

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1910/2005 НА КОМИСИЯТА

от 8 ноември 2005 година

за изменение на Регламент (ЕО) № 1725/2003, относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета, по отношение на международни стандарти за финансова отчетност 1 и 6, международни счетоводни стандарти (МСС) 1, 16, 19, 24, 38 и 39, ,разяснения 4 и 5 на Международния комитет по разясненията на финансовите отчети

(Текст от значение за ЕИП)

КОМИСИЯТА НА ЕВРОПЕЙСКИТЕ ОБЩНОСТИ,

като взе предвид Договора за създаването на Европейската общност,

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

като има предвид, че:

(1) С Регламент (ЕО) № 1725/2003 на Комисията² бяха приети някои международни стандарти и разяснения, които съществуваша към 14 септември 2002 г., включително международен счетоводен стандарт (МСС) 19 *Доходи на наетите лица*.

(2) На 9 декември 2004 г. Бордът по международни счетоводни стандарти (БМСС) публикува международен стандарт за финансова отчетност (МСФО) 6 *Проучване и оценка на минерални ресурси*, наричан по-нататък „МСФО 6”, като временно решение, което да позволи на предприятията от този сектор да спазват изискванията на международните стандарти за финансова отчетност, без да е необходимо да правят големи промени в счетоводната си практика. МСФО 6 позволява на предприятията, които са направили разходи за проучване и оценка на минерални ресурси, да приложат някои изключения от изискванията на други стандарти МСФО. При конкретни обстоятелства, на тези предприятия се разрешава да продължат със съществуващата им практика за счетоводно отчитане на разходите за проучване и оценка. МСФО 6 включва по-нататъшно ръководство относно индикаторите за обезценка при активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, както и провеждане на тестове за определяне на обезценяването на тези активи.

¹ ОВ L 243, 11.9.2002 г., стр. 1.

² ОВ L 261, 13.10.2003 г., стр. 1. Регламент, последно изменен с Регламент (ЕО) № 1751/2005 (ОВ L 282, 25.10.2005 г., стр. 3).

(3) На 16 декември 2004 г. БМСС публикува изменение към МСС 19 *Доходи на наетите лица*. То въвежда по-нататъшна опция по отношение на признаването на актюерните печалби и загуби за определени пенсионни планове. Измененият документ понастоящем позволява актюерните печалби и загуби да бъдат признати изцяло в отчет за признатите приходи и разходи, извън отчета за доходите, което означава, че актюерните печалби и загуби могат да бъдат признати направо в собствения капитал. Изменението и допълнението посочва също така по какъв начин предприятията в една група трябва да осчетоводяват планове за определени доходи, съществуващи на ниво на групата, в техните отделни финансови отчети, и изисква да бъде оповестена допълнителна информация.

(4) На 2 декември 2004 г. Международният комитет по разясненията на финансовите отчети (МКТФО) публикува изменение към разяснение на МКТФО 4 *Определяне дали даден договор съдържа елементи на лизинг*, наричан по-нататък „МКТФО 4”. МКТФО 4 посочва критериите за определяне дали даден договор представлява или съдържа договор за лизинг, например, някои договори, които съдържат клаузата „взимаш или плащаш”. МКТФО 4 изяснява при какви обстоятелства тези договори, които нямат юридическата форма на договори за лизинг, трябва да бъдат считани за такива в съответствие с МСС 17 *Лизинг*.

(5) На 16 декември 2004 г. Международният комитет по разясненията на финансовите отчети (МКТФО) публикува изменение към разяснение на МКТФО 5 *Право на участие във фондове за прекратяване на експлоатацията, възстановяване и рехабилитация на околната среда*, наричан от тук нататък „МКТФО 5”. МКТФО 5 посочва по какъв начин един вносител трябва да осчетоводява дяловото си участие в даден фонд и как трябва да осчетоводява допълнителните вноски.

(6) Консултациите с технически експерти в областта потвърждават, че МСФО 6, МСС 19, МКТФО 4 и 5 отговарят на техническите изисквания за приемане, посочени в член 3, параграф 2 от Регламент (ЕО) № 1606/2002.

(7) Приемането на МСФО 6, МСС 19, МКТФО 4 и 5 предполага, като логическо следствие, и изменения и допълнения в МСФО 1 *Първоначално приемане на международните стандарти за финансова отчетност*, МСС 1 *Представяне на финансови отчети*, МСС 16 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване*, МСС 24 *Оповестяване на свързани лица*, МСС 38 *Нематериални активи* и МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*, с цел да се осигури съпоставимост между международните счетоводни стандарти.

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

(9) Мерките, предвидени в настоящия регламент, са в съответствие със становището на Регулаторния комитет по счетоводство,

ПРИЕ НАСТОЯЩИЯ РЕГЛАМЕНТ:

Член 1

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

1. Международният стандарт за финансова отчетност (МСФО) 6 *Проучване и оценка на минерални ресурси* се добавя, както е посочено в приложението към настоящия регламент;
2. МСС 19 *Доходи на наетите лица* се изменя и допълва в съответствие с изменението към МСС, както е посочено в приложението към настоящия регламент;
3. Разяснение 4 на Международния комитет по разясненията на финансовите отчети (МКТФО) *Определяне дали даден договор съдържа елементи на лизинг* се добавя, както е посочено в приложението към настоящия регламент;
4. Разяснение 5 на МКТФО *Право на участие във фондове за прекратяване на експлоатацията, възстановяване и рехабилитация на околната среда* се добавя, както е посочено в приложението към настоящия регламент;
5. Международен стандарт за финансова отчетност (МСФО) 1, МСС 16 и МСС 38 се изменят в съответствие с допълнение Б на МСФО 6, както е посочено в приложението към настоящия регламент;
6. МСФО 1, МСС 1 и МСС 24 се изменят в съответствие с допълнение Е на изменението към МСС 19, както е посочено в приложението към настоящия регламент;
7. МСФО 1 се изменя и допълва в съответствие с допълнението на МКТФО 4, както е посочено в приложението към настоящия регламент;
8. МСС 39 се изменя в съответствие с допълнението на МКТФО 5, както е посочено в приложението към настоящия регламент.

Член 2

Всяко предприятие прилага стандартите и разясненията, посочени в Приложението, най-късно от датата, на която започва неговата 2006 финансова година.

Член 3

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

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

Съставено в Брюксел на 8 ноември 2005 година.

За Комисията:

CHARLIE MCCREEVY

Член на Комисията

ПРИЛОЖЕНИЕ

МЕЖДУНАРОДНИ СТАНДАРТИ ЗА ФИНАНСОВА ОТЧЕТНОСТ

МСФО 6	Международен стандарт за финансова отчетност (МСФО) 6 <i>Проучване и оценка на минерални ресурси</i>
МСС 19	Изменение към МСС 19 <i>Доходи на наетите лица</i>
МКТФО 4	Разяснение 4 на МКТФО <i>Определяне дали даден договор съдържа елементи на лизинг</i>
МКТФО 5	Разяснение 5 на МКТФО <i>Право на участие във фондове за прекратяване на експлоатацията, възстановяване и рехабилитация на околната среда</i>

Възпроизвеждането им е разрешено в рамките на Европейското икономическо пространство. Всички съществуващи права са запазени извън ЕИП, с изключение на правото на възпроизвеждане за лична употреба или друга честна сделка. Допълнителна информация може да бъде получена в Интернет страницата на БМСС (IASB) www.iasb.org

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВА ОТЧЕТНОСТ 6

Проучване и оценка на минерални ресурси

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия МСФО е да установи финансовата отчетност по отношение на *проучването и оценката на минерални ресурси*.
2. По-специално, МСФО изисква:
 - а) ограничени подобрения в съществуващите счетоводни практики по отношение на *проучването и оценката на минерални ресурси*.
 - б) от предприятията, които признават *активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси*, да приложат тестове за обезценка на тези активи в съответствие с настоящия МСФО и да изчислят всяка обезценка в съответствие с МСС 36 *Обезценка на активи*.
 - в) оповестявания, които идентифицират и обясняват сумите във финансовите отчети на предприятието, получени в резултат на проучването и оценката на минерални ресурси и които помагат на потребителите на тези финансови отчети да разберат стойността, времевия график и степента на сигурност за бъдещите парични потоци от всички признатите активи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси.

ОБХВАТ

3. Предприятието прилага МСФО по отношение на разходите, които извършва за проучване и оценка.
4. МСФО не разглежда други аспекти на счетоводното отчитане от страна на предприятията, ангажирани в проучването и оценката на минерални ресурси.
5. Предприятието не прилага МСФО за разходи, направени:
 - а) преди проучването и оценката на минерални ресурси; такива са например разходите, които предприятието е направило, преди да получи юридическите права да проучва конкретна област.
 - б) след като са били демонстрирани техническата реализуемост и търговската жизнеспособност на проект, свързан с добива на даден минерален ресурс.

ПРИЗНАВАНЕ НА АКТИВИ, СВЪРЗАНИ С ПРОУЧВАНЕТО И ОЦЕНКАТА НА МИНЕРАЛНИ РЕСУРСИ

Временно освобождаване от МСС 8, параграф 11 и 12

6. При разработването на своята счетоводна политика предприятието, което признава активи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, прилага параграф 10 от МСС 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните прогнози и грешки*.
7. Параграфи 11 и 12 от МСС 8 посочват източниците на задължителните изисквания и насоки, с които ръководството трябва да се съобразява при разработването на счетоводна политика по отношение на дадена позиция, в случай че няма МСФО, който да се прилага конкретно за тази позиция. Освен ако параграфи 9 и 10 по-долу не разпореждат друго, настоящият МСФО освобождава предприятието от прилагането на тези параграфи спрямо своите счетоводни политики относно признаването и оценяването на активи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси.

ОЦЕНЯВАНЕ НА АКТИВИ, СВЪРЗАНИ С ПРОУЧВАНЕТО И ОЦЕНКАТА НА МИНЕРАЛНИ РЕСУРСИ

Оценяване при признаване

8. Активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, се оценяват по себестойност.

Елементи, въз основа на които се формира стойността на активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси

9. Предприятието определя метод, който посочва кои разходи се признават за активи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, и прилага този метод систематично и последователно. С определянето на метода предприятието отчита степента, до която разходът може да се свърже с откриването на специфични минерални ресурси. По-долу са представени примери на разходи, които биха могли да бъдат включени при първоначалното оценяване на активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси (списъкът не е изчерпателен):
 - а) придобиване на права за извършване на проучване;
 - б) топографски, геоложки, геохимични и геофизични изследвания;
 - в) проучвателно сондиране;
 - г) транширане;

- д) взимане на проби; и
 - е) дейности, свързани с оценка на техническата реализуемост и търговска жизнеспособност на добива на даден минерален ресурс.
10. Разходи, отнасящи се до експлоатацията на минерални ресурси, не се признават като активи, свързани с проучването и оценката. *Рамката* и МСС 38 *Нематериални активи* дават указания относно признаването на активи, получени в резултат от експлоатацията на минерални ресурси.
11. В съответствие с МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи* предприятието признава всички задължения за демонтиране на съоръжения и възстановяване на нанесени щети върху околната среда, които са направени по време на определен период, в резултат на извършени дейности, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси.

Оценяване след признаване

12. След признаването предприятието прилага по отношение на активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, или модела на себестойността, или модела на преоценката. В случай че се прилага моделът на преоценката (било то моделът от МСС 16 *Имоти, съоръжения, машини и оборудване* или моделът от МСС 38), той е съвместим с класификацията на активите (виж параграф 15).

Промени в счетоводните политики

13. **Предприятието може да промени своите счетоводни политики, отнасящи се до разходите за проучване и оценка, ако промяната прави финансовите отчети по-подходящи за нуждите на потребителите при взимане на решения, свързани със стопанската дейност, и в никакъв случай по-малко надеждни, или по-надеждни и не по-малко приложими за тези нужди. Предприятието преценява приложимостта и надеждността, като използва критериите в МСС 8.**
14. За да оправдае промените в счетоводните си политики, отнасящи се до проучването и оценката на минерални ресурси, предприятието трябва да демонстрира, че промяната води до по-голямо съответствие на неговите финансови отчети с критериите, съдържащи се в МСС 8. Не е необходимо, обаче, промяната да доведе до пълно изпълнение на тези критерии.

ПРЕДСТАВЯНЕ

Класификация на активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси

15. Предприятието класифицира активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, като материални или нематериални в съответствие с естеството на придобитите активи и прилага последователно тази класификация.
16. Някои активи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, се разглеждат като нематериални (например, правата за сондиране), докато други се класифицират като материални (например, превозни средства и сонди). В размера, в който даден материален актив се изхвърля за създаването на нематериален актив, стойността, отразяваща това изхвърляне, се разглежда като част от стойността на нематериалния актив. Все пак, използването на материален актив за създаването на нематериален актив не превръща материалния актив в нематериален такъв.

Прекласифициране на активи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси

17. Актив, свързан с проучването и оценката на минерални ресурси, не се класифицира вече като такъв, когато техническата реализуемост и търговската жизнеспособност на проекта за добив на даден минерален ресурс могат да бъдат демонстрирани. Активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, се подлагат на тест за обезценка преди прекласифицирането. Всяка загуба от обезценяване се признава преди класифицирането.

ОБЕЗЦЕНЯВАНЕ

Признаване и оценяване

18. **Активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, се подлагат на тест за обезценка, когато фактите и обстоятелствата предполагат, че балансовата стойност на даден актив, свързан с проучването и оценката на минерални ресурси, може да надвиши неговата възстановяема стойност. Когато фактите и обстоятелствата водят до предположението, че балансовата стойност надвишава възстановяемата стойност, предприятието оценява, представя и оповестява всяка загуба, получена в резултат на тази обезценка, в съответствие с МСС 36, освен когато са приложими разпоредбите на параграф 21 по-долу.**
19. Единствено за целите на активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, когато се идентифицира даден актив, свързан с проучването и оценката на минерални ресурси, който може да бъде обезценен, тогава се прилага параграф 20 от настоящия МСФО, а не параграфи от 8 до 17 от МСС 36. Параграф 20 използва термина „активи“, но го прилага както по отношение поотделно на всеки един от активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, така и когато ги разглежда в тяхната цялост като имущество, генериращо приходи.

20. Възникването на един или повече от посочените по-долу факти и обстоятелства показва, че предприятието трябва да подложи на тест за обезценка активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси (списъкът не е изчерпателен):
- а) периодът, за който предприятието има правото да извършва проучвателна дейност в определена област, е изтекъл през отчетния период или ще изтече в близко бъдеще и не се очаква той да бъде подновен;
 - б) нито са предвидени в бюджета, нито са планирани значителни разходи, отнасящи се до по-нататъшното проучване и оценка на минерални ресурси в определена област;
 - в) проучването и оценката на минерални ресурси в определената област не са довели до разкриването на значими от търговска гледна точка количества от минералните ресурси, и предприятието е решило да преустанови тези дейности в конкретната област;
 - г) съществуват достатъчно данни, които показват, че въпреки вероятността проучвателните работи в определената област да продължат, балансовата стойност на актива, свързан с проучването и оценката, е малко вероятно да бъде възстановена напълно в резултат на успешен завършек на проучвателните дейности или чрез продажба.

В тези или в други подобни случаи, предприятието извършва тест за обезценка в съответствие с МСС 36. Всяка загуба от обезценка се признава като разход съгласно МСС 36.

Уточняване на нивото, на което активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, се подлагат на тест за обезценка

21. **Предприятието определя счетоводна политика, отнасяща се до разпределението на активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, в позиции, генериращи приходи или в групи такива позиции, с цел да се подложат тези активи на тест за обезценка. Всяка позиция, генерираща печалба или група от такива позиции, в която е разпределен даден актив, свързан с проучването и оценката на минерални ресурси, не трябва да бъде по-голяма от сектор, който се основава на формата за първично или вторично отчитане на предприятието, определен в съответствие с МСС 14 *Отчитане по сектори*.**
22. Нивото, което предприятието е определило за целите на тестването за обезценка на активи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, може да обхваща една или повече позиции, генериращи приходи.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

23. **Предприятието оповестява информация, която установява и обяснява стойностите, признати в неговите финансови отчети и произтичащи от проучването и оценката на минерални ресурси.**
24. За да спази изискванията на параграф 23, предприятието оповестява:
- а) счетоводните политики, които прилага по отношение на разходите за проучване и оценка, включително признаването на активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси;
 - б) стойностите на активите, пасивите, приходите и разходите, както и оперативните и инвестираните парични потоци, получени в резултат на проучването и оценката на минерални ресурси;
25. Предприятието разглежда активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, като отделен клас активи, и прави оповестяванията, които се изискват от МСС 16 или МСС 38, по начин, който е съвместим с класифицирането на активите.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

26. **Предприятието прилага настоящия МСФО за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното прилагане се насърчава. В случай, че предприятието приложи МСФО за период, започващ преди 1 януари 2006 г., то трябва да оповести този факт.**

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

27. В случай, че е невъзможно от практическа гледна точка да бъде приложено някое специално изискване на параграф 18 по отношение на сравнителната информация, която се отнася до едногодишни периоди, започващи преди 1 януари 2006 г., предприятието оповестява този факт. МСС 8 обяснява термина „невъзможно от практическа гледна точка”.

Допълнение А

Дефиниции на използваните термини

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

активи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси

Разходи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, признати като активи в съответствие със счетоводната политика на предприятието.

разходи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси

Разходи, направени от предприятието във връзка с **проучването и оценката на минерални ресурси**, преди да могат да бъдат демонстрирани техническата реализуемост и търговската жизнеспособност на проекта, свързан с добива на даден минерален ресурс.

проучване и оценка на минерални ресурси

Търсенето на минерални ресурси, включително минерали, нефт, природен газ и други подобни невъзобновяеми ресурси, след като предприятието е придобило юридически права за проучване на определена област, както и определянето на техническата реализуемост и търговската жизнеспособност на проекта, свързан с добива на минералния ресурс.

Допълнение Б

Изменения в други стандарти МСФО

Измененията в настоящото допълнение се прилагат за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. В случай, че предприятието приложи настоящия МСФО за по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

- Б1. В МСФО 1 *Първоначално приемане на международни стандарти за финансова отчетност* се добавят заглавие и параграф 36Б, както следва:

Освобождаване от изискванията за представяне на сравнителни оповестявания по отношение на МСФО 6

36Б Предприятие, което приема стандартите МСФО преди 1 януари 2006 г. и избира да приеме МСФО 6 *Проучване и оценка на минерални ресурси* преди 1 януари 2006 г., не е необходимо да прави оповестяванията, които се изискват от МСФО 6 по отношение на периодите на сравнение във финансовите отчети, които то е изготвило за първи път съгласно изискванията на МСФО.

- Б2. В МСС 16 *Имоти, съоръжения, машини и оборудване* (съгласно редакцията от 2003 г. и измененията и допълненията, направени с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени операции*), параграф 3 се изменя по следния начин:

3. Настоящият стандарт не се прилага по отношение на:

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

Независимо от това, настоящият стандарт се прилага по отношение на имоти, съоръжения, машини и оборудване, използвани за

разработването или поддръжката на активите, описани в букви б) – г).

Б3. В МСС 38 *Нематериални активи* (съгласно редакцията от 2004 г.), параграф 2 се изменя, както следва:

2. Настоящият стандарт се прилага при счетоводното отчитане на нематериални активи, с изключение на:

- а) нематериални активи, които попадат в обхвата на друг стандарт;**
- б) финансови активи, съгласно дефинициите в МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*;**
- в) признаването и оценяването на активи, свързани с проучването и оценката на минерални активи (виж МСФО 6 *Проучване и оценка на минерални ресурси*); и**
- г) разходи за разработване и добив на минерали, нефт, природен газ и други подобни невъзобновяеми ресурси.**

Изменение към МСС 19 *Доходи на наетите лица*

Планове на множество работодатели

Параграф 32А и илюстративният пример се добавят, а параграф 35 се премества и става 32Б, както следва.

- 32А. Възможно е да съществува договорно споразумение между план на множество работодатели и участниците в него, което определя по какъв начин ще бъде разпределен излишъкът в плана между участниците (или как ще бъде финансиран дефицитът). Участник в план на множество работодатели при наличие на такова споразумение, което осчетоводява плана като план за дефинирани доходи в съответствие с параграф 30, признава актива или пасива, получен в резултат на договорното споразумение, както и произтичащия приход или разход в печалбата или загубата.

Пример, илюстриращ приложението на параграф 32А

Предприятието участва в план на множество работодатели за дефинирани доходи, който не прави оценки на плана въз основа на МСС 19. Следователно предприятието осчетоводява плана, както ако това беше план за дефинирани доходи. Оценката на финансирането, направена без да се отчитат изискванията на МСС 19, показва дефицит в плана в размер на 100 млн. Планът е приел, въз основа на споразумение между работодателите-участници в плана, график за извършване на вноски, който да елиминира дефицита през следващите пет години. Общият размер на вноските от страна на предприятието съгласно споразумението е 8 млн.

Предприятието признава задължение за вноските, съобразно стойността на парите във времето и еквивалентен разход в печалбата или загубата.

- 32Б. МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи* изисква от предприятието да признае или да оповести информация за определени условни задължения. В контекста на плана на множество работодатели, условно задължение може да се получи в резултат, например, на:
- а) актюерски загуби, отнасящи се до другите участващи предприятия, тъй като всяко предприятие, което участва в плана на множество работодатели, споделя актюерския риск на всяко друго участващо предприятие; или
 - б) всяка отговорност съгласно условията на даден план за финансиране на съществуващ недостиг в плана, в случай че другите предприятия преустановят своето участие.

35. [Заличена]

Планове за дефинирани доходи, които разпределят рисковете между различни предприятия под общ контрол

Параграф 34 се изменя и допълва и се добавят параграфи 34А и 34Б, както следва.

34. Планове за дефинирани доходи, които разпределят рисковете между различни предприятия под общ контрол, напр. фирмата-майка и нейните дъщерни предприятия, не са планове на множество работодатели.

34А. Предприятие, което участва в такъв план, получава информация за плана като цяло, оценена в съответствие с МСС 19, въз основа на предположения, които се прилагат по отношение на плана като цяло. Ако съществува договорно споразумение или възприет метод за прехвърлянето на нетната стойност на дефинираните доходи за плана като цяло, оценена в съответствие с МСС 19, на отделните предприятия в групата, предприятието признава в своите отделни или самостоятелни финансови отчети, нетната стойност на дефинираните доходи, която трябва да поеме. В случай, че няма такова споразумение или такъв метод, нетната стойност на дефинираните доходи се признава в отделните или самостоятелните финансови отчети на предприятието от групата, което от юридическа гледна точка е финансиращият работодател на плана. Другите предприятия от групата признават в техните отделни или самостоятелни финансови отчети стойност, равна на тяхната вноска, дължима за отчетния период.

34Б. Участието в подобен план е сделка със свързано лице за всяко от предприятията в групата. Следователно предприятието прави следните оповестявания в своите самостоятелни или отделни финансови отчети:

- а) договорното споразумение или възприетия метод за прехвърлянето на нетната стойност на дефинираните доходи или фактът, че такъв метод не съществува.
- б) метода за определяне на вноската на предприятието.
- в) ако предприятието осчетоводява разпределената му част от нетната стойност на дефинираните доходи в съответствие с параграф 34А, цялата информация за плана като цяло се оповестява в съответствие с параграфи 120-121.
- г) ако предприятието осчетоводява дължимата вноска за отчетния период в съответствие с параграф 34А, информацията за плана като цяло, която се изисква в съответствие с параграф 120А, букви б) – д), букви й), н), о), р) и параграф 121. Изискванията за други оповестявания, съдържащи се в параграф 120А, не се прилагат.

Признаване на компонентите на стойността на дефинираните доходи в печалбата или загубата

Заглавието над параграф 61 се изменя, а параграф 61 се изменя, както следва.

Печалба или загуба

- 61.** *Предприятието признава в печалбата или загубата нетния сбор на следните стойности, с изключение на случаите, когато друг стандарт изисква или позволява те да бъдат включени в стойността на даден актив:*
- а) разходи за услуги, получени по време на периода (виж параграфи 63—91);*
 - б) разходи за лихви (виж параграф 82);*
 - в) очакваната възвръщаемост от всички активи по плана за доходи на наети лица (виж параграфи 105—107) и от всякакви права за възстановяване (параграф 104А);*
 - г) актюерските печалби и загуби в случаите, когато те са признати в съответствие с счетоводната политика на предприятието (виж параграфи 92 - 93Г);*
 - д) разходите за услуги, получени през минали периоди (виж параграф 96);*
 - е) последствията от всякакви съкращения или уреждания (виж параграфи 109 и 110); и*
 - ж) последствията от ограничението в параграф 58, буква б), освен ако той не е признат извън печалбата или загубата в съответствие с параграф 93В.*

Актюерски печалби или загуби

Параграфи 92, 93 и 95 се изменят, а параграфи 93А до 93Г се добавят, както следва.

- 92.** *При оценяването на своето задължение за изплащане на дефинирани доходи в съответствие с параграф 54, предприятието следва да признае (съгласно разпоредбите на параграф 93) част от своите актюерски печалби и загуби като приход или разход, ако нетните натрупани непризнати актюерски печалби и загуби в края на предходния отчетен период са превишавали по-голямото от:*
- а) 10 % от сегашната стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи (преди приспадане на активите по плана); и*
 - б) 10 % от справедливата стойност на който и да е актив по плана към тази дата.*

Тези граници следва се изчисляват и прилагат поотделно за всеки план за дефинирани доходи.

93. *Частта от актюерските печалби и загуби, която следва да бъде призната за всеки план за дефинирани доходи, е превишението, определено съгласно параграф 92, разделено на средно очаквания оставащ трудов живот на наетите лица, които участват в плана. Независимо от това, предприятието може да възприеме всеки систематичен метод, който води до ускорено признаване на актюерските печалби и загуби, при условие, че същата тази база се използва както за печалбите, така и за загубите и че базата се прилага последователно от период в период. Предприятието може да прилага такива систематични методи по отношение на актюерските печалби и загуби дори ако те попадат в границите, посочени в параграф 92.*
- 93А. *Ако, както позволява параграф 93, предприятието приема политика за признаване на актюерските печалби и загуби през отчетния период, през който са получени, то може да ги признае извън печалбата или загубата в съответствие с параграфи 93Б-93Г, при условие че то направи същото и по отношение на:*
- а) всички свои планове за дефинирани доходи; и*
 - б) всички свои актюерски печалби и загуби.*
- 93Б. Актюерските печалби и загуби, признати извън печалбата или загубата, както е разрешено от параграф 93А, се представят в отчет за промените в собствения капитал, наречен „отчет за признатите приходи и разходи”, който обхваща единствено елементите, посочени в параграф 96 от МСС 1 (съгласно редакцията от 2003 г.). Предприятието не представя актюерските печалби и загуби в отчет за промените в собствения капитал в колонен формат, разгледан в параграф 101 от МСС 1 или в някакъв друг формат, който включва елементите, посочени в параграф 97 от МСС 1.
- 93В. Предприятие, което признава актюерските печалби и загуби в съответствие с параграф 93А, признава също така и всички корекции, произтичащи от ограничението в параграф 58, буква б), извън печалбата или загубата в отчета за признатите приходи и разходи.
- 93Г. Актюерските печалби и загуби, както и корекциите, произтичащи от границата в параграф 58, буква б), които са били признати директно в отчета за признатите приходи и разходи, се признават непосредствено в неразпределената печалба. Те не се признават в печалбата или загубата за следващ период.
95. В дългосрочен аспект актюерските печалби и загуби могат да се компенсират взаимно. Следователно, оценките на задълженията за изплащане на доходи след напускане, най-добре се изобразяват като

диапазон (или “коридор”) около най-добрата приблизителна оценка. Предприятието може, но не е длъжно, да признае актюерски печалби и загуби, които попадат в рамките на този обхват. ...

Оповестяване

Добавя се нов параграф 120, а параграф 120 получава пореден номер 120А и заедно с параграф 121 се изменя и допълва, както следва.

120. *Предприятието оповестява информация, която позволява на потребителите на финансови отчети да оценят естеството на неговите планове за дефинирани доходи и финансовите ефекти от промените в тези планове през отчетния период.*

120А. *Предприятието оповестява следната информация относно плановете за дефинирани доходи:*

- а) счетоводната политика на предприятието за признаване на актюерските печалби и загуби;***
- б) общо описание на типа на плана;***
- в) съпоставяне на началните и крайните салда на сегашната стойност на задълженията за изплащане на дефинирани доходи, като отразява поотделно, ако е възможно, ефектите през отчетния период, свързани с всеки от следните елементи:***
 - (i) разходи за услуги, получени по време на периода,***
 - (ii) разходи за лихви,***
 - (iii) вноски на участниците в плана,***
 - (iv) актюерските печалби и загуби,***
 - (v) промените във валутния курс, отнасящи се до плановете, оценени във валута, различна от представителната валута на предприятието,***
 - (vi) изплатени доходи,***
 - (vii) разходи за минали услуги,***
 - (viii) бизнес комбинации,***
 - (ix) съкращения и***

- (х) уреждания.
- г) *анализ на задълженията за изплащане на дефинирани доходи като суми, произтичащи от планове, които са изцяло нефинансирани, и суми, произтичащи от планове, които са изцяло или частично финансирани;*
- д) *съпоставяне на началните и крайните салда на справедливата стойност на активите по плана и на началните и крайните салда на права за възстановяване, признати като актив в съответствие с параграф 104А, като отразява поотделно, ако е възможно, ефектите през отчетния период, свързани с всеки от следните елементи:*
 - (i) *очаквана възвръщаемост от активите по плана,*
 - (ii) *актюерските печалби и загуби,*
 - (iii) *промените във валутния курс, отнасящи се до плановете, оценени във валута, различна от представителната валута на предприятието,*
 - (iv) *вноски на работодателя,*
 - (v) *вноски на участниците в плана,*
 - (vi) *изплатени доходи,*
 - (vii) *бизнес комбинации и*
 - (viii) *уреждания.*
- е) *съпоставяне на сегашната стойност на задълженията за изплащане на дефинирани доходи в буква в) и на справедливата стойност на активите по плана в буква д) спрямо активите и задълженията, признати в счетоводния баланс, представлящи най-малко:*
 - (i) *нетните актюерски печалби или загуби, непризнати в счетоводния баланс (виж параграф 92),*
 - (ii) *разходите за минали услуги, непризнати в счетоводния баланс (виж параграф 96)*
 - (iii) *всяка сума, непризната като актив, поради ограничението на параграф 58, буква б),*

- (iv) *справедливата стойност към датата на счетоводния баланс на всяко право на възстановяване, признато като актив в съответствие с параграф 104А (с кратко описание на връзката между правото на възстановяване и свързаното с това задължение) и*
 - (v) *другите суми, признати в счетоводния баланс.*
- ж) *общите разходи, признати в печалбата или загубата за всеки един от следващите елементи, и реда (редовете) на отчета, в който (които) те са посочени:*
- (i) *разходи за услуги, получени по време на периода,*
 - (ii) *разходи за лихви,*
 - (iii) *очаквана възвръщаемост от активите по плана;*
 - (iv) *очаквана възвръщаемост от всяко право на възстановяване, признато като актив според параграф 104А,*
 - (v) *актюерските печалби и загуби,*
 - (vi) *разходи за минали услуги,*
 - (vii) *ефекта от съкращаване или уреждане, и*
 - (viii) *ефекта от границата в параграф 58, буква б).*
- з) *общата сума, призната в отчета на признатите приходи и разходи за всеки от следните елементи:*
- (i) *актюерските печалби и загуби, и*
 - (ii) *ефекта от границата в параграф 58, буква б).*
- и) *за предприятията, които признават актюерските печалби и загуби в отчета за признатите приходи и разходи в съответствие с параграф 93А, кумулативната стойност на актюерските печалби и загуби, признати в отчета за признатите приходи и разходи;*
- й) *за всяка основна категория активи по плана, която включва, но не само, инструменти на собствения капитал, дългови инструменти, недвижима собственост и всички други активи, процента или сумата, която всяка основна категория съставлява*

от справедливата стойност на общата сума на активите по плана;

к) сумите, включени в справедливата стойност на активите по плана за:

(i) всяка категория от собствените финансови инструменти на предприятието, и

(ii) всяка недвижима собственост във владение на предприятието или други активи, които то използва.

л) Описание в свободен текст на основата, използвана за определяне на очакваната обща норма на възвръщаемост на активите, включително ефекта от основните категории активи по плана;

м) фактическата възвръщаемост на активите по плана, както и фактическата възвръщаемост за всяко право на възстановяване, признато като актив в съответствие с параграф 104А;

н) основните актюерски предположения, използвани към датата на счетоводния баланс, в т.ч. където е приложимо:

(i) дисконтовия процент,

(ii) очакваната норма на възвръщаемост на всички активи по плана за периодите, представени във финансовите отчети,

(iii) очакваната норма на възвръщаемост за периодите, представени във финансовите отчети на всяко право на възстановяване, признато като актив според параграф 104А,

(iv) очакваната норма на повишение на заплатите (и на измененията в даден индекс или други променливи, посочени във формалните или тълкувателните условия на плана, като база за бъдещо увеличение на доходите),

(v) темпа на растеж на медицинските разходи, и

(vi) всички други използвани съществени актюерски предположения.

Предприятието оповестява всички актюерски предположения в абсолютни единици (например, като абсолютен процент), а не само като разлика между различните проценти или други променливи величини;

- o) *ефекта от нарастването с един процентен пункт и ефекта от намалението с един процентен пункт при предварително заложените темпове на растеж на медицинските разходи върху:*
 - (i) *сборът на разходите за услуги, получени през периода, и на компонента за лихви от разходите за периодично медицинско обслужване след напускане, и*
 - (ii) *натрупаните задължения за изплащане на доходи под формата на медицинско обслужване след напускане.*

За целите на това оповестяване всички други предположения остават постоянни. За плановете, които действат в условия на висока инфлация, оповестяването представя ефектът от процентно нарастване или намаление в предварително заложения темп на растеж на медицинските разходи, близко до един процентен пункт в условия на ниска инфлация.

- n) *сумите за текущия годишен период и за предходните четири годишни периоди на:*
 - (i) *сегашната стойност на задълженията за изплащане на дефинирани доходи, справедливата стойност на активите по плана и излишъка или дефицита в плана, и*
 - (ii) *наложени от опита корекции в:*
 - A. *задълженията по плана, изразени като (1) сума или (2) процент от задълженията по плана към дата на счетоводния баланс и*
 - B. *активите по плана, изразени като (1) сума или (2) процент от активите по плана към дата на счетоводния баланс;*
- p) *най-добрата прогноза на работодателя, веднага щом е възможно тя да бъде направена, за очакваните вноски, платими по плана през едногодишния период, започващ след датата на счетоводния баланс.*

121. Параграф 120А, буква б) изисква общо описание на типа план. Такова описание прави разлика напр. между пенсионните планове, базирани на еднакви твърди суми, и пенсионните планове, базирани на последната заплата, и програмите за медицинско обслужване след напускане. Описанието на плана включва неформални практики, които повишават неявните задължения, включени в оценяването на задълженията за изплащане на дефинирани доходи в съответствие с параграф 52. Допълнителни подробни данни не се изискват.

Дата на влизане в сила

Добавят се параграфи 159Б и 159В, а параграф 160 се изменя и допълва, както следва.

159Б. *Предприятието прилага измененията и допълненията в параграфи 32А, 34-34Б, 61 и 120-121 за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното прилагане се насърчава. В случай, че предприятието приложи тези изменения и допълнения за период, започващ преди 1 януари 2006 г., то оповестява този факт.*

159В. *Опцията в параграфи от 93А до 93Г може да бъде използвана за едногодишни периоди, приключващи на или след 16 декември 2004 г. Предприятие, което използва опцията за едногодишни периоди, започващи преди 1 януари 2006 г., също прилага измененията и допълненията в параграфи 32А, 34-34Б, 61 и 120-121.*

160. МСС 8 се прилага, когато предприятието променя своите счетоводни политики, за да отрази промените, посочени в параграф 159-159В. При прилагането на тези промени със задна дата, както се изисква от МСС 8, предприятието третира тези промени, както ако са приети заедно с останалата част от настоящия стандарт, с изключение на това, че предприятието може да оповести сумите, които се изискват от параграф 120А, буква с), при условие, че сумите са определени за всеки бъдещ едногодишен период, започвайки от първия едногодишен период, представен във финансовите отчети, в които предприятието прилага за първи път измененията и допълненията в параграф 120А.

Други изменения и допълнения в стандарта

Като следствие от измененията и допълненията, представени по-горе, следните препратки се изменят и допълват.

В параграф 29, буква б), „**параграф 120**” става „**параграф 120А**”.

В параграф 60, „параграф 120, буква в), (vi)” става „параграф 120А, буква е) (iii)”.

В примера, описващ приложението на параграф 60, „*параграф 120, буква в), (vi)*” става „*параграф 120А, буква е), (iii)*”.

В параграф 104В, „параграф 120, буква в), (vii)” става „параграф 120А, буква е), (iv)”.

В параграф 159, буква б),

„**параграф 120, буква в), (vii), параграф 120, буква е), (iv), параграф 120 буква ж) и параграф 120, буква з), (iii)**”

става

„параграф 120А, буква е), (iv), параграф 120А, буква ж), (iv), параграф 120А, буква м) и параграф 120А, буква н) (iii)“.

Добавя се допълнение Е, както следва.

„ДОПЪЛНЕНИЕ Е

Изменения в други стандарти

Измененията в настоящото допълнение се прилагат за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. В случай че предприятието приложи измененията в МСС 19 за по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

- A1. МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (съгласно редакцията от 2003 г.) се изменя, както е описано по-надолу.

Параграф 96 се изменя и допълня по следния начин:

- 96. *Предприятието представя отчет за промените в собствения капитал, като представя на лицевата страна на отчета:***

а) ...

г) ...

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

- A2. В МСС 24 *Оповестявания за свързани лица* (съгласно редакцията от 2003 г.), параграф 20 се изменя по следния начин:

20. По-надолу са представени примери за операции, които се оповестяват, ако те са със свързано лице:

а) ...

и) ...

Участието от страна на предприятието-майка или дъщерното дружество в план за дефинирани доходи, който разпределя рисковете между предприятията в групата, представлява операция между свързани лица (виж параграф 34Б от МСС 19).

- A3. В МСФО 1 *Първоначално приемане на международните стандарти за финансова отчетност* се добавя параграф 20А, както следва:

- 20А. Предприятието може да оповести сумите, които се изискват от параграф 120А, буква п), при условие че сумите са определени за всеки бъдещ отчетен период, започвайки от датата на прехода.”

РАЗЯСНЕНИЕ НА МКТФО 4

Определяне дали даден договор съдържа елементи на лизинг

ПОЗОВАВАНИЯ

МСС 8	<i>Счетоводни политики, промени в счетоводните прогнози и грешки</i>
МСС 16	<i>Имоти, машини, съоръжения и оборудване</i> (съгласно редакцията от 2003 г.)
МСС 17	<i>Лизинг</i> (съгласно редакцията от 2003 г.)
МСС 38	<i>Нематериални активи</i> (съгласно редакцията от 2004 г.)

КОНТЕКСТ

1. Предприятието може да сключи договор, включващ една сделка или поредица от свързани сделки, който няма юридическата форма на договор за лизинг, но прехвърля право да се ползва даден актив (например, имот, съоръжения, машини или оборудване) в замяна на еднократно плащане или серия от плащания. Примери на договори, в които едно предприятие (доставчик) може да прехвърли право за използване на даден актив на друго предприятие (купувач), често заедно с изискването за извършване на услуги, свързани с експлоатацията или оперирането на дадения актив, включва:
 - споразумения за аутсорсинг (например, аутсорсинг на функциите, свързани с обработката на данни на дадено предприятие).
 - споразумения в областта на телекомуникациите, при които доставчици на мрежови капацитет сключват договори за предоставяне на права за ползване на капацитет с купувачи.
 - договори от типа „взимаш-или-плащаш” и други такива, при които купувачите трябва да извършат уговорените плащания, независимо дали са получили договорените продукти или услуги (например, договор „взимаш-или-плащаш” за придобиване по същество на цялата произведена енергия от енергийната производствена мощност на доставчика).
2. Настоящото разяснение дава указания за определяне дали такива споразумения представляват или съдържат елементи на договори за лизинг, които трябва да бъдат осчетоводени в съответствие с МСС 17. То не дава указания за определяне по какъв начин трябва да се класифицира такъв договор за лизинг съгласно МСС 17.

3. В някои споразумения, основният актив, който е предмет на лизинга, представлява част от по-голям актив. Настоящото разяснение не разглежда по какъв начин се определя кога част от по-голям актив представлява самата тя основен актив по смисъла на МСС 17, за да бъдат приложени неговите разпоредби. Независимо от това, споразумения, при които основният актив представлява единица на счетоводно отчитане съгласно МСС 16 или МСС 38, попадат в обхвата на настоящото разяснение.

ОБХВАТ

4. Настоящото Разяснение не се прилага по отношение на споразумения, които представляват или съдържат елементи на договори за лизинг, попадащи извън обхвата на МСС 17.

РАЗГЛЕДАНИ ВЪПРОСИ

5. Въпросите, които се разглеждат в настоящото Разяснение, са:
- а) по какъв начин да се определи дали дадено споразумение представлява или съдържа елементи на договор за лизинг, съгласно дефиницията в МСС 17;
 - б) кога трябва да бъде направена оценката или преоценката дали дадено споразумение представлява или съдържа елементи на договор за лизинг; и
 - в) ако дадено споразумение представлява или съдържа елементи на договор за лизинг, по какъв начин трябва да бъдат отделени плащанията по лизинга от плащанията за всички останали елементи по споразумението.

КОНСЕНСУС

Определяне дали дадено споразумение представлява или съдържа елементи на договор за лизинг

6. Определянето дали дадено споразумение представлява или съдържа елементи на договор за лизинг се основава на съдържанието на споразумението и изисква оценка дали:
- а) изпълнението на споразумението зависи от използването на специфичен актив или активи (активът); и
 - б) споразумението прехвърля право да се използва актива.

Изпълнението на споразумението зависи от използването на специфичен актив

7. Въпреки че даден специфичен актив може да бъде явно идентифициран в дадено споразумение, той не е предметът на лизинг, ако изпълнението на споразумението не зависи от използването на специфичния актив.

Например, ако доставчикът е длъжен да достави конкретно количество стоки или услуги и има правото и възможностите да предостави тези стоки или услуги, като използва други активи, които не са посочени в споразумението, тогава изпълнението на споразумението не зависи от използването на специфичния актив и споразумението не съдържа елементи на договор за лизинг. Задължението за гаранция, което позволява или изисква замяната на едни и същи или подобни активи, когато специфичният актив не функционира добре, не предполага третиране, каквото е предвидено в договора за лизинг. В допълнение, договорна разпоредба (под условие или друг вид), която позволява или изисква от доставчика да замени други активи поради каквато и да е причина на или след предварително уточнена дата, не предполага третиране като договор за лизинг датата на замяната.

8. Активът е ясно посочен, ако, например, доставчикът притежава или дава на лизинг само един актив, чрез който да изпълни задължението си и не е икономически изгодно или практично за доставчика да изпълни задължението си, като използва алтернативни активи.

Споразумението прехвърля право да се използва актива

9. Споразумението прехвърля право да се използва актива, ако споразумението прехвърля на купувача (лизингополучателя) правото да контролира употребата на основния актив. Правото да контролира употребата на основния актив се прехвърля, ако е изпълнено някое от следните условия:
 - а) Купувачът има възможността или правото да експлоатира актива или да направлява други да го експлоатират по начин, който той определя, като в същото време получава или контролира не толкова незначително количество от продукцията или друга полза от актива.
 - б) Купувачът има възможността или правото да контролира физическия достъп до основния актив, като в същото време получава или контролира не толкова незначително количество от продукцията или друга полза от актива.
 - в) Фактите и обстоятелствата показват, че е малко вероятно едно или повече лица, различни от купувача, да получат не толкова незначително количество от продукцията или други ползи, които ще бъдат произведени или получени от актива за срока на споразумението, а цената, която купувачът ще плати за продукцията не е нито фиксираната в договора цена за единица продукция, нито е равна на текущата пазарна цена за единица продукция към датата на доставянето на продукцията.

Първоначално оценяване или преразглеждане дали дадено споразумение представлява или съдържа елементи на договор за лизинг

10. Оценката дали дадено споразумение представлява или съдържа елементи на договор за лизинг се извършва при сключване на споразумението, като се взима по-ранната от следните две дати – датата, на която е подписано споразумението или датата, на която страните по договора, са се ангажирали с изпълнението на основните условия по споразумението въз основа на всички факти и обстоятелства. Последващата оценка дали дадено споразумение представлява или съдържа елементи на договор за лизинг след сключването на споразумението се извършва само ако е налице някое от следните условия:
- а) има промяна в договорните условия, освен ако промяната е свързана единствено с подновяване или удължаване на споразумението;
 - б) опцията за подновяване е упражнена или е договорено удължаване срока на действие на споразумението от страните по него, освен ако срокът на подновяването или удължаването не са били включени от самото начало в срока на лизинга в съответствие с параграф 4 от МСС 17. Подновяване или удължаване на споразумението, което не води до изменение на което и да е от условията в оригиналното споразумение преди да изтече срока на първоначалното споразумение, се оценява съгласно разпоредбите на параграфи 6-9 единствено по отношение на периода, за който е подновено или удължено;
 - в) има промяна, която предполага отново да бъде определено дали изпълнението на договора зависи от конкретен актив;
 - г) има значителна промяна в актива, например, значителна физическа промяна в имота, оборудването, машините или съоръженията.
11. Последващото оценяване на споразумението се основава на фактите и обстоятелствата към датата, на която се прави тази оценка, като се включва и оставащия срок на споразумението. Промени в прогнозата (напр. прогнозното количество продукция, което трябва да бъде доставено на купувача или на други потенциални купувачи) не би трябвало да доведат до преразглеждане на първоначалната оценка. Ако дадено споразумение е оценено отново и е установено, че съдържа елементи на договор за лизинг (или не съдържа елементи на договор за лизинг), се прилага (или се преустановява) счетоводно отчитане на договора за лизинг от:
- а) в случаите на буква а), в) или г) в параграф 10, настъпването промяната в обстоятелствата, която води до последващото оценяване;
 - б) в случаите на буква б) в параграф 10, началото на срока, за който е подновен или удължен договора.

Разделяне на плащанията по лизинга от останалите плащания

12. Ако дадено споразумение съдържа елементи на договор за лизинг, страните по споразумението прилагат изискванията на МСС 17 по отношение на лизинговия елемент на споразумението, освен ако не са освободени от тези изисквания в съответствие с параграф 2 от МСС 17. По същия начин, ако дадено споразумение съдържа елементи на договор за лизинг, този лизинг се класифицира като финансов лизинг или оперативен лизинг в съответствие с параграфи с номера от 6 до 19 от МСС 17. Другите елементи на споразумението, които не попадат в обхвата на МСС 17, се осчетоводяват съгласно другите стандарти.
13. С цел прилагане на изискванията на МСС 17, плащанията и другите възнаграждания, договорени в споразумението, се разделят в началната фаза на споразумението или при извършване на преоценка на споразумението на плащания по лизинга или плащания по другите елементи, въз основа на техните относителни справедливи стойности. Минималните плащания по лизинга, съгласно дефиницията в параграф 4 от МСС 17, включват единствено плащанията по лизинга (т.е. правото да се използва актива) и изключват плащанията по другите елементи на споразумението (например, за услуги и разходите за материали).
14. В някои случаи, разделянето на плащанията по лизинга от плащанията по другите елементи в споразумението може да изисква купувачът да използва техника на оценяване. Например, купувачът може да оцени плащанията по лизинга с позоваване на договор за лизинг за подобен актив, който не съдържа други елементи, или посредством оценяване на плащанията за другите елементи в споразумението с позоваване на подобен договор, след което тези плащания се изваждат от общата сума на плащанията по договора.
15. Ако купувачът стигне до заключението, че е невъзможно от практическа гледна точка да се разделят надеждно плащанията, той:
- а) в случаите на финансов лизинг, признава даден актив и пасив като сума, равна на справедливата стойност на основния актив, който беше идентифициран в параграфи 7 и 8, като предмет на договора за лизинг. Впоследствие пасивът се намалява с извършените плащания и се облага с финансова такса, призната посредством диференциалния лихвен процент по задължението на лизингополучателя^(*);
 - б) в случаите на оперативен лизинг, разглежда всички плащания по споразумението като плащания по лизинга, с цел спазване на изискванията за оповестяване в МСС 17, но:

^(*) т.е. диференциалния лихвен процент по задължението на лизингополучателя, съгласно дефиницията в параграф 4 на МСС 17.

- (i) оповестява тези плащания отделно от минималните лизингови плащания по други споразумения, които не съдържат плащания за нелизингови елементи, и
- (ii) посочва, че оповестените плащания включват също така и плащания за нелизингови елементи в споразумението.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

16. Предприятието прилага настоящото разяснение за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното прилагане се насърчава. В случай, че дадено предприятие приложи настоящото разяснение за период, започващ преди 1 януари 2006 г., то оповестява този факт.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

17. МСС 8 уточнява по какъв начин предприятието прилага промените в счетоводната политика, получени в резултат на първоначалното прилагане на дадено разяснение. Предприятието не е длъжно да спазва тези изисквания, когато прилага за първи път настоящото разяснение. В случай, че предприятието използва това освобождаване, то прилага параграфи с номера от 6 до 9 от разяснението по отношение на споразуменията, съществуващи в началото на най-ранния период, за който е представена сравнителна информация съгласно стандартите МСФО, въз основа на факти и обстоятелства, съществуващи в началото на този период.

Допълнение

Изменения и допълнения към МСФО 1 *Първоначално приемане на Международните стандарти за финансова отчетност*

Измененията и допълненията в настоящото допълнение се прилагат за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. Ако предприятието приложи настоящото Разяснение за по-ранен период, тези изменения и допълнения се прилагат за този по-ранен период.

- A1. МСФО 1 *Първоначално приемане на Международните стандарти за финансова отчетност* и придружаващите го документи се изменят и допълват както е показано по-надолу.

В параграф 12 позоваването на параграфи с номера от 13 до 25Д се променя на 13 до 25Е.

В параграф 13, букви и) и й) се изменят и се добавя буква к), както следва:

- и) застрахователни договори (параграф 25Г);
- й) задължения за изваждане от употреба, включени в стойността на имотите, машините, съоръженията и оборудването (параграф 25Д); и
- к) договори за лизинг (параграф 25Е).

След параграф 25Д се добавят ново заглавие и параграф 25Е, както следва:

ДОГОВОРИ ЗА ЛИЗИНГ

МКТФО 4 *Определяне дали дадено споразумение съдържа елементи на договор за лизинг*

- 25Е Предприятие, което за първи път прилага МКТФО 4 *Определяне дали дадено споразумение съдържа елементи на договор за лизинг*, може да приложи преходните разпоредби в този стандарт. Следователно, предприятието, което го прилага за първи път, може да определи дали дадено споразумение, съществуващо към датата на преход към стандартите МСФО, съдържа елементи на договор за лизинг, въз основа на фактите и обстоятелствата, съществуващи към тази дата.

РАЗЯСНЕНИЕ 5 НА МКТФО (включващо изменение към МСС 39)

Право на участие във фондове за прекратяване на експлоатацията, възстановяване и рехабилитация на околната среда

ПОЗОВАВАНИЯ

МСС 8	<i>Счетоводни политики, промени в счетоводните прогнози и грешки</i>
МСС 27	<i>Консолидирани и самостоятелни финансови отчети</i>
МСС 28	<i>Инвестиции в асоциирани предприятия</i>
МСС 31	<i>Дялове в смесени предприятия</i>
МСС 37	<i>Провизии, условни задължения и условни активи</i>
МСС 39	<i>Финансови инструменти: признаване и оценяване</i> (съгласно редакцията от 2003 г.)
ПКР-12	<i>Консолидация – предприятия със специална цел</i> (съгласно редакцията от 2004 г.)

КОНТЕКСТ

1. Целта на фондовете за прекратяване на експлоатацията, за възстановяване и рехабилитация на околната среда, наричани от тук нататък „фондове за прекратяване на експлоатацията” или само „фондове”, е да раздели активите, за да финансира някои или всички разходи по прекратяването на експлоатацията на съоръжения (такива като ядрени централи) или определен тип оборудване (такова като автомобили), или разходи, свързани с рехабилитацията на околната среда (такива като премахване на замърсяванията във водите или възстановяване на земята в участъци със съществуващи мини), наричани всички заедно „прекратяване на експлоатацията”.
2. Вноските в тези фондове могат да бъдат доброволни или да се изискват от регламент или закон. Фондовете могат да имат някоя от следните структури:
 - а) фондове, които се учредяват от един вносител, за да финансират неговите задължения, свързани с прекратяване на експлоатацията в определен участък или в няколко разпръснати в географско отношение участъка;
 - б) фондове, които се учредяват с множество вносители, за да финансират техните индивидуални или съвместни задължения за прекратяване на експлоатацията, когато вносителите имат право да си възстановят направените разходи за прекратяване на

експлоатацията до размера на техните вноски плюс фактическата доходност върху тях минус техния дял в разходите за управлението на фонда. Вносителите могат да имат задължение да направят допълнителни вноски, например, в случай на банкрут на друг вносител;

- в) фондове, които са учредени с множество вносител, за да финансират техните индивидуални или съвместни задължения за прекратяване на експлоатацията, когато размерът на вноските, които трябва да бъдат направени, зависи от фактическата дейност на вносителя, а ползите за вносителя се основават на неговата минала дейност. В такива случаи съществува риск от потенциално несъответствие между размера на направените вноски от страна на даден вносител (основаващ се на фактическата му дейност) и реализираната стойност от фонда (основаваща се на миналата му дейност).

3. Обикновено тези фондове имат следните характеристики:

- а) фондът се управлява самостоятелно от независими доверителни управители;
- б) предприятията (вносителите) правят вноски във фонда, които се инвестират в редица активи, включващи например както инвестиции в дългови ценни книжа, така и инвестиции в собствен капитал, и са на разположение, за да помогнат на вносителите да покрият разходите си за прекратяване на експлоатацията. Доверителните управители определят как да бъдат инвестирани вноските, в рамките на ограниченията, залегнали в основните документи за управление на фонда и приложимото законодателство или други регламенти;
- в) вносителите запазват задължението си да плащат разходите си за прекратяване на експлоатацията. Независимо от това, вносителите имат възможност да получат обратно разходите, които са направили във връзка с прекратяване на експлоатацията, от фонда до размера на най-малкия разход и дела от активите на фонда, който вносителят притежава;
- г) вносителите могат да бъдат ограничени в достъпа си или да нямат никакво право да получат средства от евентуален излишък от активите на фонда над средствата, които са изразходвани за покриване на допустимите разходи за прекратяване на експлоатацията.

ОБХВАТ

4. Настоящото разяснение се прилага по отношение на осчетоводяването на дяловите участия във финансовите отчети на вносител във фондове за прекратяване на експлоатацията, които имат следните две характеристики:

- а) активите се управляват самостоятелно (като се държат в юридически независимо предприятие или като отделени активи в рамките на друго предприятие); и
 - б) правото на достъп на вносителя до активите е ограничено.
- 5. Остатъчно дялово участие във фонд, което надвишава правото на възстановяване, като договорно право за разпределение на средства след приключване на дейностите, свързани с прекратяване на експлоатацията или с прекратяване на дейността на фонда, може да бъде инструмент на собствения капитал, който попада в обхвата на МСС 39 и не се разглежда от настоящото разяснение.

РАЗГЛЕДАНИ ВЪПРОСИ

- 6. Въпросите, които се разглеждат в настоящото разяснение, са:
 - а) по какъв начин вносителят следва да осчетоводи дяловото си участие във фонд, и
 - б) когато вносителят е длъжен да направи допълнителни вноски, например, в случай на банкрут на друг вносител, по какъв начин се осчетоводява това задължение?

КОНСЕНСУС

Осчетоводяване на дялово участие във фонд

- 7. Вносителят признава задължението си да плати разходите за прекратяване на експлоатацията като пасив и признава дяловото си участие във фонд отделно, освен ако не е задължен да плати разходите за прекратяване на експлоатацията, дори ако фондът не покрие плащанията.
- 8. Вносителят определя дали упражнява контрол, съвместен контрол или има значително влияние върху фонда чрез позоваване на МСС 27, МСС 28, МСС 31 и ПКР-12. Ако има такъв контрол или влияние, вносителят осчетоводява своето дялово участие във фонда в съответствие с тези стандарти.
- 9. Ако даден вносител не упражнява контрол, съвместен контрол или няма значително влияние върху фонда, то той трябва да признае правото си да получи обратно средства от фонда като обратно изплащане в съответствие с МСС 37. Това обратно плащане се оценява по по-малката от двете стойности:
 - а) сумата на признатото задължение за прекратяване на експлоатацията; и
 - б) делът на вносителя от справедливата стойност на нетните активи на фонда, които се полагат на вносителите.

Промените в балансовата стойност на правото на обратно плащане, различни от вноските във и плащанията от фонда, се признава в печалбата или загубата за отчетния период, през който тези промени са настъпили.

Осчетоводяване на задължения за допълнителни вноски

10. Когато даден вносител има задължение да направи евентуални допълнителни вноски, например, в случай на банкрут на друг вносител или ако стойността на инвестиционните активи, държани от фонда намалее до такава степен, че те вече са недостатъчни да посрещнат задълженията на фонда, свързани със задължения за обратно плащане, това задължение представлява условно задължение, което попада в обхвата на МСС 37. Вносителят признава даден пасив, единствено ако съществува вероятност да бъдат направени допълнителни вноски.

Оповестяване

11. Вносителят оповестява информация за характера на дяловото си участие в даден фонд и за всички ограничения за достъп до активите във фонда.
12. Когато вносителят има задължение да направи евентуални допълнителни вноски и това задължение не се признава като пасив (виж параграф 10), той прави оповестяванията, които се изискват от параграф 86 от МСС 37.
13. Когато вносителят осчетоводява своето дялово участие във фонда в съответствие с параграф 9, той прави оповестяванията, които се изискват от параграф 85, буква в) от МСС 37.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

14. Предприятието прилага настоящото Разяснение за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното прилагане се насърчава. Ако предприятието приложи настоящото Разяснение за период, започващ преди 1 януари 2006 г., то оповестява този факт.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

15. Промените в счетоводните политики се осчетоводяват в съответствие с изискванията на МСС 8.

Допълнение

Изменение и допълнение към МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване

Изменението и допълнението в настоящото допълнение се прилага за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. В случай, че предприятието приложи настоящото разяснение за по-ранен период, изменението и допълнението се прилага за този по-ранен период.

A1. В параграф 2 от МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване точка 2, буква й) се добавя, както следва:

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

...

й) *правата на плащания, които да реимбурсират предприятието за разходите, които е трябвало да направи, за да уреди задължение, което е признало като провизия в съответствие с МСС 37 Провизии, условни задължение и условни активи или което то е признало като провизия в съответствие с МСС 37 за по-ранен период.*