за отчетния период.

72. Финансовите инструменти и другите договори, които генерират потенциални обикновени акции, могат да включват условия, които оказват влияние върху оценяването на основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност. Тези условия могат да определят дали потенциалните обикновени акции са с намаляващ дохода на акция ефект, или ако са такива – да определят ефекта на среднопретегления брой на акциите в обращение и всякакви последващи корекции на печалбата и загубата, които могат да бъдат приписани на притежателите на обикновени акции. Оповестяването на условията на такива финансови инструменти и други договори се поощрява, ако не се изисква друго (Вижте МСС 32).
73. *Ако дадено предприятие, освен основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност, оповестява сумите за акция, използвайки отчетен компонент на отчета за приходите и разходите, различен от този, изискван от настоящия стандарт, такива суми трябва да се изчисляват, като се използва среднопретегления брой обикновени акции, определен в съответствие с този стандарт. Сумите на основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност, свързани с този компонент, трябва да се оповестяват, като им се придава еднакво значение и се представят в приложенията към финансовите отчети. Предприятието трябва да покаже базата, на която числителя/числителите се определят/т, включително дали сумите на акция са преди данъците или след данъците. Ако се използва компонент на отчета за приходите и разходите, който не е отчетен като статия в отчета на приходите и разходите, трябва да се направи равнение между използвания компонент и статията, която е отчетена в отчета за приходите и разходите.*

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

ОТМЯНА НА ДРУГИ ДОКУМЕНТИ

75. Настоящият стандарт заменя МСС 33 *Доходи на акция* (Издаден през 1997 г.).
76. Настоящият стандарт заменя ПКР-24 *Доходи на акция – финансови инструменти и други договори, които могат да бъдат уреждани в акции*.

ДОПЪЛНЕНИЕ А

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение е неразделна част от стандарта.

Печалба или загуба, която може да бъде приписана на предприятието - майка

- A1. За целите на изчисляването на доходите на акция на базата на консолидираните финансови отчети, печалбата или загубата, която може да бъде приписана на предприятието – майка се отнася до печалбата или загубата на консолидираното предприятие, след преизчисляването на малцинствените участия.

Емисия на акции с право на акционерите да ги закупят

- A2. Емисията на обикновени акции по времето на упражняването или конвертирането на потенциални обикновени акции обикновено не поражда елемент на премийна емисия. Това е, защото потенциалните обикновени акции се емитират обикновено за пълната стойност, което води до пропорционална промяна в наличните ресурси за предприятието. При емисията на акции с право на акционерите да ги закупят, обаче, цената на упражняването често е по-ниска от справедливата стойност на акциите. Ето защо, както се отбелязва в параграф 27, т. б), такава емисия на акции с право на акционерите да ги закупят включва елемент на премийна емисия. Ако на всички съществуващи акционери е предложена емисия на акции с право да ги закупят, броят на обикновените акции, който трябва да се използва при изчисляването на основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност за всички периоди преди емисията на акции с право на акционерите да ги закупят е броят на обикновените акции в обращение преди емисията, умножена по следния коефициент:

(справедливата стойност на акция непосредствено преди упражняването на правото)/(теоретичната справедлива стойност на акция без право)

Теоретичната справедлива стойност на акция без право се изчислява като се добави общата пазарна стойност на акциите, непосредствено преди упражняване на правата по отношение на постъпленията от упражняването на правата и се раздели на броя на акциите в обращение след упражняване на правата. Където правата са публично търгувани, отделно от акциите преди датата на упражняването, справедливата стойност за целите на това изчисление се установява при приключването на последния ден, на който акциите се търгуват заедно с правата.

Контролно число

- A3. За илюстриране на прилагането на понятието за контролно число, описано в параграфи 42 и 43, приемаме, че дадено предприятие има печалба от продължаващи дейности, която може да се припише на предприятието – майка от BE 4 800(*), загуба от преустановявани дейности, която може да бъде приписана на предприятието – майка от (BE 7 200), загуба, която може да бъде приписана на предприятието – майка (BE 2 400) и 2000 обикновени акции и 400 потенциални обикновени акции в обращение. Основните доходи на акция на предприятието са BE 2.40 за продължаващи дейности, (BE 3.60) за преустановявани дейности и (BE 1.20) за загубата. 400-те потенциални обикновени акции се включват в изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, защото получените в резултат BE 2.00 доходи на акция за продължаващи дейности са с намаляващ ефект, приемайки, че няма влияние върху печалбата или загубата от тези 400 потенциални обикновени акции. Тъй като печалбата от продължаващи дейности, която може да бъде приписана на предприятието – майка е контролното число, предприятието включва и тези 400 потенциални обикновени акции в изчисляването на другите суми на доходите на акция, независимо от това, че получените в резултат суми на доходите на акция са с ненамаляващ ефект за техните сравними суми на основните доходи на акция, т.е. загубата на акция е по-малка [(BE 3.00) на акция за загубата от преустановявани дейности и (BE 1.00) на акция за загубата].

Средна пазарна цена на обикновени акции

- A4. За целта на изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, средната пазарна цена на обикновените акции, които се приема, че трябва да бъдат емитирани, се изчислява на базата на средната пазарна цена на обикновените акции през отчетния период. Теоретически, всяка пазарна сделка за обикновени акции на дадено предприятие би могла да бъде включена при определянето на средната пазарна цена. От практическа гледна точка, обаче, обикновено са достатъчни простите средни седмични или месечни цени.
- A5. По принцип, заключителните пазарни цени са достатъчни за изчисляването на средните пазарни цени. Когато обаче, колебанията на цените са големи, обикновено средната стойност на високите и ниските цени дава по-представителна цена. Методът, използван за изчисляване на средната пазарна цена, се използва системно, освен ако вече не е представителен, поради променени условия. Например, дадено предприятие, което използва заключителните пазарни цени за изчисляване на средната пазарна цена за няколко години с относително стабилни цени, може да премине към средна стойност на високите и ниски цени, ако цените започнат да се колебаят много и заключителните пазарни цени вече не дават представителна средна цена.

Опции, варанти и техните еквиваленти

- A6. Опциите или вариантите за покупка на конвертируеми инструменти се предполага, че ще бъдат упражнени за закупуването на конвертируемия инструмент, когато средните цени както на конвертируемия инструмент, така и на обикновените акции, които могат да бъдат получени при конвертирането, са

* В тези насоки, паричните суми са деноминирани във „валутни единици” (BE).

над цената на упражняването на опциите или вариантите. Упражняване, обаче не се предполага, освен, ако не се предполага също и конвертиране на сходни конвертируеми инструменти в обращение, ако има такива.

- A7. Опциите или вариантите могат да разрешат или изискват предлагането на търг на дългови и други инструменти на предприятието (или на неговото предприятие – майка или дъщерно предприятие) като заплащане на цялата или на част от цената на упражняването. При изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, тези опции или варианти имат намаляващ дохода на акция ефект, ако а) средната пазарна цена на свързаните обикновени акции за отчетния период превишава цената на упражняването или б) продажната цена на инструментите, които ще бъдат предложени на търг е под тази, на която инструментът може да бъде предложен на търг по споразумение за опции или варианти и получения в резултат дисконт установи ефективна цена на упражняване под пазарната цена на обикновените акции, която може да бъде получена при упражняване. При изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, се приема, че тези опции или варианти трябва да бъдат упражнени и се приема, че дълговите или другите инструменти ще бъдат предложени на търг. Ако оферирането на пари е по-изгодно за държателя на опции или варианти и договорът позволява офериране на пари, приема се оферирането на пари. Лихвата (без данъци) върху всякакъв дългов инструмент, за който се приема, че ще бъде офериран на търг, се добавя обратно като корекция на числителя.
- A8. Подобно третиране се дава за привилегированите акции, които имат подобни разпоредби или за други инструменти, които имат опции за конвертиране, които позволяват на инвеститора да плати пари за по-благоприятен курс на конвертиране.
- A9. Базисните условия на определени опции или варианти могат да изискват постъпленията, получени от упражняването на тези инструменти, да бъдат използвани за обратно изкупуване на дългови или други инструменти на предприятието (или неговото предприятие – майка или дъщерно предприятие). При изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, тези опции или варианти се приема, че трябва да бъдат упражнени и постъпленията използвани по-скоро за закупуването на дълг на неговата средна пазарна цена, отколкото за закупуване на обикновени акции. Излишъкът от постъпленията, обаче, който се получава от приетото упражняване, над сумата, използвана за приетото закупуване на дълг, се разглежда (т.е. приема се, че ще се използва за обратно изкупуване на обикновени акции) при изчисляването на доходите на акция с намалена стойност. Лихвата (без данъци) върху всякакъв дълг, който се приема, че ще бъде закупен, се добавя обратно като корекция на числителя).

Издадени пут опции

- A10. За да се илюстрира прилагането на параграф 63, нека да приемем, че предприятието има 120 издадени пут опции за негови обикновени акции с цена на упражняване BE 35. Средната пазарна цена на неговите обикновени акции за отчетния период е BE 28. При изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, предприятието приема, че е емитирало 150 акции по BE 28 на акция в началото на отчетния период, за да удовлетвори задължението си по пут опции от BE 4 200. Разликата между емитираните 150 обикновени акции и получените 120 обикновени акции от удовлетворяването на пут опцията (нарастване от 30

обикновени акции) се добавя към знаменателя при изчисляването на доходите на акция с намалена стойност.

Инструменти на дъщерни предприятия, съвместни предприятия или асоциирани предприятия

- A11. Потенциалните обикновени акции на дъщерно предприятие, съвместно предприятие или асоциирано предприятие, конвертируеми или в обикновени акции на дъщерното предприятие, съвместното предприятие или асоциираното предприятие, или в обикновени акции на предприятието – майка, съдружника в съвместното предприятие или инвеститора в асоциираното предприятие (отчитащото се предприятие) се включват при изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, както следва:
- а) инструментите, емитирани от дъщерно предприятие, съвместно предприятие или асоциирано предприятие, които дават възможност на своите притежатели да получат обикновени акции на дъщерното предприятие, съвместното предприятие или асоциираното предприятие, се включват при изчисляването на данните за доходите на акция с намалена стойност на дъщерното предприятие, съвместното предприятие или асоциираното предприятие. Тези доходи на акция, след това се включват в изчисленията на доходите на акция на отчитащото се предприятие на базата на авоарите на отчитащото се предприятие в инструментите на дъщерното предприятие, съвместното предприятие или асоциираното предприятие.
 - б) инструментите на дадено дъщерно предприятие, съвместно предприятие или асоциирано предприятие, които са конвертируеми в обикновени акции на отчитащото се предприятие, се разглеждат сред потенциалните обикновени акции на отчитащото се предприятие за целите на изчисляването на доходите на акция с намалена стойност. По същия начин, опциите или варантите, емитирани от дъщерно предприятие, съвместно предприятие или асоциирано предприятие, за покупката на обикновени акции на отчитащото се предприятие, се разглеждат сред потенциалните обикновени акции на отчитащото се предприятие при изчисляването на консолидираните доходи на акция с намалена стойност.
- A12. За целите на определянето на ефекта на доходите на акция на инструментите, емитирани от отчитащото се предприятие, които са конвертируеми в обикновени акции на дъщерното предприятие, съвместното предприятие или асоциираното предприятие, приема се, че инструментите ще бъдат конвертирани и числителят (печалбата или загубата, която може да се припише на притежателите на обикновени акции на предприятието – майка), коригиран както е необходимо в съответствие с параграф 33. Освен тези корекции, числителят се коригира с всяка промяна в печалбата или загубата, отчетена от отчитащото се предприятие (като например, доходи от дивиденди или доходи по метода на собствения капитал), която може да бъде приписана на увеличаването на броя на обикновените акции на дъщерното предприятие, съвместното предприятие или асоциираното предприятие в обращение, в резултат на приетото конвертиране. Знаменателят на изчислението на доходите на акция с намалена стойност не се засяга, защото броят на обикновените акции на отчитащото се предприятие в обращение не би се променил при приетото конвертиране.

Участващи капиталови инструменти и двукласни обикновени акции

A13. Собственият капитал на някои предприятие включва:

- а) инструменти, които участват в дивидентите с обикновени акции съгласно предварително определена формула (например, две за едно), понякога с горна граница на степента на участие (например, до но не повече от посочена сума на акция).
- б) клас обикновени акции с различен процент на дивидентите от този на друг клас обикновени акции, но без превъзхождащи или привилегировани права

A14. За целите на изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, приема се конвертиране за тези инструменти, разгледани в параграф A13, които се конвертират в обикновени акции, ако ефектът е намаляващ. За тези инструменти, които не са конвертируеми в даден клас обикновени акции, печалбата или загубата за отчетния период се разпределя по различните класове акции и участващи капиталови инструменти в съответствие с техните права на дивиденти или други права да участват в неразпределената печалба. За да се изчислят основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност:

- а) печалбата или загубата, която може да бъде приписана на притежателите на обикновени акции на предприятието – майка, се коригира (печалбата се намалява, а загубата се увеличава) със сумата на обявените дивиденти през отчетния период за всеки клас акции и с договорната сума на дивидентите (или лихвата върху участващите облигации), която трябва да бъде платена за отчетния период (например, неплатени кумулативни дивиденти).
- б) оставащата печалба или загуба се разпределя по обикновените акции и участващите капиталови инструменти до степента, в която всеки инструмент споделя в доходите, като че ли цялата печалба или загуба за отчетния период е била разпределена. Общата печалба или загуба, разпределена за всеки клас капиталови инструменти, се определя чрез събирането на сумата, разпределена за дивиденти и сумата, разпределена за елемент на участие.
- в) общата сума на печалбата или загубата, разпределена по всеки клас капиталови инструменти се разделя на броя на инструментите в обращение, по които се разпределят доходите, за да се определят доходите на акция за инструмента.

За изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, всички потенциални обикновени акции, които се приема, че са били емитирани, се включват в обикновените акции в обращение.

Частично платени акции

A15. Когато обикновените акции се емитират, но не са напълно платени, те се третират при изчисляването на основните доходи на акция като част от обикновена акция, доколкото те са получили правото да участват в дивидентите по време на периода, по отношение на напълно платените обикновени акции.

- A16. Доколкото тези частично платени акции нямат правото да участват в дивидентите през периода, те се третираат като равностойни на варанти или опции при изчисляването на доходите на акция с намалена стойност. Неплатеният остатък се приема, че представлява постъпления, използвани за закупуване на обикновени акции. Броят на акциите, включени в доходите на акция с намалена стойност е разликата между броя на записаните акции и броя на акциите, които се приемат за закупени.

ДОПЪЛНЕНИЕ Б

Изменения на други документи

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

- Б.1. В Международните стандарти за финансови отчети, включително Международните счетоводни стандарти и разяснения, приложими към декември 2003 г., упоменаването на сегашното издание на МСС 33 *Доходи на акция* се изменя на МСС 33 *Доходи на акция*.
-

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 40

Инвестиционни имоти

РЕЗЮМЕ	Параграфи
Цел	1
Обхват	2 – 4
Определения	5 – 15
Признаване	16 – 19
Оценяване при признаване	20 – 29
Оценяване след признаване	30 – 56
Счетоводна политика	30 – 32
Модел на справедливата стойност	33 – 55
Невъзможност за надеждно определяне на справедливата стойност	53 – 55
Модел на себестойността	56
Прехвърляния	57 – 65
Освобождавания	66 – 73
Оповестяване	74 – 79
Модел на справедливата стойност и модел на себестойността	74 – 79
Модел на справедливата стойност	76 – 78
Модел на себестойността	79
Преходни разпоредби	80 – 84
Модел на справедливата стойност	80 – 82
Модел на себестойността	83 – 84
Дата на влизане в сила	85
Отмяна на МСС 40 (2000 г.)	86

Този преработен стандарт заменя МСС 40 (2000 г.) *Инвестиционни имоти* и трябва да се прилага за годишните периоди, започващи на и след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане.

ЦЕЛ

1. Целта на този стандарт е да определи счетоводно третиране за инвестиционните имоти и свързаните изисквания за оповестяване.

ОБХВАТ

2. *Този стандарт трябва да се прилага за признаването, оценяването и оповестяването на инвестиционни имоти.*

3. Наред с други въпроси този стандарт се прилага за оценяването във финансовите отчети на лизингополучателя на участия в инвестиционни имоти, държани по договор за лизинг, отчитани като финансов лизинг и за оценяването във финансовите отчети на лизингодателя на инвестиционни имоти, отдадени на лизингополучател по силата на оперативен лизинг. Този стандарт не разглежда въпросите, обхванати в МСС 17 *Лизинги*, включително:
- а) класифицирането на лизинга като финансов или оперативен;
 - б) признаване на приходи, получени от лизинг на инвестиционен имот (Вижте също МСС 18 *Приходи*);
 - в) оценяване във финансовите отчети на лизингополучателя на участие в имоти, държани по лизинг, отчитан като оперативен лизинг;
 - г) оценяване във финансовите отчети на лизингодателя на неговите нетни инвестиции във финансов лизинг;
 - д) отчитане на сделки по продажба с обратен лизинг;
 - и
 - е) оповестяване относно финансов и оперативен лизинг.
4. Настоящият стандарт не се прилага за:
- а) биологични активи, свързани със селскостопанска дейност (виж МСС 41 *Селско стопанство*); и
 - б) права над полезни изкопаеми, резерви от полезни изкопаеми, като например нефт, природен газ и подобни невъзстановими ресурси.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Балансова стойност е сумата, с която е признат един актив в баланса.

Себестойност е изплатената сума в пари или парични еквиваленти или справедливата стойност на друга насрещна престация, дадена за придобиването на актива, към момента на неговото придобиване или изграждане.

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

Инвестиционен имот е имотът (земята или сградата или части от сградата, или и двете), държан (от собственика или от лизингополучателя по финансов лизинг) по-скоро за получаване на приходи от наем или за увеличаване стойността на капитала, или и за двете, отколкото за:

- а) използване при производството или доставката на стоки или услуги или за административни цели;***
или
- б) продажба в рамките на обичайната стопанска дейност.***

Ползван от собственика имот е имотът, държан (от собственика или лизингополучателя по финансов лизинг) за използване при производството или доставката на стоки или услуги или за административни цели.

6. *Участие в имот, което се държи от лизингополучател по оперативен лизинг може да бъде класифицирано и отчетено като инвестиционен имот, когато и само когато имотът иначе би отговарял на дефиницията за инвестиционен имот и лизингополучателят използва модела на справедливата стойност, разгледан в параграфи 33 – 55 за признатия актив. Тази алтернативна класификация е на разположение по отделни имоти. Веднъж след като тази алтернативна класификация бъде избрана, обаче за едно такова участие в имот, държано по оперативен лизинг, целият имот, класифициран като инвестиционен имот, трябва да се отчита като се използва модела на справедливата стойност. Когато бъде избрана тази алтернативна класификация, всяко така класифицирано участие се включва в оповестяванията, изисквани от параграфи 74 – 78.*
7. *Инвестиционният имот се държи за получаване на приходи от наеми или за увеличаване на стойността на капитала или и за двете. Следователно, един инвестиционен имот генерира парични потоци предимно независимо от другите активи, държани от предприятието. Това отличава инвестиционния имот от ползвания от собственика имот. Производството или доставката на стоки или услуги (или използването на имота за административни цели) генерира парични потоци, които могат да се отнесат не само към имота, но и към други активи, използвани в процеса на производство или доставка. За ползван от собственика имот се прилага МСС 16 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване*.*
8. По-долу са дадени примери за инвестиционни имоти:
 - а) земя, държана по-скоро за дългосрочно увеличаване на капитала, а не за краткосрочна продажба в хода на обичайната стопанска дейност.
 - б) земя, държана за неопределено понастоящем бъдещо използване (ако предприятието не е определило, че ще използва земята или като ползван от собственика имот, или за краткосрочна продажба в хода на обичайната дейност, се счита, че земята се притежава за увеличаване на стойността на капитала).
 - в) сграда, притежавана от отчитащото се предприятие (или държана от предприятието по финансов лизинг) и отдадена по един или повече оперативни лизинги.
 - г) сграда, която не се ползва, но се държи, за да бъде отдадена на един или повече оперативни лизинги.
9. По-долу са разгледани примери на статии, които не са инвестиционни имоти и затова остават извън обхвата на този стандарт:
 - а) имот, държан за продажба в хода на обичайната стопанска дейност или в процес на строителство или разработване за такава продажба (Вижте МСС 2 *Материални запаси*), например имот, придобит изключително с цел за последваща продажба в близко бъдеще или с цел разработване и препродажба.
 - б) имот, който се изгражда или разработва от името на трети лица (Вижте МСС 11 *Договори за строителство*);

- в) ползван от собственика имот (Вижте МСС 16), включително (наред с други неща) имот, държан за бъдещо използване като ползван от собственика имот, имот, държан за бъдещо разработване и последващо използване като ползван от собственика имот, имот, ползван от наети лица (независимо дали наетите лица плащат наем по пазарни цени или не) и ползван от собственика имот, очакващ освобождаване.
 - г) имот, който се изгражда или разработва за бъдещо използване като инвестиционен имот; МСС 16 се прилага за такъв имот до завършване на строителството или разработването, в който момент имотът става инвестиционен имот и се прилага този стандарт. Обаче, този стандарт се прилага за съществуващ инвестиционен имот, който наново се разработва за продължително бъдещо използване като инвестиционен имот (Вижте параграф 58).
 - д) имот, който се отдава на лизинг на друго предприятие по финансов лизинг.
10. Някои имоти обхващат част, която се държи за получаване на приходи от наем или за увеличаване стойността на капитала и друга част, която се държи за използване в производството или доставката на стоки или услуги или за административни цели. Ако тези части могат да бъдат продадени поотделно (или отдадени на финансов лизинг поотделно), предприятието отчита частите поотделно. Ако частите не могат да бъдат продадени поотделно, имотът е инвестиционен имот само ако незначителна част от него се държи за използване в производството или доставката на стоки или услуги или за административни цели.
11. В някои случаи предприятието предоставя спомагателни услуги на наемателите на имот, държан от него. Предприятието третира такъв имот като инвестиционен имот, ако услугите са незначителни по отношение на споразумението като цяло. Като пример може да се посочи случаят, когато собственикът на административна сграда предоставя на наемателите, които обитават сградата, услуги по охрана и поддръжка.
12. В други случаи, предоставяните услуги са значителни. Например, ако дадено предприятие притежава и управлява хотел, предоставяните на гостите услуги са значителни по отношение на споразумението като цяло. Ето защо хотел, управляван от собственика, е по-скоро ползван от собственика имот, отколкото инвестиционен имот.
13. Може да се окаже трудно да се определи дали спомагателните услуги са толкова значителни, че имотът да не се квалифицира като инвестиционен. Например, собственикът на хотел понякога прехвърля дадени отговорности на трети лица по договор за управление. Условието на такива договори за управление могат да варират значително. В едната крайност, положението на собственика може да бъде по същество положението на пасивен инвеститор. В другата - собственикът може просто да е прехвърлил на външни лица дадени ежедневни функции, докато той остава изложен в значителна степен на колебанието в паричните потоци, генерирани от дейността на хотела.
14. Необходима е преценка, за да се определи дали даден имот се квалифицира като инвестиционен имот. Предприятието развива критерии, така че да може последователно да извършва такива преценки в съответствие с определението за

инвестиционен имот и съответните насоки в параграфи 7 – 13. Параграф 75, т. в) изисква предприятието да оповести тези критерии, когато класификацията е трудна.

15. В някои случаи, предприятието притежава имот, който е отдаден на лизинг или се ползва от предприятието - майка или друго дъщерно предприятие. Имотът не се квалифицира като инвестиционен имот в консолидираните финансови отчети, защото е ползван от собственика от гледна точка на групата. От гледна точка обаче на предприятието, което го притежава, имотът е инвестиционен имот, ако отговаря на определението в параграф 5. Следователно лизингодателят третира имота като инвестиционен имот в своите индивидуални финансови отчети.

ПРИЗНАВАНЕ

16. ***Инвестиционен имот трябва да бъде признат като актив, когато и само когато:***
- а) е вероятно бъдещите икономически изгоди, които са свързани с инвестиционния имот, да се получат от предприятието;***
 - и***
 - б) себестойността на инвестиционния имот може да бъде оценена надеждно.***
17. Предприятието оценява по този принцип на признаване всички свои разходи за инвестиционния имот в момента, когато са направени. Тези разходи включват разходите, направени първоначално за придобиване на даден инвестиционен имот и разходите, понесени впоследствие за разширяването на, подмяната на част от или обслужването на даден имот.
18. Съгласно принципа за признаване в параграф 16, предприятието не признава в балансовата стойност на даден инвестиционен имот разходите за ежедневното обслужване на такъв имот. Тези разходи, по-скоро се признават в печалбата или загубата, в момента, когато бъдат направени. Разходите за ежедневното обслужване са главно разходите за труд и консумативи и могат да включват разхода за дребни резервни части. Целта на тези разходи често се описва като „ремонти и поддръжка” на имота.
19. Части от инвестиционни имоти може да са били придобити чрез подмяна. Например, вътрешните стени може да представляват подмяна на оригиналните стени. Съгласно принципа на признаване, предприятието признава в балансовата стойност на даден инвестиционен имот разходът за подменящата част на съществуващ инвестиционен имот в момента, в който е направен, ако са спазени критериите за признаване. Балансовата стойност на тези части, които се подменят се отписва в съответствие с разпоредбите за отписване на този стандарт.

ОЦЕНЯВАНЕ ПРИ ПРИЗНАВАНЕ

20. ***Инвестиционният имот трябва да бъде оценяван първоначално по неговата себестойност. Разходите по сделката трябва да се включат в първоначалната оценка.***

21. Себестойността на закупен инвестиционен имот обхваща неговата покупна цена и всякакви разходи, които пряко могат да му бъдат приписани. Разходите, които могат пряко да бъдат приписани, включват например професионалните хонорари за правни услуги, данъци по прехвърляне на имота и други разходи по сделката.
22. Себестойността на инвестиционен имот, построен по стопански начин, е неговата себестойност към датата, когато строителството или разработването е завършено. До тази дата предприятието прилага МСС 16. На тази дата имотът става инвестиционен имот и се прилага този стандарт (Вижте параграфи 57, т. д) и 65).
23. Себестойността на инвестиционния имот не се увеличава с:
- а) разходите за пускане в експлоатация (освен ако те са необходими, за да приведат имота в състояние, необходимо за да функционира то по начина, предвиден от ръководството),
 - б) оперативните загуби, понесени преди инвестиционният имот да достигне планираното ниво на заетост;
или
 - в) необичайно големи количества бракуван материал, труд или други ресурси при строителството или разработването на имота.
24. Ако плащането на инвестиционен имот е отложено, неговата себестойност е паричният еквивалент на цената. Разликата между тази сума и общата сума на плащанията се признава като разход за лихви през периода на кредита.
25. ***Първоначалната себестойност на участието в имот, държан по лизинг и класифициран като инвестиционен имот, трябва да бъде както е определено за финансов лизинг от параграф 20 на МСС 17, т.е. активът трябва да бъде признат по по-ниската от справедливата стойност на имота и настоящата стойност на минималните лизингови плащания. Равностойна сума трябва да бъде призната като задължение в съответствие със същия параграф.***
26. Всяка премия, платена за лизинг, се третира като част от минималните лизингови плащания за тази цел и следователно се включва в себестойността на актива, но не се включва в задължението. Ако дадено участие в имот, държано по лизинг е класифицирано като инвестиционен имот, позицията, отчетена по справедлива стойност е това участие, а не основния имот. Насоките за определянето на справедливата стойност на участието в имот са предвидени в модела на справедливата стойност в параграфи 35 – 52. Тези насоки имат отношение също към определянето на справедливата стойност, когато тази стойност е използвана като себестойност за целите на първоначалното признаване.
27. Един или повече инвестиционни имота могат да бъдат придобити срещу непаричен актив или активи, или срещу комбинация от парични и непарични активи. Разгледаното по-долу се отнася до размяна на един непаричен актив срещу друг, но то важи също за всички размени, описани в предходното изречение. Себестойността на такъв инвестиционен имот се оценява по справедлива стойност, освен, ако: а) разменната сделка няма търговска същност или б) справедливата стойност нито на получения актив, нито на отдадения актив може да се оцени достоверно. Придобитият актив се оценява по този

начин дори ако предприятието не може незабавно да отпише отдадения актив. Ако придобитият актив не се оценява по справедлива стойност, неговата себестойност се оценява по балансовата стойност на отдадения актив.

28. Предприятието определя дали дадена сделка за размяна има търговска същност, като разгледа степента, в която неговите бъдещи парични потоци, се очаква да се променят в резултат от сделката. Дадена разменна сделка е търговска по своята същност, ако:

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

или

б) стойността, специфична за предприятието на частта от операциите на предприятието, повлияни от промените, свързани със сделката се променя в резултат на размяната;

и

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

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

29. Справедливата стойност на даден актив, за който няма сравними пазарни сделки, се оценява достоверно, ако а) променливостта на обхвата на разумните приблизителни оценки на справедливата стойност не е значителна за този актив или б) вероятностите за различни оценки в рамките на обхвата могат да бъдат разумно преценени и използвани при оценяването на справедливата стойност. Ако предприятието може да определи достоверно справедливата стойност на получения актив или на отдадения актив, тогава справедливата стойност на отдадения актив се използва за оценяване на себестойността на получения актив, освен, ако справедливата стойност на получения актив е по-ясно видима.

ОЦЕНЯВАНЕ СЛЕД ПРИЗНАВАНЕ

Счетоводна политика

30. ***С изключението, отбелязано в параграф 34, предприятието трябва да избере или модела на справедливата стойност в параграфи 35 - 55, или модела на себестойността в параграф 56 като своя счетоводна политика и трябва да прилага тази политика към всеки един от своите инвестиционни имоти.***

31. МСС 8 Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки посочва, че доброволна промяна на счетоводната политика трябва да бъде направена само ако промяната в резултат ще доведе до по-подходящо представяне на сделките, други събития или условия във финансовите отчети на

предприятието. Малко вероятно е, че промяна от модела на справедливата стойност към модела на себестойността ще доведе до по-подходящо представяне.

32. Този стандарт изисква всички предприятия да определят справедливата стойност на инвестиционния имот за целите на оценяването (ако предприятието използва модела на справедливата стойност) или на оповестяването (ако то използва модела на себестойността). На предприятията се препоръчва, но от тях не се изисква да определят справедливата стойност на инвестиционен имот на базата на оценката от независим оценител, който притежава призната и подходяща професионална квалификация и който има скорошен опит относно местонахождението и категорията на оценявания имот.

Модел на справедливата стойност

33. ***След първоначалното признаване предприятието, което избира модела на справедливата стойност, трябва да оценява всички свои инвестиционни имоти по тяхната справедлива стойност с изключение на случаите, описани в параграф 53.***
34. ***Когато участие в имот, държано от лизингополучател по оперативен лизинг се класифицира като инвестиционен имот по параграф 6, параграф 30 не е по избор, трябва да се прилага моделът на справедливата стойност.***
35. ***Печалбата или загубата, възникваща от промяна в справедливата стойност на инвестиционния имот, трябва да бъде призната в печалбата или загубата за периода, в който възниква.***
36. Справедливата стойност на инвестиционен имот е цената, на която имотът може да бъде разменен между осведомени, желаещи страни в пряка сделка (Вижте параграф 5). Справедливата стойност специално изключва приблизително определена цена, завишена или намалена от специални условия или обстоятелства като нетипично финансиране, договори за продажба и споразумения за продажба с обратен лизинг, специални насрещни престации или концесии, отпускани от някой, свързан с продажбата.
37. Предприятието определя справедливата стойност без каквото и да е намаление на разходите по сделката, които предприятието може да понесе по продажбата, или друго освобождаване.
38. ***Справедливата стойност на инвестиционния имот трябва да отразява условията на пазара към датата на баланса.***
39. Справедливата стойност е конкретно определена във времето към дадена дата. Тъй като пазарните условия могат да се променят, сумата, отчетена като справедлива стойност може да бъде невярна или несъответстваща, ако бъде приблизително изчислена към друг момент. Определението за справедлива стойност също така предполага едновременно размяна и приключване на договора за продажба без никакви отклонения в цената, които биха могли да бъдат направени в една пряка сделка между осведомени, желаещи страни, ако размяната и приключването не бяха едновременни.

40. Справедливата стойност на инвестиционен имот отразява, наред с други неща, приходи от наеми от настоящи лизингови договори и разумни и обосновани предположения, представляващи това, което осведомени, желаещи страни биха предположили относно наемните приходи от бъдещи лизинги в светлината на настоящите условия. Тя отразява също, на подобна база, всякакви парични потоци, (включително наемни плащания и други изходящи парични потоци), които биха могли да бъдат очаквани по отношения на имота. Някои от тези изходящи парични потоци се отразяват в задълженията, а други се отнасят до изходящи потоци, които не се признават във финансовите отчети до една по-късна дата (например, периодични плащания, като потенциални наеми).
41. Параграф 25 специфицира базата за първоначалното признаване на себестойността на участие в отдаден на лизинг имот. Параграф 33 изисква участието в отдадения на лизинг имот да бъде оценявано повторно. Ако е необходимо – до справедливата стойност. При един договор за лизинг, договорен по пазарни цени, справедливата стойност на участието в отдаденият по лизингов договор имот при придобиване, чиста от всички очаквани лизингови плащания (включително тези, свързани с признати задължения), трябва да бъде равна на нула. Тази справедлива стойност не се променя, независимо от това, дали за счетоводни цели или не, отдадените по лизинг актив и пасив се признават по справедливата стойност или по настоящата стойност на минималните лизингови плащания, в съответствие с параграф 20 на МСС 17. Така, повторното оценяване на отдадения по лизингов договор актив от себестойността в съответствие с параграф 25 до справедливата стойност в съответствие с параграф 33 не трябва да поражда каквато и да е печалба или загуба, освен ако справедливата стойност не се оценява в различни моменти. Това може да се случи, когато изборът за прилагане на модела на справедливата стойност се прави след първоначалното признаване.
42. Определението за справедлива стойност се отнася до “осведомени, желаещи страни”. В този контекст “осведомени” означава, че и желаещият купувач и желаещият продавач са достатъчно информирани относно естеството и характеристиките на инвестиционния имот, неговите действителни и потенциални ползи и пазарните условия към датата на баланса. Желаещият купувач е мотивиран, но не е принуден да купува. Този купувач нито е прекалено желаещ, нито решен да купи на всяка цена. Предполагаемият купувач не би платил по-висока цена, отколкото би изисквал пазарът, състоящ се от осведомени, желаещи купувачи и продавачи.
43. Желаещият продавач не е нито прекалено желаещ, нито е продавач по принуден, готов да продава на всяка цена, нито е готов да държи цена, която не се счита за разумна в настоящите пазарни условия. Желаещият продавач е мотивиран да продаде инвестиционния имот при пазарни условия за най-добрата цена, която може да бъде получена. Фактическите обстоятелства за действителния собственик на инвестиционен имот не се вземат под внимание, тъй като желаещият продавач е хипотетичен собственик (например желаещият продавач не би взел под внимание конкретните данъчни обстоятелства на действителния собственик на инвестиционен имот).
44. Определението на справедлива стойност се отнася за преки сделки. Пряка сделка е сделка между страни, които нямат особено или специално отношение, което прави цените на сделките нетипични за пазарните условия. Сделката се предполага да е между несвързани лица, всяко, от които действа независимо.

45. Най-доброто доказателство за справедливата стойност се дава чрез текущите цени на един активен пазар за подобен имот със същото местонахождение и състояние и предмет на подобен лизинг и други договори. Предприятието се стреми да идентифицира всякакви различия в естеството, местонахождението или състоянието на имота или в условията по договорите за лизинг и други договори, свързани с имота.
46. При отсъствие на текущи цени на активен пазар от вида, описан в параграф 45, предприятието разглежда информация от различни източници, включително:
- а) текущи цени на активен пазар за имоти от различно естество, състояние или местоположение (или предмет на различен лизинг или други договори), коригирани, за да отразят тези различия;
 - б) скорошни цени на подобни имоти на по-малко активни пазари с корекция, за да отразят всякакви промени в икономическите условия, от датата, на която са се осъществили сделките на тези цени;
- и
- в) прогнозиране на дисконтираните парични потоци, основано на достоверни оценки на бъдещите парични потоци, обусловени от условията на всякакви съществуващи лизингови и други договори и (там, където е възможно) от външно доказателство, като например настоящите пазарни наеми за подобни имоти в същото местоположение и състояние и при използване на сконтови проценти, които отразяват настоящите пазарни оценки на несигурността по отношение на сумата и разпределението във времето на паричните потоци.
47. В някои случаи, различните източници, изброени в предишния параграф, може да предложат различни заключения относно справедливата стойност на инвестиционния имот. Предприятието разглежда причините за тези различия, за да достигне до най-достоверната оценка на справедливата стойност в рамките на един обхват от приемливи оценки на справедливата стойност.
48. В изключителни случаи, когато предприятието за първи път придобива инвестиционен имот (или когато съществуващ имот за първи път става инвестиционен имот след завършване на изграждането или разработването или след промяна в използването), има ясно доказателство, че променливостта в обхвата на приемливи оценки на справедливата стойност ще бъде толкова голяма и вероятностите за различни резултати ще бъдат толкова трудни за оценяване, че се обезсилва полезността на отделната приблизителна оценка на справедливата стойност. Това може да показва, че справедливата стойност на имота няма да бъде достоверно определима на непрекъсната база (Вижте параграф 53).
49. Справедливата стойност се различава от стойността в употреба, така както е определена в МСС 36 *Обезценка на активи*. Справедливата стойност отразява познанията и оценките на осведомените, желаещи купувачи и продавачи. Обратно, стойността в употреба отразява оценките на предприятието, включително влиянията на фактори, които може да са специфични за предприятието, но не са приложими за предприятията по принцип. Например, справедливата стойност не отразява който и да е от посочените по-долу фактори, доколкото те, по принцип, не биха били на разположение на осведомените, желаещи продавачи и купувачи:

- а) допълнителна стойност, извличана от създаването на портфейл от имоти с различни местонахождения;
 - б) синергии между инвестиционния имот и други активи;
 - в) юридически права или правни ограничения, които са специфични само за настоящия собственик;
 - и
 - г) данъчни преференции или данъчни тежести, които са специфични за настоящия собственик.
50. При определяне на справедливата стойност на инвестиционен имот предприятието не извършва двойно отчитане на активи или пасиви, които са признати в баланса като отделни активи или пасиви. Например:
- а) оборудване, като асансьори или климатици, които често са неделима част от сградата и в повечето случаи са включени в инвестиционния имот, а не признати отделно като имоти, машини, съоръжения и оборудване.
 - б) ако офис е отдаден на лизинг обзаведен, справедливата стойност на офиса в повечето случаи включва справедливата стойност на обзавеждането, тъй като приходите от наеми съответстват на обзаведения офис; когато обзавеждането е включено в справедливата стойност на инвестиционния имот, предприятието не признава обзавеждането като отделен актив.
 - в) справедливата стойност на инвестиционен имот изключва авансово платен или начислен приход от оперативен лизинг, тъй като предприятието го признава като отделен пасив или актив.
 - г) справедливата стойност на инвестиционен имот, държан по договор за лизинг отразява очакваните парични потоци (включително потенциален наем, който се очаква да стане платим). Съответно, ако оценката, получена за даден имот е чиста от всички плащания, които се очаква да бъдат извършени, ще бъде необходимо да се добави обратно всяко признато задължение, за да се изведе справедливата стойност на инвестиционния имот за счетоводни цели.
51. Справедливата стойност на инвестиционен имот не отразява бъдещите разходи за капитални вложения, които ще усъвършенстват или подобрят имота и не отразява съответните бъдещи изгоди от тези бъдещи разходи.
52. В някои случаи предприятието очаква, че сегашната стойност на неговите плащания, отнасящи се за инвестиционен имот (различни от плащанията, отнасящи се за признати задължения), ще надвишат сегашната стойност на съответните парични постъпления. Предприятието прилага МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*, за да определи дали предприятието признава дадено задължение и ако го признава, как да го оценява.

Невъзможност да се определи достоверно справедливата стойност

53. ***Съществува опровержимо предположение, че предприятието ще може да определи достоверно справедливата стойност на инвестиционен имот на непрекъснатата база. В изключителни случаи обаче, когато предприятието за първи път придобива инвестиционен имот (или когато съществуващ имот***

за първи път става инвестиционен имот след завършване на изграждането или разработването или след промяна в използването), има ясни доказателства, че предприятието няма да може да определи достоверно справедливата стойност на инвестиционен имот на непрекъсната база. Това възниква, когато и само когато сравнимите пазарни сделки са редки и няма достоверни алтернативни оценки на справедливата стойност (например основани на прогнозите за дисконтираните парични потоци). В такива случаи предприятието трябва да оцени инвестиционния имот, използвайки модела на себестойността в МСС 16. Остатъчната стойност на инвестиционния имот трябва се приеме за нула. Предприятието трябва да прилага МСС 16 до освобождаването от инвестиционния имот.

54. В изключителните случаи, когато предприятието е принудено по причините, изложени в предходния параграф, да оценява инвестиционен имот, използвайки модела на себестойността в съответствие с МСС 16, то оценява всичките си други инвестиционни имоти по справедлива стойност. В такива случаи, въпреки че предприятието може да използва модела на себестойността за един инвестиционен имот, то трябва да продължи да отчита всеки от оставащите имоти, използвайки модела на справедливата стойност.
55. *Ако предприятието по-рано е оценило инвестиционния имот по справедлива стойност, то трябва да продължи да оценява имота по справедлива стойност до освобождаването от имота (или докато имотът стане ползван от собственика имот, или предприятието започне да разработва имота за последваща продажба в хода на обичайната стопанска дейност) дори ако сравнимите пазарни сделки станат по-редки или пазарните цени по-трудно намиращи се.*

Модел на себестойността

56. *След първоначалното признаване, предприятието, което избира модела на себестойността, трябва да оценява всеки от своите инвестиционни имоти, съгласно изискванията на МСС 16 за този модел, т.е. по себестойността минус всички натрупани амортизации и всякакви натрупани загуби от обезценка.*

ПРЕХВЪРЛЯНИЯ

57. *Прехвърляния в или от инвестиционен имот трябва да се правят когато и само когато има промяна в използването, доказана чрез:*
- а) започване на ползването от собственика за прехвърляне от инвестиционен имот в ползван от собственика имот;*
 - б) започване на разработването с цел продажба за прехвърляне от инвестиционен имот в материален запас;*
 - в) край на ползването от собственика за прехвърляне от ползван от собственика имот в инвестиционен имот;*
 - г) започване на оперативен лизинг към друга страна за прехвърляне от материален запас в инвестиционен имот;*

или

- д) **край на строителството или разработването за прехвърляне от имот в процес на изграждане или разработване (обхванат от МСС 16) в инвестиционен имот.**

58. Параграф 57, т. б) изисква предприятието да прехвърли имота от инвестиционен имот в материален запас, когато и само когато има промяна в използването, доказана от започване на разработване с цел продажба. Когато предприятието реши да се освободи от инвестиционен имот без разработване, то продължава да третира имота като инвестиционен, докато го отпише (извади от баланса) и не го третира като материален запас. По подобен начин, ако предприятието започне наново да разработва един съществуващ инвестиционен имот за продължително бъдещо използване като инвестиционен имот, той остава инвестиционен имот и не се преквалифицира като ползван от собственика имот през периода на повторното разработване.
59. Параграфи 60 - 65 се прилагат за въпросите, свързани с признаването и оценката, които възникват, когато предприятието използва модела на справедливата стойност за инвестиционен имот. Когато предприятието използва модела на себестойността, прехвърлянията между инвестиционни имоти, имоти, ползвани от собственика и материални запаси не променят балансовата стойност на прехвърляния имот и не променят стойността на този имот за целите на оценяването или оповестяването.
60. **За прехвърляне от инвестиционен имот, отчитан по справедлива стойност, в имот, ползван от собственика, или материален запас, историческата стойност на имота за последващото осчетоводяване съгласно МСС 16 или МСС 2 трябва да бъде неговата справедливата стойност на датата на промяната в използването.**
61. **Ако ползван от собственика имот става инвестиционен имот, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, предприятието трябва да прилага МСС 16 до датата на промяната в използването. Предприятието трябва да третира всяка разлика към тази дата между балансовата стойност на имота съгласно МСС 16 и неговата справедлива стойност по същия начин, както преоценката съгласно МСС 16.**
62. До датата, когато имот, ползван от собственика, става инвестиционен имот, отчитан по справедлива стойност, предприятието продължава да амортизира имота и да признава всякакви загуби от обезценка на актива, които са възникнали. Предприятието третира всяка разлика към тази дата между балансовата стойност на имота съгласно МСС 16 и неговата справедлива стойност по същия начин, както преоценката съгласно МСС 16. С други думи:
- а) всяко произтичащо намаление на балансовата стойност на имота се признава в печалбата или загубата. Обаче до степента, до която една сума е включена в преоценъчния резерв за този имот, намалението се начислява за сметка на този преоценъчен резерв.
- б) всяко произтичащо увеличение на балансовата стойност се третира, както следва:

- 1) до степента, до която увеличението възстановява предишни загуби от обезценка за този имот, увеличението се признава в печалбата или загубата. Сумата, която се признава в печалбата или загубата, не превишава сумата, необходима да възстанови балансовата стойност до балансовата стойност, която би била определена (без амортизационните отчисления), ако никакви загуби от обезценка не бяха признати.
 - 2) всякаква остатъчна част от увеличението се кредитира директно в собствения капитал в частта на преоценъчния резерв. При последващо освобождаване от инвестиционния имот преоценъчният резерв, включен в собствения капитал, може да бъде прехвърлен в неразпределена печалба. Прехвърлянето от преоценъчен резерв в неразпределена печалба не се прави през печалбата или загубата.
63. ***За прехвърляне от материален запас в инвестиционен имот, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, всяка разлика между справедливата стойност на имота към тази дата и неговата предишна балансова стойност трябва да бъде призната в печалбата или загубата.***
64. Третирането на прехвърлянията от материални запаси в инвестиционен имот, който ще бъде отчитан по справедлива стойност е в съответствие с третирането на продажбите на материални запаси.
65. ***Когато предприятието завърши изграждането или разработването на инвестиционен имот, изграждан по стопански начин, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, всяка разлика между справедливата стойност на имота към тази дата и неговата предишна балансова стойност трябва да бъде призната в печалбата или загубата.***

ОСВОБОЖДАВАНИЯ

66. ***Инвестиционен имот трябва да бъде отписан (изваден от баланса) при освобождаването или когато инвестиционният имот е трайно изваден от употреба и никакви бъдещи икономически изгоди не се очакват от неговото освобождаване.***
67. Освобождаването на инвестиционния имот може да бъде постигнато чрез продажба или чрез встъпване във финансов лизинг. При определяне на датата на освобождаването за инвестиционен имот предприятието прилага критериите в МСС 18 за признаване на приход от продажба на стоки и взема под внимание съответната насока в Допълнението към МСС 18. МСС 17 се прилага при освобождаване, осъществено чрез встъпване във финансов лизинг или чрез продажба с обратен лизинг.
68. Ако в съответствие с принципа за признаване в параграф 16, предприятието признае в балансовата стойност на даден актив възстановителната стойност на част от инвестиционен имот, то отписва балансовата стойност на подменената част. За инвестиционен имот, отчетен чрез използването на модела на себестойността, подменената част може да не бъде част, която се амортизира отделно. Ако не е възможно за дадено предприятие да определи балансовата стойност на подменената част, то може да използва възстановителната стойност

като индикация за това каква е била стойността на подменената част по времето, когато е била придобита или изградена. Съгласно модела на справедливата стойност, справедливата стойност на инвестиционния имот може вече да отразява, че частта, която трябва да бъде подменена е загубила своята стойност. В други случаи може да бъде трудно да се различи колко трябва да бъде намалена справедливата стойност за частта, която се подменя. Алтернативата на намаляването на справедливата стойност за подменената част, когато не е възможно да бъде направено това е да се включи себестойността на подмяната в балансовата стойност на актива и след това да се оцени отново справедливата стойност, както би било изисквано за разширения, при които няма подмяна.

69. ***Печалбите или загубите, възникващи от изваждането от употреба или освобождаването на инвестиционния имот, трябва да бъдат определени като разликата между нетните постъпления от освобождаването и балансовата стойност на актива и трябва да бъдат признати в печалбата или загубата (освен, ако МСС 17 не изисква нещо друго при продажба с обратен лизинг) през периода на изваждане от употреба или освобождаване.***
70. Насрещната престация, която трябва да бъде получена при освобождаването от инвестиционния имот, се признава първоначално по справедлива стойност. В частност, ако плащането за инвестиционния имот е отложено, получената престация се признава първоначално по паричния еквивалент на цената. Разликата между номиналната сума на престацията и паричния еквивалент на цената се признава като приходи от лихви съгласно МСС 18 използвайки метода на ефективната лихва.
71. ***Предприятието прилага МСС 37 или други стандарти, които са подходящи за всякакви пасиви, които остават за предприятието след освобождаването от инвестиционния имот.***
72. ***Компенсацията от трети лица за инвестиционен имот, който е обезценен, загубен или отдаден трябва да бъде призната в печалбата или загубата, когато компенсацията стане дължима.***
73. Обезценки на или загуби на инвестиционен имот, съответните искиове за или плащания на компенсация от трети лица и всякаква последваща покупка или строителство на активи за подмяна са отделни икономически събития и се отчитат отделно, както следва:
- а) обезценките на инвестиционен имот се признават в съответствие с МСС 36;
 - б) изваждането от употреба или освобождаването от инвестиционен имот се признават в съответствие с параграфи 66 – 71 на този стандарт;
 - в) Компенсацията от трети лица за инвестиционен имот, който е обезценен, загубен или отдаден се признава в печалбата или загубата, когато тя стане вземане;
 - и
 - г) стойността на активите, които са възстановени, закупени или изградени като подмяна се определя в съответствие с параграфи 20 – 29 на този стандарт.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Модел на справедливата стойност и модел на себестойността

74. Оповестяванията, изложени по-долу, се прилагат в допълнение към тези в МСС 17. Съгласно МСС 17 собственикът на инвестиционен имот предоставя оповестяване на договорите за лизинг, които е сключил като лизингодател. Предприятие, което държи инвестиционен имот по финансов или оперативен лизинг, предоставя оповестяване за финансовия лизинг като лизингополучател и оповестяване за всякакви оперативни лизинги, които е отпуснало, като лизингодател.
75. *Предприятието трябва да оповести:*
- а) дали прилага модела на справедливата стойност или модела на себестойността.*
 - б) ако то прилага модела на справедливата стойност – дали и при какви обстоятелства участията в имоти, държани по оперативни лизинги се класифицират и отчитат като инвестиционен имот.*
 - в) когато класификацията е трудна (виж параграф 14), критериите, които предприятието използва за отличаване на инвестиционните имоти от имотите, ползвани от собственика и от имотите, държани за продажба в хода на обичайната стопанска дейност;*
 - г) прилаганите методи и съществени предположения при определяне на справедливата стойност на инвестиционния имот, включително изявление дали определянето на справедливата стойност е подкрепено с пазарни доказателства, или се базира главно на други фактори (които предприятието трябва да оповести) поради естеството на имота и липсата на сравними пазарни данни;*
 - д) степента, до която справедливата стойност на инвестиционния имот (както е оценен или оповестен във финансовия отчет) се основава на оценката от независим оценител, който притежава призната и подходяща професионална квалификация и който има скорошен опит по отношение на местонахождението и категорията на оценявания инвестиционен имот. Ако няма такава оценка, този факт трябва да се оповести;*
 - е) сумите, признати в печалбата или загубата за:*
 - 1) приходи от наеми от инвестиционен имот;*
 - 2) преки оперативни разходи (включително ремонт и поддръжка), възникващи от инвестиционния имот, които са генерирали приходи от наеми през периода;**и*

- 3) *преки оперативни разходи (включително ремонт и поддръжка), възникващи от инвестиционния имот, които не са генерирали приходи от наеми през периода.*
- ж) *съществуването и сумите на ограничения върху реализуемостта на инвестиционни имоти или превода на доходи и постъпления от освобождаване.*
- з) *договорни задължения за покупка, изграждане или разработване на инвестиционни имоти или за ремонти, поддръжка или подобрения.*

Модел на справедливата стойност

76. *В допълнение към оповестяванията, изисквани в параграф 75, предприятие, което прилага модела на справедливата стойност в параграфи 33 - 55, трябва също да оповести равнението на балансовата стойност на инвестиционния имот към началото и края на периода, показващо следното:*
- а) *нарастване, оповестявайки поотделно тези нараствания, получени в резултат от придобивания и тези, получени в резултат от последващи разходи, признати в балансовата стойност на даден актив;*
 - б) *нарастване в резултат на придобивания посредством бизнескомбинации;*
 - в) *освобождавания;*
 - г) *нетни печалби или загуби от корекции на справедливата стойност;*
 - д) *нетните курсови разлики от преизчисляването на финансовите отчети в различна валута на представяне и от преизчисляване на финансовите отчети на чуждестранно предприятие във валутата на представяне на отчитащото се предприятие;*
 - е) *трансфери към и от материалните запаси и имот ползван от собственика;*
 - и*
 - ж) *други движения.*
77. *Когато оценката, получена за инвестиционен имот се коригира значително за целите на финансовите отчети, например, за избягване на двойното отчитане на активи или пасиви, които са признати като отделни активи и пасиви, както е описано в параграф 50, предприятието трябва да оповести равнението между получената оценка и коригираната оценка, включена във финансовите отчети, показваща отделно общата сума на всякакви признати задължения по договор за лизинг, които са добавени обратно и всякакви значителни корекции.*
78. *В изключителни случаи, за които става въпрос в параграф 53, когато предприятието оценява инвестиционен имот, използвайки модела на себестойността в МСС 16, изискваното от параграф 76 равнение, трябва да оповести сумите, отнасящи се до този инвестиционен имот, отделно от*

сумите, отнасящи се до други инвестиционни имоти. В допълнение предприятието трябва да оповести:

- а) описание на инвестиционния имот;*
- б) обяснение защо справедливата стойност не може да бъде достоверно определена;*
- в) ако е възможно, интервала на оценките, в който е много вероятно да се намира справедливата стойност;*

и

- г) при освобождаване от инвестиционен имот, който не се отчита по справедлива стойност:*

- 1) факта, че предприятието се е освободило от инвестиционен имот, който не е отчитан по справедлива стойност;*
- 2) балансовата стойност на този инвестиционен имот към момента на продажбата;*

и

- 3) сумата на признатата печалба или загуба.*

Модел на себестойността

79. *В допълнение към оповестяването, изисквано от параграф 75, предприятие, което прилага модела на себестойността в параграф 56, трябва да оповести:*

- а) използваните методи на амортизация;
- б) полезния живот или използваните амортизационни норми;
- в) брутната балансова стойност и натрупаните амортизации (заедно с натрупаните загуби от обезценка) в началото и в края на периода;
- г) равнение на балансовата стойност на инвестиционен имот в началото и в края на периода, показващо следното:

- 1) *нараствания, оповестявайки поотделно тези нараствания, получени в резултат от придобивания и тези, получени в резултат от последващи разходи, признати като актив;*
- 2) *нараствания в резултат на придобивания посредством бизнескомбинации;*
- 3) *освобождавания;*
- 4) *амортизация;*
- 5) *сумата на признатите загуби от обезценка и сумата на реинтегрираните загуби от обезценка по време на периода съгласно МСС 36;*
- 6) *нетните курсови разлики от преизчисляването на финансовите отчети в различна валута на представяне и от преизчисляване на финансовите отчети на чуждестранно предприятие във валутата на представяне на отчитащото се предприятие;*
- 7) *трансфери към и от материалните запаси и имот ползван от собственика;*

и

- 8) *други движения.*

и

- д) *справедливата стойност на инвестиционния имот. В изключителните случаи, описани в параграф 53, когато предприятието не може достоверно да определи справедливата стойност на инвестиционния имот, то трябва да оповести:*

- 1) *описание на инвестиционния имот;*
- 2) *обяснение защо справедливата стойност не може да бъде достоверно оценена;*

и

- 3) *ако е възможно, интервала на оценките, в който е много вероятно да се намира справедливата стойност.*

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

Модел на справедливата стойност

80. *Предприятие, което преди това е прилагало МСС 40 (2000 г.) и избере за първи път да класифицира и отчете някои или всички отговарящи на условията участия в имоти, държани по оперативни лизинги като инвестиционен имот, трябва да признае ефекта на това избиране като корекция на началното салдо на неразпределената печалба за периода, през който изборът е направен за първи път. В допълнение:*
- а) ако предприятието предварително е оповестило публично (във финансовите отчети или по друг начин) справедливата стойност на тези участия в имоти в по-ранните периоди (определени на база, която удовлетворява определението за справедлива стойност в параграф 5 и насоките в параграфи 36 - 52), на предприятието се препоръчва, но не се изисква да:*
 - 1) коригира началното салдо на неразпределената печалба за най-ранния представен период, за който такава справедлива стойност е била оповестена публично;*
 - и*
 - 2) преизчислява сравнителна информация за тези периоди;*
 - и*
 - б) ако предприятието предварително не е оповестило публично описаната в т. а) информация, то не трябва да преизчислява сравнителна информация и трябва да оповести този факт.*
81. Този стандарт изисква различно третиране от това, изисквано от МСС 8. МСС 8 изисква да бъде преизчислена сравнителна информация освен, ако е практически невъзможно да се направи това.
82. Когато предприятието прилага за първи път този стандарт, корекцията на началното салдо на неразпределената печалба включва прекласифицирането на всяка сума, държана като преоценъчен резерв за инвестиционен имот.

Модел на себестойността

83. МСС 8 се прилага за всяка промяна в счетоводната политика, която се прави, когато предприятието за първи път прилага този стандарт и избира да използва модела на себестойността. Ефектът от промяната в счетоводната политика включва прекласифициране на всяка сума, държана като преоценъчен резерв за инвестиционен имот.

84. *Изискването на параграфи 27 – 29 относно първоначалното оценяване на инвестиционен имот, придобит в замяна на сделка с активи, трябва да се прилага без обратна сила само за бъдещи сделки.*

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

ОТМЯНА НА МСС 40 (2000 г.)

86. Този стандарт заменя МСС 40 *Инвестиционни имоти* (издаден през 2000 г.).
-