

32004R2236

L 392/1

ОФИЦИАЛЕН ВЕСТНИК НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ

31.12.2004

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2236/2004 НА КОМИСИЯТА
от 29 декември 2004 година

за изменение на Регламент (ЕО) № 1725/2003 относно приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета относно Международните стандарти за финансови отчети (IFRS) № 1, 3 до 5, Международните счетоводни стандарти (IAS) № 1, 10, 12, 14, 16 до 19, 22, 27, 28, 31 до 41 и тълкуванията на Комитета по разяснения на стандартите (SIC) № 9, 22, 28 и 32
(текст от значение за ЕИП)

КОМИСИЯТА НА ЕВРОПЕЙСКИТЕ ОБЩНОСТИ,

като взе предвид Договора за създаване на Европейската общност,

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

като има предвид, че:

(1) С Регламент (ЕО) № 1725/2003 на Комисията ⁽²⁾ бяха приети някои международни стандарти и разяснения, които съществуваша на 1 септември 2002 г.

(2) На 31 март 2004 г. Съветът по международни счетоводни стандарти (CIAS) публикува още три нови стандарта, Международни стандарти за финансови отчети (IFRS) № 3 до 5 и два преработени стандарта, IAS № 36 и 38, съдържащи важни промени. Освен това тези нови стандарти допълват „стабилната платформа“, представляваща група стандарти, които регистрираните на борсата дружества от Общността следва да прилагат в своите консолидирани финансови отчети от 1 януари 2005 г. Основната цел е да се подобри качеството на Международните счетоводни стандарти (IAS), както и да се засили в световен мащаб унифицирането на счетоводните стандарти.

(3) Консултацията с технически експерти в тази област потвърждава, че новите Международни стандарти за финансови отчети (IFRS) и преработените IAS отговарят на техническите критерии за приемане, определени в член 3 от Регламент (ЕО) № 1606/2002, и по-специално, изискването да благоприятства благосъстоянието на Европейското общество.

(4) Приемането на IAS 36 предполага последващи изменения на IAS 16, който беше приет с Регламент (ЕО) № 1725/2003, за да се гарантира съвместимост на съответните счетоводни стандарти.

(5) Приемането на IFRS 3, 4 и 5 предполага последващи изменения и на други международни счетоводни и разяснения, за да се гарантира последователност на съответните счетоводни стандарти. Тези последващи изменения засягат Международен стандарт за финансови отчети (IFRS) № 1, Международни счетоводни стандарти (IAS) № 1, 10, 12, 14, 16 до 19, 27, 28, 31 до 34, 36 до 41 и разяснение на Комитета по разяснения на стандартите (SIC) № 32. Освен това приемането на IFRS 3 прави излишни Международен счетоводен стандарт (IAS) 22 и разяснения на Комитета по разяснения на стандартите (SIC) № 9, 22 и 28; те следва да бъдат съответно заменени. Освен това приемането на IFRS 5 следва да води до замяната на IAS 35.

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

(7) Мерките, предвидени в настоящия регламент съответстват на становището на Регулаторния счетоводен комитет,

ПРИЕ НАСТОЯЩИЯ РЕГЛАМЕНТ:

Член 1

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

(1) Международен счетоводен стандарт (IAS) 22 и разяснения на Комитета по разяснения на стандартите (SIC) № 9, 22 и 28 се заменят с Международен стандарт за финансови отчети (IFRS) 3 (Бизнес комбинации) съгласно допълнението към настоящия регламент;

⁽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) № 2086/2004 (ОВ L 363, 9.12.2004 г., стр. 1).

- (2) IFRS № 4 (Застрахователни договори) се добавя съгласно допълнението към настоящия регламент;
- (3) IAS 35 се заменя с IFRS 5 (Дълготрайни активи, държани за продажба и преустановявани дейности) съгласно допълнението към настоящия регламент;
- (4) IAS № 36 и 38 се заменят с IAS № 36 и 38 както е установено в допълнението към настоящия регламент;
- (5) Приемането на IFRS 3 предполага, като следствие, изменения на IFRS 1, IAS 12, 14, 16, 19, 27, 28, 31, 32, 33, 34, 37, 39 и SIC 32, за да се гарантира последователност на съответните счетоводни стандарти;
- (6) Приемането на IFRS 4 предполага, като следствие, изменения и на IFRS 1 и IAS 18, 19, 32, 37, 39, 40, за да се гарантира съвместимост на съответните счетоводни стандарти;
- (7) Приемането на IFRS 5 предполага, като следствие, изменения на IFRS 1, IFRS 3 и IAS 1, 10, 16, 17, 27, 28, 31, 36, 37, 38, 40, 41, за да се гарантира съвместимост на съответните счетоводни стандарти.

Член 2

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

Прилага се най-късно от 1 януари 2005 г.

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

Съставено в Брюксел на 29 декември 2004 година.

За Комисията

Charlie McCREEVY

Член на Комисията

ДОПЪЛНЕНИЕ

МЕЖДУНАРОДНИ СТАНДАРТИ ЗА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

№	Название
IFRS 3	Бизнес комбинации
IFRS 4	Застрахователни договори
IFRS 5	Дълготрайни активи, държани за продажба и преустановявани дейности
IAS 36	Обезценка на активи
IAS 38	Нематериални активи

IFRS 3

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ 3

Бизнес комбинации

СЪДЪРЖАНИЕ	Параграфи
Цел	1
Обхват	2—13
Идентифициране на бизнес комбинация	4—9
Бизнес комбинации, включващи предприятия под общ контрол	10—13
Метод на отчитане	14—15
Прилагане на метода на покупка	16—65
Идентифициране на придобивания	17—23
Стойност на бизнес комбинация	24—35
Коригиране стойността на бизнес комбинация в зависимост от бъдещи събития	32—35
Разпределение на стойността на бизнес комбинация за придобити активи и пасиви и поети условни задължения	36—60
Разграничими активи и пасиви на придобивания	41—44
Нематериални активи на придобивания	45—46
Условни задължения на придобивания	47—50
Репутация	51—55
Превишение на дела на придобивания в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания над стойността	56—57
Бизнес комбинации реализирани поетапно	58—60
Условно първоначално отчитане	61—65
Корекции след приключване на първоначалното отчитане	63—64
Признаване на отсрочени данъчни активи след приключване на първоначалното отчитане	65
Оповестяване	66—67
Преходни разпоредби и влизане в сила	78—85
Предварително призната репутация	79—80
Предварително призната отрицателна репутация	81
Предварително признати нематериални активи	82
Инвестиции, отчетени като собствен капитал	83—84
Ограничено прилагане с обратна сила	85
Отмяна на други актове	86—87

ЦЕЛ

IFRS 3

- (1) Целта на настоящия стандарт е да установи нормите за финансови отчети, които едно образувание да спазва, когато предприема бизнес комбинация. По-специално той изрично определя, че всички бизнес комбинации следва да бъдат осчетоводявани като се прилага метода на покупката. Следователно придобиващият признава разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания по техните справедливи стойности на датата на придобиване, признава също и репутация, която впоследствие се проверява за обезценка, а не се амортизира.

ОБХВАТ

2. С изключение на параграф 3, предприятията прилагат настоящия IFRS за счетоводно отчитане на бизнес комбинации.
3. Настоящият стандарт не се прилага за:
- а) бизнес комбинации, в които отделни образувания или дейности се обединяват за формирането на съвместно предприятие.
 - б) бизнес комбинации, включващи образувания или дейности под общ контрол.
 - в) бизнес комбинации, включващи две или повече съвместни предприятия.
 - г) бизнес комбинации, в които отделни образувания или дейности се обединяват, за да формират отчеташо се образувание само по договор без придобиване на дял в собствеността (например, комбинации в които отделни образувания се обединяват само по договор за формиране на двойно котиран корпорации).

Идентифициране на бизнес комбинация

4. Бизнес комбинация е обединяването на отделни предприятия или дейности в едно отчеташо се образувание. Резултатът от почти всички бизнес комбинации е, че едно образувание, придобиващият, получава контрол върху един или няколко бизнеса, придобивания. Ако едно образувание получи контрол върху едно или повече предприятия, които не са бизнес, обединяването на тези образувания не е бизнес комбинация. Когато едно образувание придобие група активи или нетни активи, които не представляват бизнес, то разпределя стойността на групата между отделните разграничими активи и пасиви в групата на базата на техните относителни справедливи стойности към датата на придобиване.
5. Една бизнес комбинация може да бъде структурирана по различни начини съобразно законовите, данъчните или други изисквания. Тя може да включва закупуването от дадено образувание на капитала на друго образувание, закупуването на всички нетни активи на друго образувание, поемане задълженията на друго образувание или закупуването на някои от нетните активи на друго образувание, които заедно формират един или повече бизнеса. Тя може да се осъществи посредством емитиране на капиталови инструменти, прехвърляне на пари, парични еквиваленти или други активи, или като комбинация от изброените. Транзакцията може да се осъществи между акционерите на комбиниращите се образувания или между едно образувание и акционерите на друго образувание. Комбинацията може да включва създаването на ново образувание, което да контролира комбиниращите се образувания, или прехвърлянето на нетните активи, или преструктурирането на едно или повече от комбиниращите се образувания.
6. Една бизнес комбинация може да бъде резултат от взаимоотношение между образувание - майка и дъщерно образувание, при което придобиващият е образуванието-майка, а придобиваният е дъщерно дружество на придобиващия. При тези обстоятелства придобиващият прилага настоящия стандарт към консолидираните си финансови отчети. Той включва своето участие в придобитото образувание в индивидуалния си счетоводен отчет като инвестиция в дъщерно дружество (виж IAS 27 *Консолидирани и индивидуални счетоводни отчети*).

IFRS 3

7. Една бизнес комбинация може да включва по-скоро закупуването на нетните активи, включително репутация, на друго образувание отколкото закупуването на акциите на другото образувание. Подобна комбинация не води до взаимоотношение образувание - майка/дъщерно образувание.
8. В определението за бизнес комбинация, и оттам в обхвата на настоящия IFRS, са включени бизнес комбинации в които едно образувание получава контрол над друго образувание, но при които датата на получаване на контрол (т.е. датата на придобиване) не съвпада с датата или датите на придобиване на дял от собствеността (т.е. датата или датите на размяната). Такава ситуация може да възникне, например, когато инвестираното образувание сключи споразумение за обратно изкупуване на акции с някои от своите инвеститори и, в резултат на това контролът върху инвестираното образувание се променя.
9. Настоящият IFRS не определя изрично отчитане на съдружниците за дяловете в съвместното предприятие (виж IAS 31 Дялове в съвместни предприятия).

Бизнес комбинации, включващи образувания под общ контрол

10. Бизнес комбинация, включваща образувания или бизнес под общ контрол, е бизнес комбинация в която всички комбиниращи се предприятия или бизнес се контролират от същата страна или страни преди и след бизнес комбинацията и този контрол не е преходен.
11. Приема се, че група физически лица контролират едно образувание, когато, в резултат на договорни споразумения те колективно имат властта да определят неговата финансова и оперативна политика с цел да извлекат ползи от дейността му. Следователно една бизнес комбинация се намира извън обхвата на настоящия IFRS, когато същата група лица, в резултат на договорни споразумения, има решаващата колективна власт да определя финансовата и оперативна политика на всяко едно от комбиниращите се предприятия, така че да извлече ползи от тяхната дейност и тази решаваща колективна власт не е временна.
12. Дадено образувание може да бъде контролирано от едно лице или от група лица, действащи съвместно съгласно договорно споразумение, и това лице или група лица не могат да бъдат обект на изискванията за ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ на IFRS. Следователно не е необходимо комбиниращи се предприятия да бъдат включвани в същите консолидирани финансови отчети, за да бъде приета една бизнес комбинация като включваща образувания под общ контрол.
13. Размерът на малцинственото участие във всяко едно от комбиниращите се предприятия преди и след бизнес комбинацията не е свързан с установяването на това дали комбинацията включва образувания под общ контрол. Също така, фактът, че едно от комбиниращите се предприятия е дъщерно дружество, което е било изключено от консолидираните финансови отчети на групата съгласно IAS 27, няма връзка с определянето на това дали една комбинация включва предприятия под общ контрол.

МЕТОД НА ОТЧИТАНЕ

14. **Всички бизнес комбинации се отчитат счетоводно като се прилага метода на покупката.**
15. Методът на покупката разглежда една бизнес комбинация от перспективата на комбиниращото се образувание, което се идентифицира като придобиващ. Придобиващият закупува нетни активи и признава придобитите активи и пасиви и поетите условни задължения, включително и тези, непризнати преди това от придобивания. Оценката на активите и пасивите на придобиващия не се влияе от транзакцията, както не се признават като резултат от транзакцията и всякакви допълнителни активи или пасиви на придобиващия, тъй като те не са обекти на транзакцията.

ПРИЛАГАНЕ НА МЕТОДА НА ПОКУПКАТА

16. Прилагането на метода на покупката включва следните етапи:
 - а) идентифициране на придобиващия;

б) оценка на стойността на бизнес комбинацията;

и

в) разпределение, на датата на придобиването, на стойността на бизнес комбинацията за придобити активи и пасиви и поети условни задължения.

Идентифициране на придобиващия

17. Придобиващ се идентифицира за всички бизнес комбинации. Придобиващият е комбиниращото се образувание, което получава контрол върху другите комбиниращи се образувания или бизнес.

18. Тъй като методът на закупуването разглежда една бизнес комбинация от гледна точка на придобиващия, той предполага, че една от страните по транзакцията може да бъде идентифицирана като придобиващ.

19. Контрол е властта да се управлява финансовата и оперативната политика на едно образувание или бизнес с оглед извличането на ползи от дейността му. Прието е да се смята, че едно комбиниращо се образувание е придобило контрол върху друго комбиниращо се образувание, когато то придобива повече от половината от правата на глас на другото комбиниращо се образувание, освен когато може ясно да се покаже, че такова притежание не представлява контрол. Дори когато едно от комбиниращите се образувания не придобива повече от половината от правата на глас на другото комбиниращо се образувание, то може да е придобило контрол върху това друго образувание ако в резултат от комбинацията то придобива:

а) власт върху повече от половината от правата на глас на другото образувание на основание на договореност с други инвеститори;

или

б) власт да управлява финансовата и оперативна политика на другото образувание по силата на устав или договор;

или

в) власт да назначава или освобождава мнозинството от членовете на съвета на директорите или еквивалентния му управителен орган на другото образувание;

или

г) власт да упражнява мнозинството от правата на глас на събранията на съвета на директорите или еквивалентния му управителен орган на другото образувание.

20. Въпреки че понякога е трудно да се идентифицира придобиващ, обикновено са налице признаци за съществуването на такъв. Например:

а) ако справедливата стойност на едно от комбиниращите се предприятия е значително по-висока от тази на другото комбиниращо се образувание, образуването с по-високата справедлива стойност е придобиващият;

б) ако бизнес комбинацията се осъществява посредством замяна на обикновени акции с право на глас срещу пари или други активи, придобиващият е образуването, което предоставя парите;

и

в) ако бизнес комбинацията води до положение, при което ръководството на едно от комбиниращите се образувания може да доминира при подбора на ръководния екип на полученото в резултат на комбинацията образувание, придобиващият е образуването чието ръководство може да доминира.

IFRS 3

21. При бизнес комбинация осъществена чрез размяна на дялове в собствения капитал образуването, което емитира дялове в собствения капитал обикновено е придобиващият. Въпреки това се вземат предвид всички съответни факти и обстоятелства, за да се определи, кое от комбиниращите се образувания има властта да управлява финансовата и оперативна политика на другото образувание (или образувания), така, че да получи ползи от неговата (тяхната) дейност. При някои бизнес комбинации, наричани обикновено обратно придобиване, придобиващият е образуването, чиито дялове в собствения капитал са били придобити, а придобиваният е емитиращото образувание. Такъв може да бъде случаят, когато, например, едно частно образувание само си урежда да бъде „придобито“ от по-малко публично образувание като средство за регистриране на фондовата борса. Макар че юридически публичното образувание, емитиращо акциите, може да се счита за образувание то-майка, а частното образувание, за дъщерно, законното дъщерно образувание е придобиващият ако има властта да управлява финансовата и оперативна политика на законното образувание-майка за получаване на ползи от неговите дейности. Обикновено придобиващият е по-голямото образувание; фактите и обстоятелствата свързани с дадена комбинация, понякога свидетелстват за това, че по-малко образувание придобива по-голямо образувание. Насоки за счетоводното отчитане на обратното придобиване са дадени в параграфи B1-B15 от допълнение Б.
22. Когато се формира ново образувание, което да емитира капиталови инструменти за осъществяването на бизнес комбинация, едно комбиниращите се образувания, съществувало преди комбинацията, се идентифицира като придобиващ на базата на наличните факти.
23. Когато една бизнес комбинация включва повече от две комбиниращи се образувания, едно от комбиниращите се образувания, които са съществували преди комбинацията, се идентифицира като придобиващ на базата на наличните факти. В такива случаи при определянето на придобиващия освен всичко друго трябва да се вземе предвид кое от комбиниращите се образувания е иницирирало комбинацията и дали активите или приходите на едно от комбиниращите се образувания значително превишават тези на другите.

Стойност на бизнес комбинация

24. Придобиващият оценява стойността на бизнес комбинацията като съвкупност от:
- а) **справедливите стойности, към датата на разменната операция, на предоставени активи, възникнали или поети пасиви и капиталови инструменти емитирани от придобиващия в замяна на контрол върху придобивания;**
 - плюс**
 - б) **всякакви други разходи, които могат пряко да се свържат с бизнес комбинацията.**
25. Датата на придобиването е датата на която придобиващият ефективно получава контрол върху придобивания. Когато това се постига с една разменна операция, датата на размяната съвпада с датата на придобиването. Дадена бизнес комбинация може да включва повече от една разменна операция, например, когато се осъществява поетапно чрез последователни покупки на акции. Когато това се случва:
- а) стойността на комбинацията е съвкупната стойност на отделните операции;
 - и**
 - б) датата на размяната е датата на всяка разменна операция (т.е. датата на която всяка отделна инвестиция се признава във финансовите отчети на придобиващия), докато датата на придобиване е датата на която придобиващият получава контрол върху придобивания.

26. Предоставените активи и възникналите или поети пасиви от придобиващия в замяна на контрол върху придобивания се изисква, съгласно параграф 24, да бъдат оценявани по техните справедливи стойности на датата на разменната операция. Следователно, когато уреждането на цялата или част от стойността на бизнес комбинацията е отложено, справедливата стойност на този отложен компонент се определя чрез дисконтиране на дължимите суми до тяхната настояща стойност на датата на разменната операция като се отчитат премията или отстъпките, които биха могли да възникнат по окончателното уреждане на разплащането.

27. Публикуваната цена на датата на размяната на котирания капиталов инструмент е най-надеждният показател за справедливата цена на инструмента, който се използва с някои изключения. Други показатели и методи на оценка се вземат предвид само в редки случаи, когато придобиващият може да докаже, че публикуваната цена на датата на размяната е ненадежден показател за справедлива стойност и, че другите показатели и методи на оценка са по-надежден критерий за справедливата стойност на капиталовия инструмент. Публикуваната цена на датата на размяната е ненадежден индикатор само когато е повлияна от стеснеността на пазара. Ако публикуваната цена на датата на размяната е ненадежден показател или ако не съществува публикувана цена за капиталовите инструменти, емитирани от придобиващия, справедливата стойност на тези инструменти би могла, например, да бъде приблизително определена по пропорционалния им дял в справедливата стойност на придобиващия или по пропорционалния им дял в справедливата стойност на придобиваното образувание, като за база се взема по-ясно определената от двете. Справедливата стойност на датата на размяната на паричните активи, давана на акционерите на придобивания като алтернатива на капиталовите инструменти, също може да служи като показател за общата справедлива стойност, която се заплаща от придобиващия в замяна на контрол върху придобивания. При всички случаи следва да се вземат предвид всички аспекти на комбинацията, включително значими фактори, които оказват влияние върху преговорите. Допълнителни насоки за определяне на справедливата стойност на капиталовите инструменти са дадени в IAS 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*.
28. Стойността на една бизнес комбинация включва пасиви понесени или поети от придобиващия в замяна на контрол върху придобивания. Бъдещи загуби или други разходи, които се очаква да бъдат понесени в резултат на комбинация не са пасиви понесени или поети от придобиващия в замяна на контрол върху придобивания и затова не се включват в стойността на комбинацията.
29. Стойността на една бизнес комбинация включва всички разходи пряко отнасящи се до комбинацията, като разходи за професионални услуги на счетоводители, юрисконсулти, оценители и други консултанти за осъществяване на комбинацията. Общо-административните разходи, включително разходите за издръжка на отдел за придобивания, както и други разходи, които не могат да се припишат пряко към конкретната отчитана комбинация, не се включват в стойността на комбинацията: те се признават като разход според възникването им.
30. Разходите за уреждане и емитиране на финансови пасиви са неразделна част от дейността по емитиране на задължения, дори когато задълженията са емитирани за осъществяване на бизнес комбинация, а не разходи пряко отнасящи се до комбинацията. Следователно предприятията не включват такива разходи в стойността на бизнес комбинацията. Съгласно IAS 39 такива разходи се включват в първоначалното оценяване на задължението.
31. Също така разходите по издаването на капиталови инструменти са неразделна част от дейността по емитиране на акции, дори когато капиталовите инструменти са емитирани за осъществяване на бизнес комбинация, а не разходи пряко отнасящи се до комбинацията. Следователно предприятията не включват такива разходи в стойността на бизнес комбинацията. Съгласно IAS 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне*, подобни разходи намаляват приходите от емитирането на акции.

Коригиране стойността на бизнес комбинация в зависимост от бъдещи събития

32. Когато дадено споразумение за бизнес комбинация предвижда коригиране на стойността на комбинацията в зависимост от бъдещи събития, придобиващият включва сумата на тази корекция в стойността на комбинацията на датата на придобиването ако корекцията е вероятна и може да бъде надеждно оценена.
33. Едно споразумение за бизнес комбинация може да предвиди корекции на стойността на комбинацията в зависимост от едно или повече бъдещи събития. Корекцията може, например, да зависи от определено ниво на печалба, която се поддържа или постига в бъдещи периоди или от пазарната цена на емитираните инструменти, които се поддържат. Обикновено е възможно приблизително да се изчисли сумата на всяка такава корекция по време на първоначалното счетоводно отчитане на комбинацията без да се наруши надеждността на информацията, въпреки че съществува известна несигурност. Ако бъдещите събития не възникнат или ако е необходимо оценката да бъде ревизирана, стойността на бизнес комбинацията се коригира съответно.

IFRS 3

34. Въпреки това, когато едно споразумение за бизнес комбинация предвижда подобна корекция, тази корекция не се включва в стойността на комбинацията по време на първоначалното счетоводно отчитане на комбинацията ако тя не е вероятна или не може да бъде надеждно оценена. Ако впоследствие тази корекция стане вероятна и може да бъде оценена с достатъчна надеждност, допълнителното обезщетение се третира като корекция на стойността на комбинацията.
35. В някои случаи придобиващият може да е задължен да направи последващо плащане на продавача като компенсация за намаляването на стойността на дадените активи, емитираните капиталови инструменти или задълженията, понесени или поети от придобиващия в замяна на контрол върху придобивания. Такъв е случаят, когато придобиващият гарантира пазарната цена на капиталовите или дългови инструменти емитирани като част от стойността на бизнес комбинацията и трябва да емитира допълнителни капиталови или дългови инструменти, за да възстанови първоначално определената стойност. В подобни случаи не се признава увеличение на стойността на бизнес комбинацията. За капиталовите инструменти справедливата стойност на допълнителното плащане се компенсира с равностойно намаление на стойността за първоначално емитираните инструменти. За дълговите инструменти допълнителното плащане се приема за намаляване на премията или увеличение на отстъпката по първата емисия.

Разпределение на стойността на бизнес комбинация за придобити активи и пасиви и поети условни задължения

36. Придобиващият, на датата на придобиване, разпределя стойността на бизнес комбинацията като признава разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания, които отговарят на критериите за разпознаване в параграф 37, по тяхната справедлива стойност, с изключение на дълготрайните активи (или групите за отписване), които се класифицират като държани за продажба съгласно IFRS 5 *Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности*, които се признават по справедлива стойност без разходите за продажба. Всяка призната по този начин разлика между стойността на бизнес комбинацията и дела на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения се отчита счетоводно съгласно параграфи 51-57.
37. Придобиващият признава отделно разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания на датата на придобиване само ако те отговарят на следните критерии към тази дата:
- а) **при активи, различни от нематериални активи, е възможно асоциираните бъдещи икономически ползи да преминат към придобиващия и тяхната справедлива стойност да бъде надеждно оценена;**
 - б) **при пасиви, различни от условни пасиви, може да е необходимо изтичане на средства, формиращи ползи, за уреждане на задължението и тяхната справедлива стойност може да бъде надеждно оценена;**
 - в) **при нематериални активи или условни пасиви справедливата им стойност може да бъде надеждно оценена.**
38. Отчетът за приходите и разходите на придобиващия включва печалбите и загубите на придобивания след датата на придобиване като се включват приходите и разходите на придобивания на базата на стойността на бизнес комбинацията за придобиващия. Например, разходът за амортизация включен след датата на придобиване в отчета за приходи и разходи на придобиващия, който се отнася за амортизируемите активи на придобивания, се базира на справедливите стойности на тези амортизируеми активи на датата на придобиване, т.е. тяхната стойност за придобиващия.

39. Прилагането на метода на закупуването започва от датата на придобиване, която е датата на която придобиващият ефективно получава контрол върху придобивания. Тъй като контрол е властта да се управлява финансовата и оперативната политика на едно образувание или бизнес с оглед извличането на ползи от дейността му, не е необходимо една транзакция да бъде затворена или финализирана законово преди придобиващият да получи контрол. Когато придобиващият е получил контрол, всички свързани факти и обстоятелства трябва да се вземат предвид при оценката.
40. Тъй като придобиващият признава разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания, които отговарят на критериите за признаване съгласно параграф 37, по техните справедливи стойности, всяко малцинствено участие в придобивания се посочва съгласно малцинствения дял от нетната справедлива стойност на тези позиции. Параграфи Б16 и Б17 от допълнение Б дават насоки за определяне на справедливите стойности на разграничимите активи, пасиви и условни пасиви на придобивания за целите на разпределяне на стойността на дадена бизнес комбинация.

Разграничими активи и пасиви на придобивания

41. Съгласно параграф 36 придобиващият признава отделно като част от разпределянето на стойността на комбинацията само разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания, съществували към датата на придобиването и удовлетворяват критериите за признаване в параграф 37. Следователно:
- а) придобиващият признава пасиви за прекратяване или редуциране дейностите на придобивания като част от разпределянето на стойността на комбинацията само когато придобиваният има, към датата на *придобиването, пасив за реструктуриране, признат съгласно IAS 37 Провизии, условни задължения и условни активи*;
 - и
 - б) придобиващият, когато разпределя стойността на комбинацията, не признава задължения за бъдещи загуби или други очаквани разходи, произтичащи от бизнес комбинацията.
42. Плащане, което едно образувание трябва да извърши съгласно договор, например, към своите служители или доставчици, при условие, че то е придобито в бизнес комбинация, е съществуващо задължение на образуванието, което се счита за условно задължение докато стане вероятно осъществяването на бизнес комбинацията. Договорното задължение се признава като пасив от това образувание съгласно IAS 37, когато една бизнес комбинация стане възможна и задължението може да бъде надеждно оценено. Следователно, когато бизнес комбинацията се осъществи задължението на придобивания се признава от придобиващия като част от разпределянето на стойността на комбинацията.
43. Въпреки това, план за реструктуриране на придобивания, чието изпълнение зависи от неговото придобиване в бизнес комбинация не е, непосредствено преди бизнес комбинацията, съществуващо задължение на придобивания. Той не представлява и условно задължение на придобивания непосредствено преди комбинацията, тъй като това не е възможно задължение, произтичащо от минало събитие, чието съществуване ще бъде потвърдено само от възникването или невъзникването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не могат изцяло да бъдат контролирани от придобивания. Следователно придобиващият не признава задължение за такъв план за реструктуриране като част от разпределянето на стойността на комбинацията.
44. Разграничимите активи и пасиви, които се признават съгласно параграф 36 включват всички активи и пасиви на придобивания, които придобиващият купува или поема, включително всички негови финансови активи и финансови пасиви. Те могат да включват също активи и пасиви, които преди това не са били признавани в счетоводните отчети на придобивания, например, защото не са отговаряли на изискванията за признаване преди придобиването. Например, данъчно облекчение, произтичащо от данъчно признаване се загуби на придобивания, което не е признато от придобивания преди бизнес комбинацията, отговаря на изискванията за признаване като разграничим актив съгласно параграф 36, ако има вероятност придобиващият да получи в бъдеще облагаем доход, към който може да се приложи непризнатото данъчно облекчение.

IFRS 3

Нематериални активи на придобивания

45. Съгласно параграф 37 придобиващият признава отделно нематериален актив на придобивания на датата на придобиване само ако той отговаря на определението за нематериален актив в IAS 38 *Нематериални активи* и неговата справедлива стойност може да бъде оценена надеждно. Това означава, че придобиващият признава като актив, отделно от репутацията, проект за вътрешно производствена научна и развойна дейност на придобивания ако проектът отговаря на определението за нематериален актив и неговата справедлива стойност може да бъде надеждно оценена. IAS 38 дава насоки да се определи дали справедливата стойност на даден актив придобит в бизнес комбинация може да бъде надеждно оценена.
46. Непаричен актив без материална стойност трябва да бъде разграничим, за да отговори на определението за нематериален актив. Съгласно IAS 38 един актив отговаря на критерия за разграничимост в определението за нематериален актив само ако той:
- a) е отделим, т.е. може да бъде отделен или разделен от образуването и продаден, прехвърлен, лицензиран, нает или разменен, отделно или заедно със свързания договор, актив или пасив;
- или
- b) произтича от договорни или законови права, независимо от това дали тези права са прехвърлими или отделими от образуването или от други права и задължения.

Условни задължения на придобивания

47. Съгласно параграф 37 придобиващият признава отделно условно задължение на придобивания като част от разпределянето на стойността на бизнес комбинацията само ако неговата справедлива стойност може да бъде надеждно оценена. Ако неговата справедлива стойност не може да бъде надеждно оценена:
- a) има последващо въздействие върху сумата призната като репутация или осчетоводена съгласно параграф 56;
- и
- b) придобиващият разкрива информацията за това условно задължение, което трябва да бъде оповестено съгласно IAS 37.
- Параграф Б16, буква л) от допълнение Б дава насоки за определяне справедливата стойност на дадено условно задължение.
48. След първоначалното им признаване придобиващият оценява условните задължения, които са признати отделно съгласно параграф 36 при по-високата от:
- a) **стойността, която се признава съгласно IAS 37,**
- и**
- b) **първоначално признатата стойност, намалена, когато е уместно, с акумулираната амортизация призната в съответствие с IAS 18 Приходи.**

49. Изискването по параграф 48 не се прилага към договори, осчетоводявани съгласно IAS 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*. Кредитните ангажменти изключени от обхвата на IAS 39, които не представляват ангажменти за предоставяне на кредити при лихвени проценти под пазарните нива, се осчетоводяват като условни задължения на придобивания ако, на датата на придобиването, не е вероятно изтичане на средства, формиращи ползи, да бъде необходимо за уреждане на задължението или, ако сумата на задължението не може да бъде оценена с достатъчна надеждност. Такъв кредитен ангажимент, съгласно параграф 37, се признава отделно като част от разпределянето на стойността на комбинацията само ако неговата справедлива стойност може да бъде надеждно оценена.

50. Условни задължения признати отделно като част от разпределянето на стойността на дадена бизнес комбинация са изключени от обхвата на IAS 37. Но за тези условни задължения придобиващият оповестява информацията, която трябва да бъде оповестена съгласно IAS 37 за всяка група провизии.

Репутация

51. На датата на придобиване придобиващият:

а) **признава репутация, придобита в бизнес комбинация като актив;**

и

б) **първоначално оценява тази репутация по нейната стойност, представляваща превишение на стойността на бизнес комбинацията над дела на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения, признати съгласно параграф 36.**

52. Репутация, придобита в бизнес комбинация, представлява плащане, извършено от придобиващия в очакване на бъдещи икономически ползи от активи, които не могат да бъдат разграничени и разпознати поотделно.

53. Доколкото разграничимите активи, пасиви или условни задължения на придобивания не отговарят на критериите от параграф 37 за отделно признаване на датата на придобиване, има последващо въздействие върху сумата призната като репутация (или осчетоводена съгласно параграф 56). Това е така, тъй като репутацията се оценява като остатъчна стойност на бизнес комбинацията след признаване на разграничимите активи, пасиви и условни задължения.

54. **След първоначално признаване придобиващият оценява репутацията, придобита в бизнес комбинация по стойност намалена с всякакви натрупани загуби от обезценка.**

55. Репутация, придобита в бизнес комбинация не се амортизира. Вместо това придобиващият я проверява за обезценка ежегодно, или по-често ако събития или промени в обстоятелствата показват, че тя би могла да бъде обезценена, съгласно IAS 36 *Обезценка на активи*.

Превишение на дела на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания над стойността

56. Ако делът на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения, признати съгласно параграф 36 надвиши стойността на бизнес комбинацията придобиващият:

а) **преоценява разграничаването и оценката на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания и оценката на стойността на комбинацията;**

и

б) **признава незабавно в приходите или разходите всяко превишение след тази преоценка.**

IFRS 3

57. Печалба призната съгласно параграф 56 включва един или повече от следните компоненти:

- а) грешки в оценяване на справедливата стойност или на стойността на комбинацията, или на разграничимите активи, пасиви или условни задължения на придобивания. Възможни бъдещи разходи произтичащи по отношение на придобивания, които не са били отразени коректно в справедливата стойност на разграничимите активи, пасиви или условни задължения на придобивания са потенциалната причина за такива грешки.
- б) изискване в счетоводен стандарт за оценка на разграничими нетни активи придобити за сума, която не е справедлива стойност, но се разглежда като справедлива стойност за целите на разпределянето на стойността на бизнес комбинацията. Например, насоките в допълнение Б за определяне на справедливите стойности на разграничимите активи и пасиви на придобивания изискват сумата определена за данъчни активи и задължения да не бъде дискотирана.
- в) покупка на цена по-ниска от пазарната.

Бизнес комбинации реализирани поетапно

58. Една бизнес комбинация може да включва повече от една разменна операция, например, когато се осъществява поетапно чрез последователни покупки на акции. В такъв случай всяка разменна операция се третира отделно от придобивания като се използва стойността на транзакцията и информация за справедливата стойност на датата на всяка разменна операция, за да се определи сумата на всяка репутация свързана с тази операция. Тава води до поетапно сравнение на стойността на отделните инвестиции с дела на придобивания в справедливите стойности на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания на всеки етап.

59. Когато една бизнес комбинация включва повече от една разменна операция, справедливите стойности на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания могат да бъдат различни на датата на всяка разменна операция. Защото:

- а) разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания се преизчисляват в техните справедливи стойности на датата на всяка разменна операция, за да се определи сумата на репутацията свързана с всяка операция;

и

- б) разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания трябва да бъдат признати от придобивания по техните справедливи стойности на датата на придобиване,

всяка корекция на тези справедливи стойности, свързана с притежаваните по-рано дялове на придобивания представлява преоценка и се отчита счетоводно като такава. Тъй като тази преоценка произтича от първоначалното признаване от придобивания на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания, няма значение, че придобиваният е избрал да приложи счетоводна политика за преоценяване на тези позиции след първоначално признаване в съответствие, например, с IAS 16 *Имущество, заводи и оборудване*.

60. Преди да бъде квалифицирана като бизнес комбинация една транзакция може да бъде квалифицирана като инвестиция в асоциирано образувание и да се отчита счетоводно като се прилага метода на собствения капитал по IAS 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия*. Ако това е така, справедливите стойности на разграничимите нетни активи на инвестирания на датата на всяка предишна разменна операция се определят предварително като към инвестицията се прилага метода на собствения капитал.

Условно първоначално отчитане

61. Първоначалното счетоводно отчитане на бизнес комбинация включва идентифициране и определяне на справедливите стойности за разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания и стойността на комбинацията.

62. Ако първоначалното счетоводно отчитане на бизнес комбинация може да бъде извършено само условно в края на периода в който комбинацията е осъществена тъй като или справедливите стойности за разграничимите активи, пасиви или условни задължения на придобивания, или стойността на комбинацията могат да бъдат определени само условно, придобиващият отчита счетоводно комбинацията като използва тези условни стойности. Придобиващият признава всякакви корекции на тези условни стойности след приключване на първоначалното отчитане:

а) в срок от дванадесет месеца след датата на придобиване;

и

б) от датата на придобиване. Следователно:

i) преносната стойност на разграничимите активи, пасиви или условни задължения, която се признава или коригира след приключване на първоначалното отчитане се изчислява като че ли тяхната справедлива стойност към датата на придобиване е била призната от тази дата.

ii) репутация или всяка печалба призната в съответствие с параграф 56 се коригира от датата на придобиване със сума равна на корекцията на справедливата стойност на датата на придобиване на разграничимите активи, пасиви или условни пасиви, признати или коригирани.

iii) сравнителна информация, представена за периодите преди да е приключило първоначалното счетоводно отчитане на комбинацията, се представя като че ли първоначалното отчитане е било извършено от датата на придобиване. Тук се включва всяка допълнителна амортизация или други приходи или разходи признати след приключване на първоначалното отчитане.

Корекции след приключване на първоначалното отчитане

63. С изключение на изложеното в членове 33, 34 и 65, корекции към първоначалното счетоводно отчитане на бизнес комбинация след приключване на първоначалното отчитане се признават само за коригиране на грешка съгласно IAS 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки*. Корекциите в първоначалното счетоводно отчитане на една бизнес комбинация след приключването на това отчитане не се признават за ефекта от промяната в приблизителните оценки. Съгласно IAS 8 ефектът от промяната на приблизителните стойности се признава в текущи и бъдещи периоди.

64. IAS 8 изисква едно образувание да отчита счетоводно корекция на грешка ретроспективно и да представя финансовите отчети като че ли грешката никога не е възниквала като преизчислява сравнителната информация за предишните периоди в които е възникнала грешката. Следователно преносната стойност на разграничим актив, пасив или условно задължение на придобивания, който се признава или коригира в резултат на коригиране на грешка, се изчислява като че ли неговата справедлива стойност или коригирана справедлива стойност на датата на придобиване е била призната от тази дата. Репутация или всяка печалба, призната в предишен период съгласно параграф 56, се коригира ретроспективно със сума равна на справедливата стойност на датата на придобиване (или корекцията на справедливата стойност на датата на придобиване) на признат (или коригиран) разграничим актив, пасив или условно задължение.

Признаване на отсрочени данъчни активи след приключване на първоначалното отчитане

65. Ако потенциалната изгода от пренесена напред загуба от данък върху дохода или други отсрочени данъчни активи на придобивания не отговаря на критериите по параграф 37 за отделно признаване, когато дадена бизнес комбинация е първоначално отчетена счетоводно, но е реализирана впоследствие, придобиващият признава тази изгода като доход съгласно IAS 12 *Данъци върху дохода*. Освен това придобиващият:

а) намалява преносната стойност на репутацията до сумата, която би била призната, ако отсроченият данъчен актив е бил признат като разграничим актив от датата на придобиване;

и

б) признава намаляването на преносната стойност на репутацията за разход.

IFRS 3

Въпреки това, тази процедура не води до създаване на излишък съгласно параграф 56 нито увеличава сумата на която и да е печалба призната по-рано съгласно параграф 56.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

66. Придобиващият оповестява информация, която дава възможност на потребителите на неговите финансови отчети да оценят естеството и крайния резултат от бизнес комбинациите осъществени:

- a) **през периода;**
- b) **след датата на счетоводния баланс, но преди датата, на която финансовите отчети се одобряват за публикуване.**

67. За прилагане на принципа от параграф 66 а) придобиващият оповестява следната информация за всяка бизнес комбинация, осъществена през периода:

- a) названията и описания на комбиниращите се предприятия или бизнес;
- b) дата на придобиване;
- b) процент от придобитите акции с право на глас;
- г) стойността на комбинацията и описание на компонентите на тази стойност, включително всякакви разходи свързани пряко с комбинацията. Когато капиталовите инструменти са емитирани или могат да бъдат емитирани като част от стойността, се оповестява и:
 - i) брой на акциите, емитирани или такива, които могат да бъдат емитирани;

и

- ii) справедливата стойност на тези инструменти и базата за определяне на тази справедлива стойност. Ако няма публикувана цена за инструментите на датата на размяната, оповестяват се съществени предположения използвани за определяне на справедлива стойност заедно с: причините поради които не е използвана публикуваната цена; метода и съществени предположения използвани за определяне на стойността на капиталовите инструменти; както и сумата от разликата между стойността прилагана към, и публикуваната цена за, капиталовите инструменти.
- д) подробности за дейностите, които образуването е решило да ликвидира в резултат от комбинацията;
- е) сумите признати на датата на придобиване за всяка категория активи, пасиви и условни задължения на придобивания и, освен ако оповестяването е практически неизпълнимо, преносните стойности на всяка от тези категории, определени съгласно IFRS, непосредствено преди комбинацията. Ако подобно оповестяване е практически неизпълнимо, този факт се оповестява заедно с обяснение защо случаят е такъв:
- ж) сумата на всяко превишение, признато в печалба или загуба съгласно параграф 56, и позицията в отчета за приходи и разходи, в която е признато превишението;
- з) описание на факторите, които участват в стойност, която има за резултат признаване на репутация — описание на всеки нематериален актив, който не е бил признат отделно от репутация и обяснение защо справедливата стойност на нематериалния актив не е могла да бъде надеждно оценена — или описание на характера на всяко превишение признато в печалба или загуба съгласно параграф 56.
- и) сумата на печалбата или загубата на придобивания от датата на придобиване, включена в печалбата или загубата на придобиващия за периода, освен ако оповестяването е практически неизпълнимо. Ако подобно оповестяване е практически неизпълнимо, този факт се оповестява заедно с обяснение защо случаят е такъв.

68. Информацията, която трябва да бъде оповестена по параграф 67 се оповестява общо за бизнес комбинации осъществени по време на отчетния период, които поотделно са несъществени.

69. Ако първоначалното счетоводно отчитане на бизнес комбинация, която е била осъществена през периода е било извършено само условно съгласно параграф 62, този факт също трябва да бъде оповестен заедно с обяснение на причините за това.

70. За прилагане на принципа от параграф 66, буква а) придобиващият оповестява следната информация, освен ако подобно оповестяване е практически неизпълнимо:

- а) приходите на комбинираното образувание за периода, като че ли датата на придобиване за всички бизнес комбинации, осъществени през периода, е била началото на този период;
- б) печалбата или загубата на комбинираното образувание за периода, като че ли датата на придобиване за всички бизнес комбинации, осъществени през периода, е била началото на този период;

Ако оповестяването на тази информация е практически неизпълнимо, този факт се оповестява заедно с обяснение на причините за това.

71. За прилагане на принципа от параграф 66, буква а) придобиващият оповестява информация необходима съгласно параграф 67 за всяка бизнес комбинация осъществена след датата на балансовия отчет но преди датата, на която финансовите отчети се одобряват за публикуване, освен ако подобно оповестяване е практически неизпълнимо. Ако оповестяването на каквато и да е информация е практически неизпълнимо, този факт се оповестява заедно с обяснение на причините за това.

72. Придобиващият оповестява информация, която дава възможност на потребителите на неговите финансови отчети да оценят финансовите резултати от печалби, загуби, коригиране на грешки и други корекции признати през текущия период, свързани с бизнес комбинации, които са били осъществени през текущия или минали периоди.

73. За да се спазва принципа от параграф 72, придобиващият оповестява следната информация:

- а) сумата и обяснение за всяка печалба или загуба, призната в текущия период, която:
 - i) се отнася за придобити разграничими активи или поети условни задължения в бизнес комбинация, която е била осъществена в текущия или предишен период;
 - и
 - ii) е с такъв размер, естество или обхват, че оповестяването е свързано с разбиране на финансовото представяне на комбинираното образувание.
- б) ако първоначалното счетоводно отчитане на бизнес комбинация, която е била осъществена в непосредствено предшестващия период, е било извършено само условно в края на този период, сумите и обясненията на корекциите на условните стойности, признати през текущия период;
- в) информацията за корекции на грешки, която трябва да бъде оповестена съгласно IAS 8 за всеки от разграничимите активи, пасиви или условни задължения на придобивания, или за промени в стойностите на тези позиции, които придобиващият признава през текущия период съгласно параграфи 63 и 64.

74. Образованието оповестява информация, която дава възможност на потребителите на неговите финансови отчети да оценят промените в преносната стойност на репутацията през периода.

75. За да се спазва принципът от параграф 74, образованието оповестява изравняване на сумата на преносната стойност на положителната репутация в началото и в края на периода, което да показва поотделно:

- а) брутната сума и натрупаните загуби от обезценка в началото на периода;

IFRS 3

- б) допълнителна репутация призната през периода с изключение на репутация, включена в група за отписване, която, след придобиване, отговаря на критериите за класифициране като държана за продажба съгласно IFRS 5;
 - в) корекции, произтичащи от последващо признаване на отсрочени данъчни активи през периода съгласно параграф 65;
 - г) репутация включена в група за отписване, класифицирана като държана за продажба съгласно IFRS 5 и репутация, отписана през периода без преди това да е била включена в група за отписване, класифицирана като държана за продажба;
 - д) загуби от обезценка, признати през периода съгласно IAS 36;
 - е) нетни курсови разлики, възникващи през периода съгласно IAS 21 *Ефекти от промените във валутните курсове*;
 - ж) всякакви други промени в преносната стойност през периода;
- и
- з) брутната сума и акумулираните загуби от обезценка в края на периода.
76. Образованието оповестява информация за възстановимата стойност и обезценка на репутация съгласно IAS 36 в допълнение на информацията, която трябва да бъде оповестена по смисъла на параграф 75, буква д).
77. Ако в някой от случаите информацията, която трябва да бъде оповестена по смисъла на този IFRS, не отговаря на целите, поставени в параграфи 66, 72 и 74, образованието оповестява допълнителна информация, която е необходима за изпълнение на тези цели.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ И ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

78. С изключение на предвиденото в параграф 85 настоящият IFRS се прилага за счетоводно отчитане на бизнес комбинации, за които датата на споразумението е на или след 31 март 2004 г. Настоящият IFRS се прилага и за счетоводно отчитане на:
- а) репутация, произтичаща от бизнес комбинация, за която датата на споразумението е на или след 31 март 2004 г.;
- или
- б) всяко превишаване на дела на придобивания в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания над стойността на дадена бизнес комбинация, за която датата на споразумението е на или след 31 март 2004 г..

Предварително призната репутация

79. Образованието прилага настоящия IFRS перспективно, от началото на първия годишен период, започващ на или след 31 март 2004 г., към репутация придобита в бизнес комбинация, за която датата на споразумението е била преди 31 март 2004 г. и към репутация, произтичаща от дял в съвместно контролирано образувание, придобит преди 31 март 2004 г. и отчетен счетоводно чрез прилагане на пропорционална консолидация. Следователно образованието:
- а) от началото на първия годишен период, започващ на или след 31 март 2004 г., преустановява амортизирането на такава репутация;

- б) в началото на първия годишен период, започващ на или след 31 март 2004 г., елиминира преносната стойност на свързаната натрупана амортизация със съответно намаление на репутацията;

и

- в) от началото на първия годишен период, започващ на или след 31 март 2004 г., проверка на репутацията за обезценка съгласно IAS 36 (преработен през 2004 г.).

80. Ако едно образувание предварително е признало репутация като удържака от собствения капитал, то не признава тази репутация в приходите и разходите, когато ликвидира целия или част от бизнеса, с който е свързана тази репутация или, когато единица, генерираща самостоятелни парични потоци, с които е свързана репутацията, се обезцени.

Предварително призната отрицателна репутация

81. Преносната стойност на отрицателна репутация в началото на първия годишен период, започващ на или след 31 март 2004 г., който произтича от

- а) бизнес комбинация, за която датата на споразумението е била преди 31 март 2004 г.

или

- б) дял в съвместно контролирано образувание, придобит преди 31 март 2004 г. и отчетен счетоводно чрез прилагане на метода на пропорционална консолидация се отписва в началото на този период със съответна корекция на началното салдо на неразпределената печалба.

Предварително признати нематериални активи

82. Преносната стойност на обект класифициран като нематериален актив, който

- а) е бил придобит в бизнес комбинация за която датата на споразумението е била преди 31 март 2004 г.

или

- б) произтича от дял в съвместно контролирано образувание, придобит преди 31 март 2004 г. и отчетен счетоводно чрез прилагане на метода на пропорционална консолидация

се прекласифицира като репутация в началото на първия годишен период, започващ на или след 31 март 2004 г. ако този нематериален актив на тази дата не отговаря на критерия за разграничимост съгласно IAS 38 (преработен през 2004 г.).

Инвестиции отчетени като собствен капитал

83. За инвестиции отчетени счетоводно чрез прилагане на метода на собствения капитал и придобити на или след 31 март 2004 г., образуването прилага настоящият IFRS при счетоводното отчитане на:

- а) всяка придобита репутация включена в преносната стойност на тази инвестиция. Следователно амортизацията на тази условна репутация не се включва в определянето на дела на образуването от печалбите и загубите на инвестициите.

- б) всяко превишение, включено в преносната стойност на инвестицията, на дела на образуването в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на инвестициите над стойността на инвестицията. Следователно образуването включва това превишение като приход при определянето на дела на образуването от печалбите и загубите на инвестициите в периода в който е придобита инвестицията.

IFRS 3

84. За инвестиции, отчитани счетоводно чрез прилагане на метода на собствения капитал и придобити преди 31 март 2004 г.:
- а) образуването прилага настоящия IFRS на перспективна база, от началото на първия годишен период, започващ на или след 31 март 2004 г., към всяка придобита репутация включена в преносната стойност на тази инвестиция. Следователно образуването, от тази дата, преустановява включването на амортизацията на тази репутация в определянето дела на образуването от печалбите и загубите на инвестирания.
 - б) образуването отписва всяка отрицателна репутация включена в преносната стойност на тази инвестиция в началото на първия годишен период, започващ на или след 31 март 2004 г. със съответна корекция на началното салдо на неразпределената печалба.

Ограничено прилагане с обратна сила

85. Едно образуване може да прилага изискванията на настоящия IFRS към репутация, съществуваща на, или придобита след, и към бизнес комбинации, осъществяващи се от, всяка дата преди датите на влизане в сила посочени в параграфи 78—84 при условие, че:
- а) оценките и друга информация, необходими за прилагането на IFRS към минали бизнес комбинации, са били получени по времето, когато тези бизнес комбинации са били първоначално отчетени счетоводно;
- и
- б) образуването прилага също IAS 36 (преработен през 2004 г.) и IAS 38 (преработен през 2004 г.) перспективно от същата дата, а оценките и друга информация необходими за прилагане на тези стандарти от тази дата са били предварително получени от образуването, така че не е необходимо да се определят приблизителни стойности, които би било необходимо да се направят на предходна дата.

ОТМЯНА НА ДРУГИ АКТОВЕ

86. Настоящият IFRS отменя IAS 22 *Бизнес комбинации* (издадени през 1998 г.).
87. Настоящият IFRS отменя следните Разяснения:
- а) SIC-9 *Бизнес комбинации* — *Класификация като придобиване или като обединяване на интереси*;
 - б) SIC-22 *Бизнес комбинации* — *последващи корекции на първоначално отчетените справедливи стойности и репутация*;
- и
- в) SIC-28 *Бизнес комбинации* — *„Дата на прехвърляне“ и справедлива стойност на капиталови инструменти*.
-

ДОПЪЛНЕНИЕ А

IFRS 3

Определения

Настоящото допълнение е неразделна част от IFRS.

дата на придобиване	Датата на която придобиващият ефективно получава контрол върху придобивания
дата на постигане на споразумение	Датата на която се постига реално споразумение между комбиниращите се предприятия и, за борсово търгуеми предприятия, на публичното му обявяване. При враждебно поглъщане, най-ранната дата на която е постигнато реално споразумение между комбиниращите се предприятия е датата, на която достатъчно на брой членове от собствениците на придобивания са приели предложението на придобиващия за придобиване на контрол върху придобивания.
бизнес	Интегрирана група от дейности и активи, извършвани и управлявани с цел да се осигури: а) възвръщаемост на инвеститорите; или б) по-ниски разходи или други икономически ползи пряко и пропорционално за държателите на полици или участниците. Бизнесът обикновено се състои от входни суровини, процеси използвани за тези входни суровини и получената в резултат продукция, която се използва или ще се използва за генериране на приходи. Ако в прехвърлената група дейности и активи присъства репутация, прехвърлената група се приема за бизнес.
бизнес комбинация	Обединяването на отделни предприятия или дейности в едно отчиташо се предприятие.
бизнес комбинация, включваща предприятия или дейности под общ контрол	Бизнес комбинация в която всички комбиниращи се предприятия или дейности се контролират от същата страна или страни преди и след комбинирането и този контрол не е временен.
условно задължение	Условното задължение има значението дадено му в IAS 37 <i>Провизии, условни задължения и условни активи</i>, т.е.: а) възможно задължение, произтичащо от минали събития и чието съществуване се потвърждава само от настъпването или ненастъпването на едно или повече неопределени бъдещи събития, които не са изцяло под контрола на образуването; или б) настоящо задължение, което възниква в резултат от минали събития, но не се признава защото: i) не е вероятно изтичане на средства, формиращи ползи, да бъде необходимо за уреждане на задължение; или ii) сумата на задължението не може да бъде измерена с достатъчна надеждност
контрол	Властта да се управлява финансовата и оперативната политика на едно образувание или бизнес с оглед извличането на ползи от дейността му.

IFRS 3

дата на размяна	Когато една бизнес комбинация е реализирана с една разменна операция, датата на размяната е датата на придобиване . Когато една бизнес комбинация включва повече от една разменна операция, например, когато е реализирана поетапно посредством последователни покупки на акции, датата на размяната е датата на признаване на всяка отделна инвестиция във финансовите отчети на придобиващия.
справедлива стойност	Сумата срещу която даден актив може да бъде разменен, или един пасивуреден, между информирани и желаещи страни в пряка сделка помежду им.
репутация	Бъдещи икономически ползи от активи, които не могат да бъдат разграничени и признати поотделно.
нематериален актив	Нематериалният актив има значението дадено в IAS 38 Нематериални активи, т.е. разграничим непаричен актив без материална стойност.
съвместно предприятие	Съвместното предприятие има значението дадено му в IAS 31 <i>Дялове в съвместни предприятия</i> , т.е. договорно споразумение с което две или повече страни предприемат икономическа дейност, която подлежи на съвместен контрол.
малцинствено участие	Онази част от печалбите или загубите и нетните активи на дъщерно образувание , която може да се припише на участия, които не са притежание — пряко или непряко, чрез дъщерно образувание — на образуванието майка.
съвместно предприятие	Образуване различно от образуване-собственост на инвеститор, като взаимозастрахователна дружба или съвместно кооперативно образуване, което осигурява по-ниски разходи или други икономически ползи пряко и пропорционално на държателите на полици или участниците.
образувание - майка	образувание, което има едно или повече дъщерни образувания .
вероятен	По вероятно да отколкото не.
отчитащо се образуване	Образуване, за което има потребители, които разчитат на финансовите отчети с общо предназначение на образуванието за информация полезна за тях при вземането на решения относно разпределението на средствата. Отчитащо се образуване може да бъде едно предприятие или група, включваща образувание-майка и всички негови дъщерни образувания .
дъщерно образуване	Предприятие, включително неинкорпорирано предприятие като съучастие, което се контролира от друго образуване (наричано образувание-майка).

ДОПЪЛНЕНИЕ Б

IFRS 3

Допълнение за прилагане

Настоящото допълнение е неразделна част от IFRS

Обратни придобивания.

- Б 1 Съгласно параграф 21 в някои бизнес комбинации, наричани обикновено обратни придобивания, придобиващият е образуването, чиито дялове в собствения капитал са били придобити, а емитиращото образование е придобиваният. Такъв е случаят, например, когато частно образование само си урежда да бъде „придобито“ от по-малко публично образование като средство за регистриране на фондовата борса. Въпреки че юридически публичното образование емитиращо акциите може да се счита за образуването-майка, а частното образование-за дъщерно, законното дъщерно дружество е придобиващият, ако има властта да управлява финансовата и оперативна политика на законното образование-майка така, че да получава ползи от неговите дейности.
- Б 2 Образованието прилага насоките съгласно параграфи Б 3-Б 15, когато отчита счетоводно обратното придобиване.
- Б 3 Отчитането на обратното придобиване определя разпределението на стойността на бизнес комбинацията на датата на придобиване и не се прилага към операции след комбинацията.

Стойност на бизнес комбинацията

- Б 4 Когато капиталови инструменти се емитират като част от стойността на бизнес комбинацията, параграф 24 изисква стойността на комбинацията да включва справедливата стойност на тези капиталови инструменти на датата на размяната. Параграф 27 предвижда, че при отсъствие на надеждна публикувана цена справедливата стойност на капиталовите инструменти може да бъде оценена приблизително чрез позоваване на справедливата стойност на придобиващия или на справедливата стойност на придобивания, която от двете е по-ясно определима.
- Б 5 При обратно изкупуване стойността на бизнес комбинацията се смята, че се поема от законното дъщерно дружество (т.е. придобиващият за счетоводни цели) под формата на капиталови инструменти, емитирани за собствениците на законното образование-майка (т.е. придобивания за счетоводни цели). Ако публикуваната цена на капиталовите инструменти на законното дъщерно дружество се използва, за да се определи стойността на комбинацията, трябва да се направи изчисление, за да се определи броя на капиталовите инструменти, които законното дъщерно дружество би трябвало да емитира, за да осигури същия процентен дял от собствеността на комбинираното образование за собствениците на законното образование-майка какъвто те имат в комбинираното образование в резултат на обратното придобиване. Справедливата стойност на капиталовите инструменти изчислена по този начин се използва за стойност на комбинацията.
- Б 6 Ако справедливата стойност на капиталовите инструменти на законното дъщерно дружество не е ясно проявена по друг начин, общата справедлива стойност на всички емитирани капиталови инструменти на законното образование-майка преди бизнес комбинацията се използва като база за определяне стойността на комбинацията.

Изготвяне и представяне на консолидирани финансови отчети

- Б 7 Консолидираните финансови отчети изготвени след обратно придобиване се издават от името на законното образование-майка, но се описват в бележките като продължение на финансовите отчети на законното дъщерно дружество (т.е. придобиващият за счетоводни цели). Тъй като такива консолидирани финансови отчети представляват продължение на финансовите отчети на законното дъщерно образование:
- а) активите и пасивите на законното дъщерно образование се признават и оценяват в тези консолидирани финансови отчети по техните преносни стойности преди комбинацията;

IFRS 3

- б) неразпределената печалба и други салда по сметки „собствен капитал“ признати в тези консолидирани финансови отчети представляват неразпределената печалба и други салда по сметки „собствен капитал“ на законното дъщерно дружество непосредствено преди бизнес комбинацията;
- в) сумата призната като емитирани капиталови инструменти в тези консолидирани балансови отчети се определя като към емитирания собствен капитал на законното дъщерно образувание непосредствено преди бизнес комбинацията се добавя стойността на комбинацията, определена съгласно параграфи Б 4-Б 6. Въпреки това, структурата на собствения капитал в тези консолидирани финансови отчети (т.е. броя и вида на емитираните капиталови инструменти) отразява структурата на законното образувание-майка, включително капиталовите инструменти емитирани от законното образувание-майка за осъществяване на комбинацията;
- г) представената в тези консолидирани финансови отчети сравнителна информация е на законното дъщерно дружество.
- Б 8 Отчитане на обратното придобиване се прилага само в консолидираните финансови отчети. Следователно в индивидуалните финансови отчети на законното образувание-майка, ако има такива, инвестицията в законното дъщерно образувание се отчита счетоводно съгласно изискванията на IAS 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети* за счетоводно отчитане на инвестиции в индивидуални финансови отчети на инвеститора.
- Б 9 Консолидирани финансови отчети изготвени след обратно придобиване отразяват справедливите стойности на активите, пасивите и условните задължения на законното образувание-майка (т.е. придобивания за счетоводни цели). Следователно стойността на бизнес комбинацията се разпределя като се оценяват разграничимите активи, пасиви и условни задължения на законното образувание-майка, които отговарят на критериите за признаване по параграф 37, по техните справедливи стойности на датата на придобиване. Всяко превишение на стойността на комбинацията над дела на придобиващия в нетната справедлива стойност на тези позиции се отчита счетоводно съгласно параграфи 51—55. Всяко превишение на дела на придобиващия в нетната справедлива стойност на тези позиции над стойността на комбинацията се отчита счетоводно съгласно параграф 56.

Малцинствено участие

- Б 10 При някои обратни придобивания някои от собствениците на законното дъщерно дружество не разменят своите капиталови инструменти за капиталови инструменти на законното образувание-майка. Независимо, че образуването в което тези собственици притежават капиталови инструменти (законното дъщерно дружество) е придобило друго образувание (законното образувание-майка), тези собственици се третираят като малцинствено участие в консолидираните финансови отчети изготвени след обратното придобиване. Това е така защото собствениците на законното дъщерно дружество, които не разменят своите капиталови инструменти за капиталови инструменти на законното образувание-майка имат участие само в резултатите и нетните активи на законното дъщерно дружество, но не и в резултатите и нетните активи на комбинираното образувание. Обратно, всички собственици на законното образувание-майка, независимо че законното образувание-майка се приема за придобиван, имат участие в резултатите и нетните активи на комбинираното образувание.
- Б 11 Тъй като активите и пасивите на законното дъщерно дружество се признават и оценяват в консолидираните финансови отчети по техните преносни стойности преди комбинацията, малцинственото участие отразява малцинственото пропорционално участие на акционерите в преносните стойности на нетните активи на законното дъщерно дружество преди комбинацията.

Доходи на акция

- Б 12 Както е отбелязано в параграф Б7в) структурата на собствения капитал в консолидираните финансови отчети, изготвени след обратно придобиване, отразява структурата на собствения капитал на законното образувание-майка, включително капиталовите инструменти емитирани от законното образувание-майка за осъществяване на бизнес комбинацията.

- Б 13 За да се изчисли среднопретегления брой на издадените обикновени акции (знаменател) за периода в който се осъществява обратното придобиване:
- а) за брой на обикновените акции издадени от началото на този период до датата на придобиване се счита броя на обикновените акции емитирани от законното образувание-майка за собствениците на законното дъщерно дружество;
 - и
 - б) броят на обикновените акции издадени от датата на придобиване до края на този период е действителният брой обикновени акции на законното образувание-майка, издадени през този период.
- Б 14 Основният доход на акция оповестяван за всеки сравнителен период преди датата на придобиване, който е представен в консолидираните финансови отчети след обратното придобиване, се изчислява като се раздели печалбата или загубата на законното дъщерно образувание, които могат пряко да бъдат отнесени към притежателите на обикновени акции във всеки един от тези периоди, на броя на обикновените акции емитирани от законното образувание-майка за собствениците на законното дъщерно образувание при обратното придобиване.
- Б 15 Изчисленията описани в параграфи Б 13 и Б 14 предполагат, че не е имало промени в броя на емитираните обикновени акции на законното дъщерно дружество през сравнителните периоди и през периода от началото на периода, през който е било осъществено обратното изкупуване, до датата на придобиване. Пресмятането на доходите на акция се коригира съответно, за да се отчете ефекта от промяна в броя на емитираните акции на законното дъщерно образувание през тези периоди.

Разпределение на стойността на бизнес комбинация

- Б 16 Настоящият IFRS изисква от придобиващия да признае разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания, които отговарят на критериите за признаване, по техните справедливи стойности на датата на придобиване. За целите на разпределяне на стойността на бизнес комбинацията придобиващият разглежда следните мерки като справедливи стойности:
- а) за финансови инструменти търгувани на активния пазар придобиващият използва текущите пазарни стойности;
 - б) за финансови инструменти, които не са търгувани на активния пазар, придобиващият използва приблизително изчислени стойности, които вземат предвид елементи като съотношения „цена-печалба“, доходност на дивиденди и очаквани темпове на растеж на съпоставими инструменти на предприятия с подобни характеристики;
 - в) за вземания, привилегирани договори и други разграничими активи придобиващият използва сегашните стойности на сумите, които трябва да бъдат получени, определени при подходящи текущи лихвени проценти, намалени, ако е необходимо, с провизиите за несъбираемост и разходите за събиране. Не се изисква дисконтиране за краткосрочни вземания, привилегирани договори и други разграничими активи, когато разликата между номинала и дисконтираните суми е несъществена;
 - г) за материални запаси от:
 - i) готова продукция и стоки придобиващият използва продажните цени минус сумата на (1) разходите за реализация и (2) печалба в разумен размер за дейността по продажбите на придобиващия, основаваща се на печалбата от сходна готова продукция и стоки;
 - ii) незавършено производство придобиващият използва продажни цени на готовата продукция минус сумата от (1) разходите за довършване, (2) разходите за реализация и (3) печалба в разумен размер за дейността по завършването и продажбата, основаваща се на печалбата от сходни готови стоки;
 - iii) суровини и материали придобиващият използва текущите разходи за възстановяване.

IFRS 3

- д) за земя и сгради придобиващият използва пазарни стойности;
- е) за заводи и оборудване придобиващият използва пазарни стойности, обикновено определяни чрез оценка. Ако липсва достоверна информация за пазарната стойност поради специализирания характер на машините и съоръженията или защото те рядко се продават, освен като част от действащо образувание, придобиващият може да извърши приблизителна оценка на справедливата стойност като използва приходния подход или оценка по амортизираната стойност за възстановяване;
- ж) за нематериални активи придобиващият определя справедлива стойност:
- и) чрез позоваване на активния пазар в съответствие с изискванията на IAS 38 *Нематериални активи*;
- или
- и) ако не съществува активен пазар, на база на сумите, които придобиващият би платил за активите при преки сделки между информирани желаещи страни, опиращи се на най-добрата налична информация (виж IAS 38 за допълнителни инструкции за определяне на справедливите стойности на нематериални активи, придобити чрез бизнес комбинации).
- з) за нетни активи или задължения на работници и служители, свързани със схеми за дефинирани доходи придобиващият използва сегашната стойност на задълженията за изплащане на дефинирани доходи минус справедливата стойност на всякакви включени в схемата активи. При това, обаче, даден актив се признава само доколкото той може да бъде на разположение на придобиващия под формата на рефинансиране от схемата или редукция на бъдещи вноски;
- и) за данъчни активи и пасиви придобиващият използва сумата на данъчното облекчение, произтичащо от данъчни загуби или дължимите данъци по отношение на печалбата или загубата съгласно IAS 12 *Данъци върху дохода*, оценена от гледна точка на комбинираното образувание. Данъчният актив или пасив се определя след като се отчете данъчният ефект от преизчисляването в справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения и не се дисконтира;
- й) за задължения по сметки и дългови ценни книжа, дългосрочен дълг, пасиви, начисления и други дължими плащания придобиващият използва сегашните стойности на сумите, които трябва да бъдат платени при уреждането на задълженията, определени с отчитане на съответните текущи лихвени проценти. При това, обаче, не се изисква дисконтиране на краткосрочните задължения, когато разликата между номиналната сума и дисконтирания и размер не е от съществено значение;
- к) за обременяващи договори и други разграничими задължения на придобивания придобиващият използва сегашните стойности на сумите, които трябва да бъдат платени при уреждане на задълженията, определени с отчитане на съответни текущи лихвени проценти;
- л) за условни задължения на придобивания придобиващият използва сумите, които трета страна би платила за поемането на тези условни задължения. Такава сума отразява всички очаквания за възможни парични потоци, а не единственият най-вероятен или очакваният максимален или минимален паричен поток.
- Б 17 Някои от горепосочените насоки не изискват справедливите стойности да бъдат изчислявани чрез използване на методите на сегашната стойност. Ако насоките за определена позиция не се позовават на използването на метода на сегашната стойност, такива методи могат да бъдат използвани при изчисляването на справедливата стойност на тази позиция.

ДОПЪЛНЕНИЕ В

IFRS 3

Изменения на други IFRS

Измененията в настоящото допълнение се прилагат за счетоводното отчитане на бизнес комбинации, за които датата на споразумението е на или след 31 март 2004 г., както и за счетоводното отчитане на всяка репутация и нематериални активи, придобити чрез тези бизнес комбинации. Във всяко друго отношение настоящите изменения се прилагат за годишни периоди, започващи на или след 31 март 2004 г.

Въпреки това, ако едно образувание реши, съгласно параграф 85, да прилага IFRS 3 от която и да е дата преди датите на влизане в сила, посочени в параграфи 78-84, то прилага съответно и настоящите изменения от същата тази дата.

В 1 В Международните стандарти за финансови отчети, включително Международните счетоводни стандарти и разяснения, приложими от 31 март 2004 г., позоваванията на последния вариант на IAS 22 Бизнес комбинации са изменени на IFRS 3 Бизнес комбинации.

В 2 В IFRS 1 Прилагане на междубинарните стандарти за ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ за първи път параграф Б 1 е изменен, както следва:

Б 1 Прилагащият за първи път може да предпочете да не прилага IFRS 3 Бизнес комбинации ретроспективно към минали бизнес комбинации (бизнес комбинации, които са осъществени преди датата на преход към IFRS). Ако прилагащият за първи път преизчисли дадена бизнес комбинация така, че да изпълнява разпоредбите на IFRS 3, той преизчислява всички по-късни бизнес комбинации като прилага също и IAS 36 Обезценка на активи (преработен през 2004 г.) и IAS 38 Нематериални активи (преработен през 2004 г.) от същата дата. Например, ако прилагащият за първи път предпочете да преизчисли дадена бизнес комбинация, осъществена на 30 юни 2002 г., той преизчислява всички бизнес комбинации, които са били осъществени между 30 юни 2002 г. и датата на прехода към IFRS, като прилага и IAS 36 (преработен през 2004 г.) и IAS 38 (преработен през 2004 г.) от 30 юни 2002 г.

В 3 (Изменение, неприложимо за стандартите)

В 4 IAS 12 Данъци върху дохода се изменя, както следва:

Въведение

В параграф 1, първа алинея, буква в) се изменя, както следва:

- в) стойността на бизнес комбинацията е разпределена към придобити разграничими активи и поети пасиви по техните справедливи стойности, но не е направена съответната корекция за данъчни цели.

Параграфи 6 и 9 се изменят, както следва:

6. Първият IAS 12 не се позовава изрично на корекциите на справедливата стойност, извършвани при бизнес комбинация. Такива корекции пораждаат временни разлики и IAS 12 (преработен) изисква образуването да признае произтичащите задължения по отсрочени данъци или (в зависимост от вероятния критерий за признаване) активите по отсрочени данъци със съответния ефект при определяне размера на репутацията или всяко превишение на дела на придобивания в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания над стойността на комбинацията. Въпреки това, IAS 12 (преработен) забранява признаването на задължения по отсрочени данъци, произтичащи от първоначалното признаване на репутация.

IFRS 3

9. Първият IAS 12 не формулира изрично дали активите и пасивите по отсрочени данъци могат да бъдат дисконтирани. IAS 12 (преработен) забранява дисконтирането на активи и пасиви по отсрочени данъци. Параграф Б 16 и) от IFRS 3 Бизнес комбинации забранява дисконтиране на активите и пасивите по отсрочени данъци придобити при бизнес комбинация.

Стандарт

В раздела цел третият нов ред се изменя, за да се чете както следва:

Настоящият стандарт изисква да се осчетоводяват данъчните последствия и други събития по същия начин, по който се осчетоводяват самите транзакции и други събития. По този начин за транзакциите и другите събития, признати в отчета за приходите и разходите, се признават също и съответните данъчни ефекти свързани с тях. За транзакции и други събития, признати директно в собствения капитал, всички свързани данъчни ефекти се признават също директно в собствения капитал. По същия начин признаването на активи и пасиви по отсрочени данъци при бизнес комбинация засяга размера на репутацията, произтичаща от бизнес комбинация, или размера на превишението на дела на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания над стойността на комбинацията.

Параграфи 15, 18, 19 и 21 се изменят, както следва:

15. *Пасив по отсрочени данъци се признава за всички облагаеми временни разлики, освен когато пасивът по отсрочени данъци възниква от:*

- а) *първоначалното признаване на репутация;*

или

...

18. Временни разлики възникват още, когато:

- а) стойността на бизнес комбинация е разпределена чрез признаване на придобитите разграничими активи и пасиви по техните справедливи стойности, но не са извършени съответните корекции за данъчни цели (виж параграф 19);
- б) активите са преоценени и не са направени съответните корекции за данъчни цели (виж параграф 20);
- в) репутация възниква при бизнес комбинация (виж параграфи 21 и 32);

...

19. Стойността на бизнес комбинация е разпределена чрез признаване на придобитите разграничими активи и пасиви по техните справедливи стойности на датата на придобиване. Временните разлики възникват, когато данъчните основи на придобитите разграничими активи и пасиви не са засегнати от бизнес комбинацията или са засегнати по друг начин. Например, когато преносната стойност на даден актив нараства до справедлива стойност, но данъчната основа на актива остава върху стойността при предишния собственик, възниква облагаема временна разлика, която води до задължение по отсрочени данъци. Този пасив по отсрочени данъци засяга репутацията (виж параграф 66).

21. Репутация, възникваща при бизнес комбинация, се оценява като превишение на стойността на комбинацията над участието на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания. Много данъчни органи не приемат намаленията на преносната стойност на репутацията като признат разход при определяне на облагаемата печалба. Нещо повече, при такива законодателства стойността на репутацията често е невъзстановяема, когато дъщерно дружество ликвидира своята основна дейност. При такива законодателства репутацията има данъчна основа нула. Всяка разлика между преносната стойност на репутацията и нейната данъчна основа нула представлява облагаема временна разлика. Въпреки това настоящият стандарт не разрешава признаването на получения пасив по отсрочени данъци, тъй като репутацията се оценява като остатъчна величина и признаването на пасива по отсрочени данъци би увеличило преносната стойност на репутацията.

Добавят се параграфи 21А и 21Б:

- 21А Последващи редукиции на пасива по отсрочени данъци, който е непризнат, тъй като възниква от първоначалното признаване на репутация, се приема също, че възникват от първоначално признаване на репутация и затова не се признават съгласно параграф 15, буква а). Например, ако репутация придобита при бизнес комбинация има стойност в размер на 100 единици, но данъчна основа нула, параграф 15, буква а) забранява на образуванието признаване на получения пасив по отсрочени данъци. Ако образуванието впоследствие признае загуба от обезценка в размер на 20 единици за тази репутация, сумата на облагаемата временна разлика, отнасяща се до репутацията, се намалява от 100 на 80 единици като в резултат на това се получава намаление на стойността на непризнатия пасив по отсрочени данъци. Това намаление на стойността на непризнатия пасив по отсрочени данъци се приема, че е свързано с първоначалното признаване на репутацията и затова е забранено то да бъде признавано съгласно параграф 15, буква а).

- 21Б Пасивите по отсрочени данъци за облагаеми временни разлики, отнасящи се за репутацията, се признават доколкото те не възникват от първоначалното признаване на репутацията. Например, ако репутация придобита в бизнес комбинация, има стойност в размер на 100 единици, която е намаляема за данъчни цели при 20 процента годишна ставка от началото на годината на придобиване, данъчната основа на репутацията е в размер на 100 единици след първоначално признаване и 80 единици в края на годината на придобиване. Ако преносната стойност на репутация в края на годината на придобиване остане непроменена-100 единици, в края на тази година се появява облагаема временна разлика в размер на 20 единици. Тъй като облагаемата временна разлика не е свързана с първоначалното признаване на репутацията, полученият пасив по отсрочени данъци се признава.

Параграфи 22, а), 24 и 26, буква в) се изменят, за да се четат както следва:

22. ...

- а) при бизнес комбинация образуванието признава всички активи или пасиви по отсрочени данъци и това засяга размера на репутацията или размера на превишението над стойността на комбинацията на участието на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания (виж параграф 19);

...

24. *Един актив по отсрочени данъци се признава за всички намаляеми временни разлики доколкото е вероятно да има облагаема печалба срещу която да може да се използва намаляемата временна разлика, освен ако активът по отсрочени данъци произтича от първоначалното признаване на актив или пасив при транзакция, която:*

- а) **не е бизнес комбинация;**

и

- б) **към момента на транзакцията не е засегната нито счетоводната нито облагаемата печалба (данъчна загуба).**

...

IFRS 3

26. ...

- в) стойността на една бизнес комбинация е разпределена чрез признаване на разграничимите активи и пасиви, придобити по техните справедливи стойности на датата на придобиване. Когато поет пасив се признава на датата на придобиване, но свързаните с това разходи не са приспаднати при определяне на облагаемата печалба до по-късен период, възниква възстановяема временна разлика, която има за резултат актив по отсрочени данъци. Актив по отсрочени данъци възниква също и когато справедливата стойност на придобит разграничим актив е по-ниска от неговата данъчна основа. И в двата случая полученият актив по отсрочени данъци засяга репутацията (виж параграф 66);

и

...

Параграф 32 и предшестващото заглавие се заличават.

Параграфи 58, буква б) и 66-68, и примерът след параграф 68 се изменят, както следва и се добавя параграф 68B:

58. ...

- б) **бизнес комбинация (виж параграфи 66 до 68).**

66. Както е обяснено в параграфи 19 и 26в), временни разлики могат да възникнат при бизнес комбинация. Съгласно IFRS 3 Бизнес комбинации, образуването признава всички последващи активи по отсрочени данъци (доколкото те отговарят на критериите за признаване в параграф 24) или пасиви по отсрочени данъци като разграничими активи и пасиви на датата на придобиване. Следователно тези активи и пасиви по отсрочени данъци засягат репутацията или размера на всяко превишение на участието на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания над стойността на комбинацията. В съответствие с параграф 15, буква а) образуването не признава пасивите по отсрочени данъци, произтичащи от първоначалното признаване на репутацията.

67. В резултат от бизнес комбинация придобиващият може да сметне, че е вероятно да възстанови своя актив по отсрочени данъци, който не е бил признат преди бизнес комбинацията. Например, придобиващият може да е в състояние да реализира ползата от своите неизползвани данъчни загуби срещу бъдещата облагаема печалба на придобивания. В такива случаи придобиващият признава актив по отсрочени данъци, но не го включва като част от счетоводното отчитане на бизнес комбинацията и затова не го взема предвид при определяне на репутацията или размера на всяко превишение на участието на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания над стойността на комбинацията.

68. Ако потенциалната полза от загубата от данък върху доходите на придобивания пренесена напред или други активи по отсрочени данъци не е отговорила на критериите по IFRS 3 за индивидуално признаване, когато една бизнес комбинация е първоначално отчетена счетоводно, но е реализирана впоследствие, придобиващият признава получения приход по отсрочени данъци в отчета за приходи и разходи. Освен това придобиващият:

- а) редуцира преносната стойност на репутацията до размера, който би бил признат ако активът по отсрочени данъци е бил признат като разграничим актив от датата на придобиване;

и

- б) признава намалението на преносната стойност на репутацията като разход.

Въпреки това, тази процедура не води до създаване на превишение на участието на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания над стойността на комбинацията, нито увеличава по-рано признатия размер на едно такова превишение.

Пример

Образуване придобива дъщерно образувание, което е имало намаляели временни разлики в размер на 300 единици. Данъчната ставка по време на придобиването е била 30 процента. Полученият актив по отсрочени данъци в размер на 90 единици не е бил признат като разграничил актив при определяне на репутацията в размер на 500 единици, произтичаща от бизнес комбинацията. Две години след комбинацията образуването е оценило, че бъдещата облагаема печалба ще бъде достатъчна, за да възстанови прихода от всички намаляели временни разлики.

Образуването признава актив по отсрочени данъци в размер на 90 единици и, в отчета за приходи и разходи, отложен данъчен приход в размер на 90 единици. Освен това образуването намалява преносната стойност на репутацията с 90 единици и признава разход за тази сума в отчета за приходи и разходи. Следователно стойността на репутацията се намалява до 410 единици, представляващи сумата, която би била призната, ако активът по отсрочени данъци в размер на 90 единици е бил признат като разграничил актив на датата на придобиване.

Ако данъчната ставка се е увеличила на 40 %, образуването признава актив по отсрочени данъци в размер на 120 единици (40 % от 300 единици) и, в отчета за приходи и разходи, приход от отсрочени данъци в размер на 120 единици. Ако данъчната ставка е паднала на 20 %, образуването признава актив по отсрочени данъци в размер на 60 единици (20 % от 300 единици) и отложен данъчен приход в размер на 60 единици. И в двата случая образуването намалява преносната стойност на репутацията с 90 единици и признава разход за тази сума в отчета за приходи и разходи.

68B Както е посочено в параграф 68A размерът на данъчното отчисление (или приблизително изчислено бъдещо данъчно отчисление съгласно параграф 68B) може да се различава от съответните акумулирани разходи за възнаграждения. Параграф 58 от стандарта изисква текущите и отсрочени данъци да бъдат признавани като приход или разход и включени в отчета за приходи и разходи за периода, освен до степента до която възникват от а) транзакция или събитие, което е признато, през същия или различен период, пряко в собствения капитал, или б) бизнес комбинация. Ако сумата на данъчното отчисление (или приблизително изчислено бъдещо данъчно отчисление) надвишава сумата на съответните акумулирани разходи за възнаграждения, това означава, че данъчното отчисление е свързано не само с разходите за възнаграждения, но и със собствения капитал. При това положение превишението на свързаните текущи или отсрочени данъци трябва да се признава пряко в собствения капитал.

В 5 IAS 14 Отчитане по сектори се изменя, както следва:

На заглавната страница вторият параграф след заглавието на IAS 14 се изменя, за да се чете, както следва:

Параграфи 129 и 130 от IAS 36 Обезценка на активи излага изискванията за оповестяване за целите на отчитането на загубите от обезценка по сектори.

Стандарт

Параграфи 19 и 21 се изменят, за да се четат, както следва:

19. Примери за секторни активи са текущите активи, които се използват в оперативните дейности на сектора, имотите, машините, съоръженията и оборудването, активите, които са предмет на финансов лизинг (IAS 17 Лизинги), и нематериалните активи. Ако определено перо на амортизацията е включено в секторния разход, съответният актив също се включва в секторните активи. Секторните активи не включват активи използвани за общи цели на образуването или главното управление. Секторните активи включват оперативните активи, използвани едновременно от два или повече сектора, ако съществува разумна основа за разпределяне. Секторните активи включват репутация, която може да се припише на сектора или може да бъде отнесена към даден сектор на разумна основа, а секторният разход включва всякакви загуби от преоценка признати за репутация.

21. Оценяването на секторните активи и пасиви включва корекции на предишни преносни стойности на разграничими секторни активи и пасиви на образуване придобито в бизнес комбинация, дори ако тези корекции са направени само с цел изготвяне на консолидираните финансови отчети и не са признати нито в отделните финансови отчети на образуването - майка, нито в индивидуалните финансови отчети на дъщерното дружество. По същия начин, ако имоти, машини и съоръжения или оборудване са били преоценени след придобиването съгласно модела за преоценка в IAS 16, тогава измерванията на секторните активи отразяват тези преоценки.

IFRS 3

В 6 В IAS 16 *Имущество, заводи и оборудване* (преработен през 2003 г.), параграф 64 се заличава.

В 7 IAS 19 *Доходи на заети лица* се изменя, както следва:

Стандарт

Параграф 108 се изменя, за да се чете както следва:

108. При бизнес комбинация образуването признава активи и пасиви, произтичащи от доходи след напускане, по сегашната стойност на задължението минус справедливата стойност на всякакви активи на план за доходи на заети лица (виж IFRS 3 *Бизнес комбинации*). Сегашната стойност на задължението включва всички позиции изброени по-долу, дори ако придобиваният не ги е признал към датата на придобиване:

- а) актюерски печалби и загуби, възникнали преди датата на придобиване (независимо от това дали са попаднали в 10 % „коридор“);
- б) разходи за минал трудов стаж, възникнали вследствие на промени в доходите или въвеждане на план, преди датата на придобиване;

и

...

В 8 В IAS 27 *Консолидирани и индивидуални счетоводни отчети*, параграф 30 се изменя, както следва:

30. Приходите и разходите на едно дъщерно образувание се включват в консолидираните счетоводни отчети от датата на придобиване съгласно IFRS 3. Приходите и разходите ...

В 9 IAS 28 *Инвестиции в асоциирани образувания* се изменя, както следва:

Определението за съвместен контрол в параграф 2 се изменя, както следва:

Съвместен контрол е договорено споделяне на контрола върху стопанска дейност и съществува само когато стратегически финансови и оперативни решения, свързани с дейността, изискват единодушното съгласие на страните споделящи контрола (съдружниците).

В параграф 15 позоваването на IAS 22 *Бизнес комбинации* се заличава. След тази промяна и промените извършени с IFRS 5 *Дълготрайни активи* държани за продажба и преустановени дейности, параграф 15 гласи следното:

15. Когато една инвестиция в асоциирано образувание, класифицирана по-рано като държана за продажба, не отговаря вече на критериите за такава класификация, тя се отчита счетоводно по метода на собствения капитал от датата на нейната класификация като държана за продажба. Финансовите отчети за периодите след класифицирането като държана за продажба се изменят и съответно.

Параграфи 23 и 33 се изменят, за да се четат, както следва:

23. Инвестиция в асоциирано образувание се отчита счетоводно чрез метода на собствения капитал от датата на която то стане асоциирано образувание. След придобиване на инвестицията всяка разлика между нейната стойност и дела на инвеститора в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на асоциираното образувание се отчита счетоводно в съответствие с IFRS 3 *Бизнес комбинации*. Следователно:

- а) репутация, отнасяща се до асоциирано образувание, се включва в преносната стойност на инвестицията. Не е разрешена амортизация на тази репутация и затова не се включва при определянето дела на инвеститора в приходите и разходите на асоциираното образувание;

- б) всяко превишение на дела на инвеститора в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на асоциираното образувание над стойността на инвестицията се изключва от преносната стойност на инвестицията и вместо това се включва като приход при определяне дела на инвеститора в печалбите и загубите на асоциираното образувание през периода в който е придобита инвестицията.

Извършват се също така и съответните корекции в дела на инвеститора в печалбите и загубите на асоциираното образувание след придобиването, за да се отчете счетоводно, например, амортизацията на амортизируемите активи на базата на техните справедливи стойности на датата на придобиване. По същия начин се извършват и съответните корекции в дела на инвеститора в печалбите и загубите на асоциираното образувание след придобиването за загубите от преоценка, признати от асоциираното образувание, например, за репутация или имущество заводи и оборудване.

33. Тъй като репутацията, включена в преносната стойност на инвестиция в асоциирано образувание, не се признава отделно, тя не се подлага на проверка за обезценка отделно чрез прилагане на изискванията за проверка на обезценка на репутация съгласно IAS 36 *Обезценка на активи*. Вместо това, цялата преносна стойност на инвестицията се проверява за обезценка съгласно IAS 36 като се сравнява нейната възстановима стойност (по-високата от стойността в употреба и справедливата стойност минус разходите за продажба) с нейната преносна стойност, всеки път когато прилагането на изискванията на IAS 39 указва, че инвестицията може да бъде обезценена. При определяне на стойността в употреба на инвестицията образуванието оценява:

- а) нейния дял в сегашната стойност на приблизително оценените бъдещи парични потоци, които се очаква да бъдат генерирани от асоциираното образувание, включително паричните потоци от дейностите на асоциираното образувание и постъпленията от пълното ликвидирание на инвестицията;

или

- б) сегашната стойност на приблизително оценените парични потоци, очаквани от дивиденди, които трябва да бъдат получени от инвестицията и от нейното пълно ликвидирание.

При наличието на подходящи предпоставки и двата метода дават един и същ резултат.

В 10 IAS 31 *Дялове в съвместни предприятия* се изменя, както е описано по-долу:

Определението за съвместен контрол в параграф 3 се изменя, както следва:

Съвместен контрол е договорено споделяне на контрола върху стопанска дейност и съществува само когато стратегически финансови и оперативни решения, свързани с дейността, изискват единодушното съгласие на страните споделящи контрола (съдружниците).

Параграф 11 се изменя, за да се чете както следва:

11. Договорното споразумение установява съвместен контрол върху съвместното предприятие. Такова изискване гарантира, че нито един съдружник сам не може да контролира дейността едностранно.

В параграф 43 позоваването на IAS 22 *Бизнес комбинации* се заличава. След тази промяна и промените извършени с IFRS 5 *Дълготрайни активи* държани за продажба и преустановени дейности, параграф 43 се чете, както следва:

43. Когато дял в съвместно контролирано образувание, който е бил класифициран като държан за продажба, не отговаря вече на критериите за такава класификация, той се отчита счетоводно като се използва пропорционална консолидация или метода на собствения капитал от датата на неговата класификация като държан за продажба. Финансовите отчети за периодите след класифицирането му като държан за продажба се изменят съответно.

IFRS 3

В 11 В IAS 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне* (преработен през 2003 г.), параграф 4, буква в) се преномерираща на 4, буква г). Параграф 4, буква г) се преномерираща на 4, буква в) и се изменя, както следва:

- в) **договори за условно възпоздаване в бизнес комбинация (виж IFRS 3 Бизнес комбинации). Настоящото освобождаване се прилага само за придобивация.**

Като следствие от тази промяна и промените, направени от IFRS 4 *Застрахователни договори*, параграф 4, букви в)—д) се четат, както следва:

- в) **договори за индивидуално отчитане в бизнес комбинация (виж IFRS 3 Бизнес комбинации). Настоящото освобождаване не се прилага за придобивация.**
- г) **застрахователни договори съгласно IFRS 4 Застрахователни договори. Настоящият стандарт се прилага към деривативи, които са внедрени в застрахователни договори, ако IAS 39 изисква от образуването да ги отчита счетоводно индивидуално.**
- д) **финансови инструменти, които се намират в обхвата на IFRS 4, тъй като те се характеризират с дискреционно участие. Емитентът на тези инструменти е освободен от прилагането към тези характеристики на параграфи 15—32 и AG25—AG35 от настоящия стандарт, що се отнася до разликата между финансови пасиви и капиталови инструменти. Тези инструменти са предмет на всички останали изисквания от настоящия стандарт. Освен това, настоящият стандарт се прилага за деривативи, внедрени в тези инструменти (виж IAS 39).**

Параграф 4, буква е), добавен с IFRS 2 *Плащане под формата на акции*, остава непроменен.

В 12 В IAS 33 *Доходи на акция*, параграфи 22 и 64 се изменят, както следва:

22. Обикновени акции, емитирани като част от стойността на комбинацията, се включват в среднопретегления брой на издадените обикновени акции от датата на придобиване. Това е така защото придобиваният регистрира в своя отчет за приходи и разходи печалбите и загубите на придобивания от тази дата.
64. **Ако ... се оповестява. Освен това, основните доходи и доходите с намалена стойност на акция от всички представени периоди се коригират за ефектите от грешки и корекции, произтичащи от промени в счетоводните политики, отчетени ретроспективно.**

В 13 В IAS 34 *Междинни финансови отчети*, параграфи 16, буква и) и 18 се изменят, както следва:

16. ...

- и) **ефектът от промените в състава на образуването през междинния период, включително бизнес комбинации, придобиване или ликвидация на дъщерни образувания и дългосрочни инвестиции, реструктурирания и преустановявани дейности. При бизнес комбинациите образуването оповестява информацията, която трябва да бъде оповестена съгласно параграфи 66—73 от IFRS 3 Бизнес комбинации;**

и

...

18. Други стандарти определят оповестяванията, които трябва да се направят във финансовите отчети. В този смисъл финансов отчет означава пълен комплект финансов отчети от типа, включен обикновено в годишния финансов отчет и понякога в други отчети. С изключение на изискваните по параграф 16, буква и), оповестяванията, които се изискват по тези други стандарти, не са необходими, ако междинният финансов отчет на образуването включва само съкратени финансови отчети и избрани обяснителни бележки, а не пълен комплект финансови отчети.

В 14 В IAS 37 Провизии, условни задължения и условни активи, параграф 5 се изменя, както следва:

5. Когато друг стандарт разглежда специфичен тип провизия, условно задължение или условен актив, образуването прилага този стандарт вместо настоящия. Например, IFRS 3 Бизнес комбинации се отнася до третирането на условни задължения в бизнес комбинация от придобиващия. Също така за определени видове провизии се отнасят следните стандарти:

...

В 15 В IAS 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване (преработен през 2003 г.), параграф 2, букви е) и з) се заличава с IFRS 4 Застрахователни договори. Параграф 2, буква ж) се преномерираща на параграф 2, буква е) и се изменя, както е описано по-долу. Параграф 2, буква е) се добавя, както е изложено по-долу. След тези промени и промените направени от IFRS 4, параграф 2, букви г) — ж) гласи следното:

- г) **финансови инструменти емитирани от образуването, които отговарят на определението за капиталов инструмент в IAS 32 (включително опции и гаранции). Притежателят на такива капиталови инструменти прилага настоящия стандарт към тези инструменти, освен ако те отговарят на изключението в буква а) по-горе;**
- д) **права и задължения по застрахователен договор съгласно IFRS 4 Застрахователни договори или по договор, който е в обхвата на IFRS 4 тъй като съдържа характеристиката дискреционно участие. Настоящият стандарт се прилага към дериватив, който е внедрен в такъв договор, ако деривативът сам по себе си не представлява договор в рамките на обхвата на IFRS 4 (виж параграфи 10—13 и допълнение А параграфи AG23—AG33). Освен това, ако застрахователен договор е договор за финансова гаранция, сключен или спрял, за прехвърляне на друга страна на финансови активи или финансови пасиви в обхвата на настоящия стандарт, емитентът прилага настоящия стандарт към договора (виж параграф 3 и допълнение А, параграф AG4A);**
- е) **договори за условно възмездяване при бизнес комбинация (виж IFRS 3 Бизнес комбинации). Настоящото освобождаване се прилага само към придобиващия;**
- ж) **договори между придобиващ и продаващ в бизнес комбинация за покупка или продажба на придобивания на бъдеща дата.**

Параграф 2, букви и) и к) се преномерираща на 2, букви з) и и). Параграф 2, буква и) е добавен с IFRS 2 Плащане под формата на акции.

В 16 (Изменението не се прилагат към самите стандарти)

В 17 (Изменението не е приложимо към самите стандарти)

В 18 SIC-32 Нематериални активи — Разходи за Интернет страници се изменя, както следва.

Параграфи 8—10 се изменят, за да се четат както следва:

8. Интернет страница, резултат от развойна дейност, се признава за нематериален актив ако, и само ако, освен да изпълни основните изисквания, описани в IAS 38.21, за признаване и първоначално оценяване, образуването може да удовлетвори изискванията на IAS 38.57. По-специално, дадено образуване има възможност да изпълни изискването да покаже как неговата Интернет страница ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи в съответствие с IAS 38.57г), когато, например, Интернет страницата позволява генерирането на постъпления, включително на преки постъпления, като дава възможност да се правят поръчки. Едно образуване не може да покаже как Интернет страница, разработена единствено или основно за промоциране и рекламиране на неговите собствени продукти и услуги, ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи и затова всички разходи за разработването на такава Интернет страница се признават като разход след като бъдат направени.

IFRS 3

9. Всеки вътрешен разход за разработване и експлоатиране на собствената Интернет страница на образуванието се отчита счетоводно съгласно IAS 38. Естеството на всяка дейност, за която е направен разходът (например, обучение на служители и поддържане на Интернет страницата) и етапът на разработване на Интернет страницата или след разработване се оценява, за да се определи подходящата счетоводна обработка (допълнителни насоки са предоставени в допълнението към настоящото разяснение). Например:
- а) етапът на планиране е подобен по своя характер на изследователската фаза съгласно IAS 38.54—56. Направените разноски на този етап се признават като разход, когато са направени.
 - б) етапът на прилагане и разработване на инфраструктурата, етапът на графичен дизайн и разработване на съдържанието, доколкото това съдържание се разработва за цели различни от рекламиране и промотиране на собствените продукти и услуги на образуванието, са подобни по своя характер на фазата на разработване съгласно IAS 38.57—64. Разноските направени на тези етапи се включват в стойността на Интернет страницата, признат като нематериален актив съгласно параграф 8 от настоящото разяснение, когато разноските могат да бъдат пряко разпределени и са необходими за създаване, произвеждане или подготовка на Интернет страницата, за да може той да бъде експлоатиран по начина планиран от ръководството. Например, разходите за покупка или създаване на съдържание (освен съдържание, което рекламира и промотира собствени продукти и услуги на образуванието) специално за Интернет страницата, или разходи, които да позволят използване на съдържанието (например, такса за получаване на лицензия за репродуциране) на Интернет страницата, се включват в стойността на разработката, когато това условие е изпълнено. Съгласно IAS 38.71, разноски за нематериална позиция, която първоначално е била призната като разход в предишни финансови отчети, не се признават като част от стойността на нематериален актив на по-късен етап (например, ако разходите за авторско право са били напълно амортизирани, а съдържанието впоследствие е използвано за Интернет страницата).
 - в) разноски, направени на етапа на разработване на съдържанието, доколкото съдържанието е разработено да рекламира и промотира собствените продукти и услуги на образуванието (например, цифрови фотографии на продукти), се признават като разход, когато са направени съгласно IAS 38.69в). Например, при счетоводното отчитане на разноски за професионални услуги за направата на цифрови фотографии на собствени продукти на образуванието и за увеличаване на тяхното изображение разноските се признават като разход, тъй като професионалните услуги са получени по време на процеса, а не когато цифровите фотографии са изложени на интернет страницата.
 - г) етапът на експлоатация започва веднага щом приключи разработването на интернет страницата. Разноските на този етап се признават като разход, когато са направени, освен ако отговарят на критериите за признаване съгласно IAS 38.18.
10. Интернет страницата, която е призната като нематериален актив съгласно параграф 8 от настоящото разяснение, се оценява след първоначалното признаване като се прилагат изискванията на IAS 38.72—87. Най-добрата преценка за полезния живот на една интернет страница е кратка.

Параграфът за датата на влизане в сила се изменя, както следва:

Дата на влизане в сила: Настоящото разяснение влиза в сила на 25 март 2002 г. Резултатите от приемането на настоящото разяснение се отчитат счетоводно като се използват преходните изисквания във варианта на IAS 38, издаден през 1998 г.. Следователно, когато една Интернет страница не отговаря на критериите за признаване като нематериален актив, но преди това е бил признат като актив, позицията се отписва на датата, когато настоящото разяснение влезе в сила. Когато една Интернет страница съществува и разноските по разработването ѝ отговарят на критериите за признаване като нематериален актив, но преди това не е бил признат като актив, нематериалният актив не се признава на датата на влизане в сила на настоящото разяснение. Когато дадена Интернет страница съществува и разноските по разработването ѝ отговарят на критериите за признаване като нематериален актив, на предишен етап бил е признат като актив и първоначално оценен по себестойност, първоначално признатата сума се счита за правилно определена.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ 4

IFRS 4

Застрахователни договори

СЪДЪРЖАНИЕ	Параграфи
Цел	1
Обхват	2—12
Внедрени деривативи	7—9
Обособяване на депозитни компоненти	10—12
Признаване и оценяване	13—35
Временно освобождаване от някои други IFRS	13—20
Тест за адекватност на задълженията	15—19
Обезценка на презастрахователни активи	20
Промени в счетоводните политики	21—30
Текущи пазарни лихвени проценти	24
Продължение на съществуващите практики	25
Предпазливост	26
Резерви за бъдещи инвестиции	27—29
Двойно счетоводство	30
Застрахователни договори придобити в бизнес комбинация или чрез прехвърляне на портфолио	31—33
Дискреционно участие	34—35
Дискреционно участие в застрахователни договори	34
Дискреционно участие във финансови инструменти	35
Оповестяване	36—39
Обяснение на признатите суми	36—37
Размер, график и несигурност на паричните потоци	38—39
Дата на влизане в сила и преходен период	40—45
Оповестяване	42—44
Прекласифициране на финансови активи	45

ЦЕЛ

- Целта на настоящия IFRS е да се уточни финансовото отчитане на застрахователни договори от едно образуване, което издава такива договори (описано в настоящия IFRS като *застраховател*), докато Съветът завърши втория етап от своя проект за застрахователните договори. Настоящият IFRS изисква:
 - ограничени подобрения в отчитането на застрахователните договори от застрахователите;

IFRS 4

- б) оповестяване, което идентифицира и обяснява сумите във финансовите отчети на застрахователя, произтичащи от застрахователни договори, а също и помага на потребителите на тези финансови отчети да разберат размера, графика и несигурността на бъдещите парични потоци от застрахователни договори.

ОБХВАТ

2. Едно образувание прилага настоящия IFRS към:

- а) застрахователни договори (включително презастрахователни договори), които то издава и презастрахователни договори, които притежава,
- б) финансови инструменти, които то емитира с елемент на дискреционно участие (виж параграф 35). IAS 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне* изисква оповестяване на финансовите инструменти, включително инструменти, които съдържат такива елементи.

3. Настоящият IFRS не се занимава с други аспекти на отчитането от застрахователи, като счетоводно отчитане на финансови активи държани от застрахователи и финансови пасиви емитирани от застрахователи (виж IAS 32 и IAS 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*), освен в преходните разпоредби в параграф 45.

4. Образованието не прилага настоящия IFRS към:

- а) продуктови гаранции, издадени директно от производител, дилър или търговец на дребно (виж IAS 18 *Приходи* и IAS 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*).
- б) активи на работодател и задължения съгласно планове за доходи на заети лица (виж IAS 19 *Доходи на заети лица* и IFRS 2 *Плащане под формата на акции*) и задължения по пенсионни доходи, отчитани по планове за дефинирани пенсионни доходи (виж IAS 26 *Счетоводство и счетоводни отчети на пенсионните фондове*).
- в) договорни права или договорни задължения, които зависят от бъдещо използване на, или право на използване на, нефинансова позиция (например, някои лицензионни такси, хонорари, условни лизингови плащания и подобни позиции), както и гаранция за остатъчна стойност на лизингополучател, внедрена във финансов лизинг (виж IAS 17 *Лизинги*, IAS 18 *Приходи* и IAS 38 *Нематериални активи*).
- г) финансови гаранции, понесени или запазени от едно образувание при прехвърлянето на друга страна на финансови активи или финансови пасиви в обхвата на IAS 39, независимо от това дали финансовите гаранции са описани като финансови гаранции, акредитиви или застрахователни договори (виж IAS 39).
- д) условно възмездяване платимо или подлежащо на вземане в бизнес комбинация (виж IFRS 3 *Бизнес комбинации*).
- е) преки застрахователни договори, държани от образованието (т.е. преки застрахователни договори, в които образованието е държателят на полицата). Въпреки това, центът прилага настоящия IFRS към презастрахователните договори, които държи.

5. За да се улесни позоваването, настоящият IFRS описва всяко образувание, което издава застрахователен договор като застраховател, независимо от това дали застрахователят се счита за такъв за законови или надзорни цели.

6. Презастрахователният договор е вид застрахователен договор. Съответно, всяко позоваване в настоящия IFRS на застрахователни договори се отнася и за презастрахователните договори.

*Внедрени деривативи***IFRS 4**

7. IAS 39 изисква от образуването да отдели някои внедрени деривативи от техния основен договор, да ги оцени по справедлива стойност и да включи промените на тяхната справедлива стойност в отчета за приходи и разходи. IAS 39 се прилага към деривативи внедрени в застрахователен договор освен ако внедреният дериватив сам по себе си е застрахователен договор.
8. Като изключение от изискването в IAS 39, не е необходимо застрахователят да отделя и оценява по справедлива стойност опцията на държателя на полица за откупуване на застрахователен договор за фиксирана сума (или за сума на база фиксирана сума и лихвен процент), дори ако цената на упражняване се различава от преносната стойност на основния застрахователен пасив. Изискването на IAS 39 не се прилага към пут-опция или опция за паричен откуп, внедрени в застрахователен договор, ако откупната стойност варира в отговор на промяна във финансова променлива (например, капитал или цена на стоката или стоков индекс), или нефинансова променлива, която не е конкретизирана за страна по договора. Това изискване се прилага също и, ако възможността на притежателя да упражни пут-опция или опция за парично откупуване е ускорена от промяна в такава променлива (например, пут-опция, която може да бъде упражнена ако индексът на капиталовия пазар достигне определено ниво).
9. Параграф 8 се прилага и за опции за откупуване на финансов инструмент, съдържащ елемент на дискреционно участие.

Обособяване на депозитни компоненти

10. Някои застрахователни договори съдържат и застрахователен компонент, и депозитен компонент. В някои случаи от застрахователя се изисква или му е разрешено да обособи тези компоненти:
- а) обособяване се изисква ако са изпълнени и двете условия по-долу:
 - i) застрахователят може да оцени депозитния компонент (включително всяка внедрена опция за откупуване) индивидуално (т.е. без да взема предвид застрахователния компонент);
 - ii) счетоводните политики на застрахователя не изискват по друг начин той да признава всички задължения и права, произтичащи от депозитния компонент.
 - б) обособяването е разрешено, но не е необходимо, ако застрахователят може да оцени депозитния компонент индивидуално, както в буква а) i), но неговите счетоводни политики изискват той да признае всички задължения и права, произтичащи от депозитния компонент независимо от базата, използвана за оценка на тези права и задължения.
 - в) обособяването е забранено ако един застраховател не може да оцени депозитния компонент индивидуално както в буква а) i).
11. Примерът по-долу представлява случай, когато счетоводните политики на застрахователя не изискват от него да признае всички задължения, произтичащи от депозитен компонент. Цедентът получава компенсация за загуби от презастраховател, но договорът задължава цедента да върне компенсацията в следващите години. Това задължение произтича от депозитен компонент. Ако счетоводните политики на цедента иначе биха му позволили да признае компенсацията като приход без да признава произтичащото задължение, отделянето е необходимо.
12. За да отдели договор застрахователят:
- а) прилага настоящия IFRS за застрахователния компонент;
 - б) прилага IAS 39 за депозитния компонент.

IFRS 4

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

Временно освобождаване от някои други IFRS

13. Параграфи 10—12 от IAS 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки* определят критериите, които едно образувание следва да използва при разработване на счетоводна политика, ако нито един IFRS не се прилага конкретно към дадена позиция. Въпреки това, настоящият IFRS освобождава застрахователя от прилагането на тези критерии към неговите счетоводни политики за:

- а) застрахователни договори, които той издава (включително, свързани разходи по придобиването и свързани нематериални активи, като описаните в параграфи 31 и 32);

и

- б) държани от него презастрахователни договори.

14. Въпреки това, настоящият IFRS не освобождава застрахователя от някои заключения на критериите в параграфи 10—12 от IAS 8. По-специално, застрахователят:

- а) не признава като пасив никакви провизии за възможни бъдещи щети, ако тези щети произтичат от застрахователни договори, които не съществуват на отчетната дата (като провизии за катастрофа и провизии за уравниване);

- б) провежда тест за адекватност на задълженията съгласно параграфи 15—19;

- в) отписва застрахователен пасив (или част от застрахователен пасив) от своя балансов отчет, когато, и само когато, той е погасен, т.е., когато задължението по договора е ликвидирано или анулирано, или изтича.

- г) не компенсира:

- i) презастрахователни активи срещу свързани застрахователни пасиви;

или

- ii) приходи или разходи от презастрахователни договори срещу разходи или приходи от свързани застрахователни договори.

- д) взема под внимание дали неговите презастрахователни активи са обезценени (виж параграф 20).

Тест за адекватност на задълженията

15. **Застрахователят оценява на всяка отчетна дата адекватността на своите признати застрахователни пасиви като използва текущата оценка на бъдещите парични потоци по своите застрахователни договори. Ако тази оценка покаже, че преносната стойност на неговите застрахователни пасиви (минус свързаните отложени разходи по придобиване и свързаните нематериални активи, като тези разгледани в параграфи 31 и 32) е неадекватна като се имат предвид приблизително оценените бъдещи парични потоци, целият недостиг се признава в печалба или загуба.**

16. Ако застраховател прилага тест за адекватност на задълженията, който отговаря на определените минимални изисквания, настоящият IFRS не налага допълнителни изисквания. Минималните изисквания са следните:

- а) Тестът отчита текущите оценки на всички договорни парични потоци и на свързаните парични потоци като разходи за уреждане на щети, както и парични потоци, произтичащи от внедрени опции и гаранции.

- б) Ако тестът покаже, че задължението е неадекватно, целият недостиг се признава в печалба или загуба.

17. Ако счетоводните политики на един застраховател не изискват тест за адекватност на задълженията, който отговаря на минималните изисквания от параграф 16, застрахователят:
- а) определя преносната стойност на съответните застрахователни пасиви (*) минус преносната стойност на:
 - i) всякакви отложени разходи по придобиване;
 - и
 - ii) всякакви свързани нематериални активи като тези придобити при бизнес комбинация или прехвърляне на портфолио (виж параграфи 31 и 32). Свързаните презастрахователни активи не се вземат предвид тъй като застрахователят счетоводно ги отчита индивидуално (виж параграф 20).
 - б) определя дали сумата описана в буква а) е по-малка от преносната стойност, която би била задължителна ако съответните застрахователни пасиви са били в обхвата на IAS 37 Провизии, условни задължения и условни активи. Ако тя е по-малка, застрахователят признава цялата разлика в печалба или загуба и намалява преносната стойност на свързаните отложени разходи по придобиване или свързани нематериални активи, или увеличава преносната стойност на съответните застрахователни пасиви.
18. Ако тестът за адекватност на задълженията на застрахователя отговаря на минималните изисквания от параграф 16, тестът се прилага на нивото на натрупване определено в този тест. Ако неговият тест за адекватност на задълженията не отговаря на тези минимални изисквания, сравнението описано в параграф 17 се извършва на ниво портфолио от договори, които са изложени в общи линии на подобни рискове и се управляват заедно като едно портфолио.
19. Сумата описана в параграф 17 буква б) (т.е. резултатът от прилагането на IAS 37) отразява резервите по бъдещи инвестиции (виж параграфи 27—29), ако, и само ако, сумата описана в параграф 17 буква а) също отразява тези резерви.

Обезценка на презастрахователни активи

20. Ако презастрахователен актив на цедент е обезценен, цедентът намалява съответно своята преносна стойност и признава тази загуба от обезценка в печалба или загуба. Един презастрахователен актив е обезценен ако, и само ако:
- а) има обективни доказателства, в резултат на събитие, което е възникнало след първоначалното признаване на презастрахователен актив, че цедентът не може да получи всички суми, които има да получава съгласно условията на договора;
 - и
 - б) това събитие има надеждно измеримо влияние върху сумите, които цедентът ще получи от презастрахователя.

Промени в счетоводните политики

21. Параграфи 22—30 се прилагат към промените, извършени от застраховател, който вече прилага IFRS и към промени, извършени от застраховател, усвояващ IFRS за първи път.
22. **Застраховател може да направи промени в своите застрахователни политики за застрахователни договори ако, и само ако, промяната направи финансовите отчети повече приложими за нуждите на потребителите при вземане на стопански решения и не по-малко надеждни, или по-надеждни и не по-малко съответстващи на тези нужди. Застраховател съди за приложимостта и надеждността по критериите от IAS 8.**

(*) Съответните застрахователни пасиви са тези застрахователни пасиви (и свързани отложени разходи за придобиване и свързани нематериални активи), за които счетоводните политики на застрахователя не изискват тест за адекватност на задълженията, който отговаря на минималните изисквания от параграф 16.

IFRS 4

23. За да оправдае промяната в своите счетоводни политики за застрахователни договори, застрахователят показва, че промяната приближава неговите финансови отчети към удовлетворяване на критериите от IAS 8, но не е необходимо промяната да води до пълно съответствие с тези критерии. По-долу се разискват следните специфични проблеми:

- а) текущи лихвени проценти (параграф 24);
- б) продължение на съществуващите практики (параграф 25);
- в) предпазливост (параграф 26);
- г) резерви за бъдещи инвестиции (параграфи 27—29);

и

- д) двойно счетоводство (параграф 30).

Текущи пазарни лихвени проценти

24. На застраховател е разрешено, но не е задължително, да променя своите счетоводни политики така, че да може да направи последваща оценка на класифицирани застрахователни пасиви (*), за да отрази текущите пазарни лихвени проценти, и признава промени в тези пасиви в печалби или загуби. Същевременно той може да въведе и счетоводни политики, които изискват други текущи оценки и предположения за класифицираните пасиви. Изборът в тази параграф позволява на застрахователя да променя своите счетоводни политики за класифицирани пасиви без да прилага тези политики последователно към всички подобни пасиви както IAS 8 иначе би изисквал. Ако един застраховател класифицира пасиви за този избор, той продължава да прилага текущите пазарни лихвени проценти (и, ако е възможно, други текущи оценки и предположения) последователно във всички периоди към всички тези пасиви докато те бъдат погасени.

Продължение на съществуващи практики

25. Един застраховател може да продължи да използва практиките посочени по-долу, но въвеждането на която и да е от тях не отговаря на условията по параграф 22:

- а) оценяване на застрахователни пасиви на недисконтирана база;
- б) оценяване на договорни права на такси за управление на бъдещи инвестиции на сума, която надвишава тяхната справедлива стойност, която се подразбира от сравняването и с текущите такси, начислявани от други участници на пазара за подобни услуги. Възможно е справедливата стойност в началото на тези договорни права да е равна на първоначално направените разходи, освен ако таксите за управление на бъдещи инвестиции и свързаните разходи не съответстват на подобните на пазара;
- в) използване на нееднородни счетоводни политики за застрахователни договори (и свързани отложени разходи за придобиване и свързани нематериални активи, ако има такива) на дъщерни предприятия, с изключение на разрешените с параграф 24. Ако тези счетоводни политики не са еднородни, застрахователят може да ги промени ако промяната не ги диверсифицира допълнително и, ако отговаря на другите изисквания в настоящия IFRS.

Предпазливост

26. Не е необходимо застрахователят да променя своите счетоводни политики за застрахователни договори, за да отстрани излишната предпазливост. Въпреки това, ако един застраховател вече оценява своите застрахователни договори с достатъчна предпазливост, той не внася допълнителна предпазливост.

(*) В настоящия параграф застрахователните пасиви включват свързани отложени разходи за придобиване и свързани нематериални активи, като разглеждани в параграфи 31 и 32.

Резерви по бъдещи инвестиции

27. Не е необходимо един застраховател да променя своите счетоводни политики за застрахователни договори, за да изключи резервите по бъдещи инвестиции. Но има опровержима презумпция, че финансовите отчети на застрахователя ще станат по-малко приложими и надеждни, ако той въведе счетоводна политика, която отразява резервите по бъдещи инвестиции в оценката на застрахователните договори, освен ако тези резерви засегнат договорните плащания. По-долу са дадени два примера за счетоводни политики, които отразяват тези резерви:

- а) използване на дисконтов процент, който отразява приблизителната възвръщаемост на активите на застрахователя;

или

- б) планиране на възвръщаемостта на тези активи при приблизително оценена норма на възвръщаемост, дисконтиране на тази планирана възвръщаемост при различна норма и включване на резултата в оценката на пасива.

28. Застрахователят може да преодолее опровержимата презумпция описана в параграф 27 ако, и само ако, останалите компоненти на промяната в счетоводните политики увеличат приложимостта и надеждността на неговите финансови отчети достатъчно, за да надделеят над намалението на приложимостта и надеждността, причинени от включването на резерви по бъдещи инвестиции. Например, да предположим, че съществуващите счетоводни политики на застрахователя за застрахователни договори включват прекомерно предпазливи предположения, зададени в началото, и дисконтов процент, определен от регулатор без пряко позоваване на пазарните условия, и пренебрегват някои внедрени опции и гаранции. Застрахователят може да направи своите финансови отчети по-приложими и не по-малко надеждни като премине към ориентирана към инвеститора обща счетоводна база, която е широко използвана и включва:

- а) текущи приблизителни оценки и предположения;

- б) разумна (но не прекалено предпазлива) корекция, която да отразява риска и несигурността;

- в) оценки, които отразяват едновременно присъщата стойност и стойността във времето на внедрените опции и гаранции;

и

- г) текущ пазарен дисконтов процент, дори ако този дисконтов процент отразява приблизителната възвръщаемост на активите на застрахователя.

29. При някои методи за оценка дисконтовият процент се използва за определяне сегашната стойност на бъдещ марж на печалба. Този марж на печалба след това се прилага за различни периоди като за целта се използва формула. При тези методи дисконтовият процент оказва влияние на оценката на пасива само индиректно. По-специално използването на не толкова подходящ дисконтов процент има ограничен или никакъв ефект върху оценката на пасива в началото. При други методи дисконтовият процент определя пряко оценката на пасива. В последния случай, тъй като въвеждането на дисконтов процент базиран на стойността на активите има по-значителен ефект, е много малко вероятно застрахователят да може да преодолее опровержимата презумпция описана в параграф 27.

Двойно счетоводство

30. В някои счетоводни модели реализираните печалби или загуби от активи на застраховател имат пряк ефект върху оценката на някои или всички а) негови застрахователни пасиви, б) свързани отложени разходи за придобиване и в) свързани нематериални активи като описаните в параграфи 31 и 32. На застрахователя е разрешено, но не е задължен, да променя своите счетоводни политики така, че признатата, но нереализирана печалба или загуба от активи да повлияе на тези оценки по същия начин както реализирана печалба или загуба. Свързаната корекция на застрахователните пасиви (или отложени разходи за придобиване, или нематериални активи) се признава в капитала, ако, и само ако, нереализираните печалби или загуби се признават пряко в капитала. Тази практика понякога се описва като „двойно счетоводство“.

IFRS 4

Застрахователни договори придобити в бизнес комбинация или чрез прехвърляне на портфолио

31. За да изпълни разпоредбите на IFRS 3 *Бизнес комбинации*, застрахователят, на датата на придобиване, оценява по справедлива стойност поетите застрахователни пасиви и застрахователните активи придобити в бизнес комбинация. На застрахователя е позволено, но не е задължен, да използва разширено представяне, което разделя справедливата стойност на придобитите застрахователни договори на два компонента:
- а) пасив, оценяван в съответствие със счетоводните политики на застрахователя за застрахователни договори, които той издава;
 - и
 - б) нематериален актив, представляващ разликата между i) справедливата стойност на договорните придобити застрахователни права и поетите застрахователни задължения и ii) сумата описана в буква а). Последващата оценка на този актив е съвместима с оценката на свързания застрахователен пасив.
32. Застраховател, придобиващ портфолио от застрахователни договори, може да използва разширеното представяне, описано в параграф 31.
33. Нематериалните активи описани в параграфи 31 и 32 са изключени от обхвата на IAS 36 *Обезценка на активи* и IAS 38 *Нематериални активи*. IAS 36 и IAS 38 обаче се прилагат за списъците с клиенти и взаимоотношенията с клиенти, отразяващи очакването на бъдещи договори, които не са част от договорните застрахователни права и договорните застрахователни задължения, които са съществували на датата на бизнес комбинацията или прехвърлянето на портфолио.

*Елементи на дискреционно участие***Елементи на дискреционно участие в застрахователни договори**

34. Някои застрахователни договори съдържат елемент на дискреционно участие както и гарантиран елемент. Издателят на такъв договор:
- а) може, но не е необходимо, да признае гарантирания елемент отделно от елемента на дискреционно участие. Ако издателят не ги признае отделно, той класифицира целия договор като пасив. Ако издателят ги класифицира поотделно, той класифицира гарантирания елемент като пасив;
 - б) ако признае елемента на дискреционно участие отделно от гарантирания елемент, издателят класифицира този елемент или като пасив, или като отделен компонент на капитала. Настоящият IFRS не уточнява по какъв начин издателят да определи дали този елемент е пасив или капитал. Издателят може да раздели този елемент на два компонента — пасив и капитал — като използва последователна счетоводна политика за това разделяне. Издателят не класифицира този елемент като междинна категория, която не е нито пасив, нито капитал;
 - в) може да признае всички премии получени като приход без да отделя нито една част, която се отнася до капиталовия компонент. Последващите промени в гарантирания елемент и в частта от елемента на дискреционно участие, класифицирана като пасив, се признават в печалби или загуби. Ако част или целия елемент на дискреционно участие е класифициран в капитала, част от печалбата или загубата може да бъде отнесена към този елемент (по същия начин по който една част може да бъде отнесена към малцинствено участие). Издателят признава частта от печалба или загуба, която може да бъде отнесена към всеки капиталов компонент от елемента на дискреционно участие, като разпределение на печалба или загуба, а не като разход или приход (виж IAS 1 *Представяне на финансовите отчети*);
 - г) ако договорът съдържа внедрен дериватив в обхвата на IAS 39, прилага IAS 39 към този внедрен дериватив;
 - д) по отношение на всички аспекти, които не са описани в параграфи 14—20 и 34 буква а)—г), продължава своите съществуващи счетоводни политики за такива договори, освен ако промени тези счетоводни политики така, че да изпълняват разпоредбите на параграфи 21—30.

Елементи на дискреционно участие във финансови инструменти

IFRS 4

35. Изискванията по параграф 34 се прилагат също и към финансов инструмент, който съдържа елемент на дискреционно участие. Освен това:

- а) ако издателят класифицира целия елемент на дискреционно участие като пасив, той прилага теста за адекватност на задълженията съгласно параграфи 15—19 към целия договор (т.е. и към гарантирания елемент и към елемента на дискреционно участие). Не е необходимо издателят да определя сумата, която би се получила вследствие на прилагането на IAS 39 към гарантирания елемент.
- б) ако издателят класифицира част или целия този елемент като отделен компонент на капитала, задължението признато за целия договор няма да бъде по-малко от сумата, която би се получила вследствие прилагането на IAS 39 към гарантирания елемент. Тази сума включва присъщата стойност на опция за откупуване на договора, но не е необходимо да включва нейната стойност във времето, ако параграф 9 освобождава тази стойност от оценка по справедлива стойност. Не е необходимо издателят да оповестява сумата, която би се получила от прилагането на IAS 39 към гарантирания елемент, нито е необходимо да представя тази сума отделно. Освен това, не е необходимо издателят да определя тази сума, ако общото признато задължение е очевидно по-високо.
- в) въпреки че тези договори са финансови инструменти, издателят може да продължи да признава премиите за тези договори като приход и да признава като разход полученото увеличение на преносната стойност на пасива.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Обяснение на признатите суми

36. **Застраховател може да оповести информация, която идентифицира и обяснява сумите в неговите финансови отчети, произтичащи от застрахователни договори.**

37. За изпълнение разпоредбите на параграф 36 застрахователят оповестява:

- а) своите счетоводни политики за застрахователни договори и свързани активи, пасиви, приход и разход;
- б) признатите активи, пасиви, приход и разход (и, ако представи своя отчет за паричния поток, използвайки директния метод, паричните потоци), произтичащи от застрахователни договори. Освен това, ако застрахователят е цедент той оповестява:
 - i) печалбите и загубите признати в приход или разход при покупката на презастраховка;
 - и
 - ii) ако цедентът отсрочва и амортизира печалби и загуби произтичащи от покупката на презастраховка, амортизацията за периода и сумата, оставаща неамортизирана в началото и в края на периода.
- в) процесът, използван за определяне на предположенията, които имат най-голям ефект върху оценката на признатите суми, описани в буква б). Когато е уместно, застрахователят дава квалифицирано оповестяване на тези предположения;
- г) ефектът от промените в предположенията, използвани за оценка на застрахователните активи и пасиви, като показва поотделно ефекта от всяка промяна, която има материален ефект върху финансовите инструменти;
- д) съгласуване на промените в застрахователните пасиви, активи и, ако има такива, свързаните отложени разходи за придобиване.

IFRS 4

Размер, график и несигурност на паричните потоци

38. Застрахователят оповестява информация, която помага на потребителите да разберат размера, графика и несигурността на бъдещите парични потоци от застрахователните договори.

39. За да спази разпоредбите на параграф 38, застрахователят оповестява:

- а) своите цели при управлението на рискове, произтичащи от застрахователни договори и своите политики за намаляване на тези рискове;
- б) тези условия от застрахователните договори, които имат съществено влияние върху размера, графика и несигурността на бъдещите парични потоци на застрахователя;
- в) информация за застрахователния риск (преди и след намаляване на риск чрез презастраховане), включително информацията относно:
 - i) чувствителност на приходите или разходите и капитала към промени в променливите величини, които им оказват съществено влияние;
 - ii) концентрации на застрахователния риск;
 - iii) фактически щети, съпоставими с предишни оценки (т.е. еволюция на щетите). Оповестяването на еволюцията на щети води началото си от периода, когато е възникнала най-ранната материална щета, за която съществува несигурност относно размера и графика на плащане на обезщетенията, но не е необходимо тя да се датира повече от десет години назад. Не е необходимо застрахователят да оповестява тази информация за щети, за които въпросът за несигурността относно размера и графика на плащанията на обезщетенията обикновено се разрешава в рамките на една година.
- г) информацията относно лихвения риск и кредитния риск, която се изисква съгласно IAS 32, ако застрахователните договори попадат в обхвата на IAS 32.
- д) информацията относно експозициите към лихвен или пазарен риск при внедрени деривативи, съдържащи се в основния договор, ако от застрахователя не се изисква или не извършва, оценка на внедрените деривативи по справедлива стойност.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

40. Преходните разпоредби в параграфи 41—45 се прилагат едновременно за образуване, което вече прилага IFRS, когато за първи път прилага настоящия IFRS и за образуване, което прилага IFRS за първи път.
41. Едно образуване прилага настоящия IFRS за едногодишни периоди, започвайки на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане. Ако едно образуване прилага настоящия IFRS за по-ранен период, то оповестява този факт.

Оповестяване

42. Не е необходимо образуването да прилага изискванията за оповестяване съгласно настоящия IFRS към сравнително информация, която се отнася за едногодишни периоди, започващи преди 1 януари 2005 г., с изключения на оповестяванията, изисквани съгласно параграф 37 буква а) и б) относно счетоводните политики и признатите активи, пасиви, приходи и разходи (и парични потоци, ако се използва директният метод).
43. Ако е практически неизпълнимо прилагането на определено изискване от параграфи 10—35 към сравнителна информация, която се отнася за едногодишни периоди, започващи преди 1 януари 2005 г., образуването оповестява този факт. Прилагането на теста за адекватност на пасивите (параграфи 15—19) към такава сравнителна информация може понякога да е практически неизпълнимо, но е малко вероятно да е практически неизпълнимо прилагането на други изисквания на параграфи 10—35 към такава сравнителна информация. IAS 8 обяснява термина „практически неизпълнимо“.

44. При прилагане на параграф 39, буква в)iii) не е необходимо едно образувание да оповестява информация относно еволюцията на щетите, възникнали повече от пет години преди края на първата финансова година в която то прилага настоящия IFRS. Освен това, ако е практически неизпълнимо, когато едно образувание за първи път прилага настоящия IFRS, да подготви информация относно еволюцията на щетите, възникнали преди началото на най-ранния период за който образуването представя пълна сравнителна информация, която изпълнява изискванията на настоящия IFRS, образуването оповестява този факт.

Прекласифициране на финансови активи

45. Когато даден застраховател променя своите счетоводни политики за застрахователни пасиви, на него му е позволено, но не е задължен, да прекласифицира някои или всички свои финансови активи „по справедлива цена чрез приход или разход“. Тази прекласификация е разрешена, ако застрахователят променя счетоводните си политики, когато за първи път прилага настоящия IFRS и извършва последваща промяна в политиката, разрешена с параграф 22. Прекласификацията е промяна в счетоводна политика и се прилага IAS 8.
-

ДОПЪЛНЕНИЕ А

Определения

Настоящото допълнение представлява неразделна част от IFRS.

Цедент	Държател на полица съгласно презастрахователен договор
Депозитен компонент	Договорен компонент, който не се отчита счетоводно като дериватив съгласно IAS 39 и би попаднал в обхвата на IAS 39, ако беше отделен инструмент.
Пряк застрахователен договор	Застрахователен договор , който не е презастрахователен договор .
Елемент на дискреционно участие	Договорно право за получаване, в допълнение на гарантирани облиги, на допълнителни облиги: а) които могат да бъдат значителна част от общите договорни облиги; б) сумата и времето за които по договор се определят от издателя; и в) които договорно се определят на базата на: i) изпълнението на определен пул от договори или определен тип договор; ii) реализирана и/или нереализирана възвръщаемост от инвестиция на определен пул от активи, държани от издателя; или iii) печалбата или загубата на компанията, фонд или друго образуване, което издава договора.
Справедлива стойност	Сумата за която даден актив може да бъде разменен, или да бъде уредено задължение, между информирани и желаещи страни в пряка сделка помежду им.
Финансов риск	Рискът от възможна бъдеща промяна на една или няколко от изброените величини: определения лихвен процент, цената на финансовия инструмент, цената на стоката, валутния курс, индекса на цените или тарифите, кредитния рейтинг или кредитния индекс, или друга променлива величина, при условие, за нефинансова променлива, че променливата не е точно определена за дадена страна по договора.
Гарантирани облиги	Плащания или други облиги, на които определен държател на полица или инвеститор има право, което не е предмет на лична преценка на издателя.
Гарантиран елемент	Задължение за плащане на гарантирани облиги , включени в договор, който съдържа елемент на дискреционно участие.
Застрахователен актив	Нетни договорни права на застраховател съгласно застрахователен договор .
Застрахователен договор	Договор, съгласно който едната страна (застрахователят) поема значителен застрахователен риск от другата страна (държателя на полица), ако определено несигурно бъдещо събитие (застрахователно събитие) повлияе неблагоприятно на държателя на полица. (Виж допълнение Б за насоки във връзка с това определение.)
Застрахователно задължение	Нетни договорни задължения на застраховател съгласно застрахователен договор .
Застрахователен риск	Риск, освен финансов риск , прехвърлен от държателя на договор на издателя.
Застрахователно събитие	Несигурно бъдещо събитие, което е покрито със застрахователен договор и създава застрахователен риск .

Застраховател	Страната, която има задължение по застрахователен договор да компенсира държателя на полица , ако възникне застрахователно събитие .
Тест за адекватност на задължението	Оценка на това дали преносната стойност на застрахователното задължение трябва да бъде увеличена (или преносната стойност на съответните отложени разходи по придобиване, или съответните нематериални активи намалени) на базата на преглед на бъдещите парични потоци.
Държател на полица	Страна, която има право на компенсация по застрахователен договор , ако е настъпило застрахователно събитие .
Презастрахователни активи	Нетни договорни права на цедент по презастрахователен договор .
Презастрахователен договор	Застрахователен договор , издаден от един застраховател (презастрахователя) за компенсиране на друг застраховател (цедента) за загуби по един или повече договори, издадени от цедента.
Презастраховател	Страната, която има задължение по презастрахователен договор да компенсира цедент , ако възникне застрахователно събитие .
Отделяне	Счетоводно отчитане на компонентите на договор все едно, че са отделни договори.

IFRS 4

ДОПЪЛНЕНИЕ Б

Определение за застрахователен договор

Настоящото допълнение представлява неразделна част от IFRS.

Б 1 Настоящото допълнение дава насоки относно определението за застрахователен договор в допълнение А. То разглежда следните въпроси:

- а) термина „несигурно бъдещо събитие“ (параграфи Б2—Б4);
- б) плащания в натура (параграфи Б5—Б7);
- в) застрахователен риск и други рискове (параграфи Б8—Б17);
- г) примери за застрахователни договори (параграфи Б18—Б12);
- д) значителен застрахователен риск (параграфи Б22—Б28);
- и
- е) промени в нивото на застрахователен риск (параграфи Б29 и Б30).

Несигурно бъдещо събитие

Б 2 Несигурността (или рискът) е същността на застрахователния договор. Най-малко по един от по-долу изброените пунктове съществува несигурност в началото на застрахователен договор:

- а) дали ще възникне *застрахователно събитие*;
- б) кога ще възникне то;
- или
- в) колко ще трябва да плати застрахователя, ако то възникне.

Б 3 В някои застрахователни договори застрахователното събитие е откриването на загуба по време на срока на действие на договора, дори ако загубата произтича от събитие, възникнало преди началото на договора. В други застрахователни договори застрахователното събитие е събитие, което възниква по време на срока на действие на договора, дори ако произтичащата от него загуба е открита след изтичане срока на договора.

Б 4 Някои застрахователни договори покриват събития, които вече са възникнали, но финансовият резултат от които е все още несигурен. Пример за това е презастрахователен договор, който осигурява прекия застраховател срещу неблагоприятно развитие на шетите, вече съобщени от държателите на полици. В такива договори застрахователното събитие е откриването на крайната стойност на тези щети.

Плащания в натура

Б 5 Някои застрахователни договори изискват или позволяват плащанията да бъдат извършвани в натура. Например, когато застрахователят директно върне откраднатата вещ вместо да обезщети държателя на полица. Такъв е случаят и, когато застраховател използва свои собствени болници и медицински персонал за предоставяне на медицински услуги, обхванати от договорите.

- Б 6 Някои договори за услуги с фиксирана такса, в които нивото на услугата зависи от несигурно събитие, отговарят на определението за застрахователен договор в настоящия IFRS, но не се регулират като застрахователни договори в някои страни. Един пример за това е договор за поддръжка в който доставчикът на услугата приема да извърши поправка на определено оборудване след неизправност. Фиксираната такса за услугата се основава на очаквания брой неизправности, но съществува несигурност дали определен уред ще се повреди. Неизправността на оборудването засяга неблагоприятно неговия собственик и договорът го компенсира (в натура, а не парично). Друг подобен пример е договор за аварийна сервизна служба за коли, в който доставчикът на услугата приема, срещу фиксирана годишна такса, да оказва пътна помощ или да изтегли колата до намиращ се наблизо гараж. Такъв договор би могъл да удовлетвори определението за застрахователен договор дори ако доставчикът на услугата не приема да извършва поправки или замяна на части.
- Б 7 Прилагането на IFRS към договорите описани в параграф Б6 е вероятно да се окаже по-трудно от прилагането на IFRS, които биха били приложими ако такива договори бяха извън обхвата на настоящия IFRS:
- а) Малко вероятно е да има материални задължения за неизправности и повреди, които вече са възникнали;
 - б) Ако се прилагаше IAS 18 *Приходи*, доставчикът на услугата би признал приходи, позовавайки се на етапа на изпълнение (при условията на други изрично посочени критерии). Този подход е приемлив и съгласно настоящия IFRS, който позволява доставчикът на услугата i) да продължи своите съществуващи счетоводни политики за тези договори освен ако те включват практики, забранени с параграф 14 и ii) да усъвършенства своите счетоводни политики, ако това е разрешено с параграфи 22—30.
 - в) Доставчикът на услугата отчита дали стойността на изпълнението на неговите договорни задължения за доставка на услуги надвишава получения авансово приход. За да направи това, той прилага теста за адекватност на пасивите, описан в параграфи 15—19 от настоящия IFRS. Ако настоящият IFRS не е бил прилаган към тези договори, доставчикът на услугата прилага IAS 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*, за да определи дали договорите са обременяващи.
 - г) За тези договори изискванията за оповестяване в настоящия IFRS е малко вероятно да увеличат значително оповестяванията, изисквани от други IFRS.

Разграничаване между застрахователен риск и други рискове

- Б 8 Определението за застрахователен договор се отнася до застрахователен риск, дефиниран от настоящия IFRS като риск, различен от финансов риск, прехвърлен от държателя на договор на издателя. Договор, който излага издателя на финансов риск без значителен застрахователен риск не е застрахователен договор.
- Б 9 Определението за финансов риск в допълнение А включва списък от финансови и нефинансови променливи. Този списък включва нефинансови променливи, които не са специфични за страна по договора, като загуби от индекса на земетресения в определен регион или температурен индекс в определен град. Той изключва нефинансови променливи, които са специфични за страна по договора, като възникване или невъзникване на пожар, който поврежда или разрушава актив на тази страна. Освен това рискът от промени в справедливата стойност на нефинансов актив не е финансов риск, ако справедливата стойност отразява не само промени в пазарните цени за такива активи (финансова променлива), но също и състоянието на специфичен нефинансов актив, притежаван от страна по договор (нефинансова променлива). Например, ако гарантиране на остатъчната стойност на определен автомобил излага гаранта на риска от промени във физическото състояние на автомобила, този риск е застрахователен риск, а не финансов риск.
- Б 10 Някои договори излагат издателя освен на значителен застрахователен риск и на финансов риск. Например, много животозастрахователни договори гарантират едновременно минимална норма на възвръщаемост на държателите на полици (създава се финансов риск) и обещават обезщетения при смърт, които понякога значително надвишават салдото по сметката на държателя на полицата (създава се застрахователен риск под формата на риск от смърт). Такива договори са застрахователни договори.

IFRS 4

- Б 11 Съгласно някои договори застрахователното събитие задейства плащането на сума обвързана с ценови индекс. Такива договори са застрахователни договори при условие, че плащането, което зависи от застрахователното събитие, може да бъде значително. Например, пожизнен ануитет обвързан с индекс на жизнения стандарт прехвърля застрахователен риск, тъй като плащането се задейства от несигурно събитие — преживяването на ануитанта. Обвързването с ценовия индекс е внедрен дериватив, но прехвърля също и застрахователен риск. Ако последващото прехвърляне на застрахователен риск е значително, внедреният дериватив отговаря на определението за застрахователен договор, като в този случай не е необходимо той да бъде отделен и оценяван по справедлива стойност (виж параграф 7 от настоящия IFRS).
- Б 12 Определението за застрахователен риск се отнася за риска, който застрахователят акцептира от държателя на полица. С други думи, застрахователен риск е съществуващ по-рано риск, прехвърлен от държателя на полица на застрахователя. Така нов риск, създаден от договора, не е застрахователен риск.
- Б 13 Определението за застрахователен договор се отнася за неблагоприятен ефект върху държателя на полица. Определението не ограничава плащането от застрахователя до сума равна на финансовото въздействие на неблагоприятното събитие. Например, определението не изключва покритие „ново за старо“, което в достатъчна степен компенсира държателя на полица, така че да му позволи да замени повредения стар актив с нов актив. Също така, определението не ограничава плащане по сключен животозастрахователен договор до финансовата загуба, понесена от близките на починалия, нито изключва възможността плащането на предварително определени суми да изрази количествено загубата, причинена от смърт или инцидент.
- Б 14 Някои договори изискват плащане ако възникне определено несигурно събитие, но не изискват като предварително условие за плащане неблагоприятен ефект върху държателя на полица. Такъв договор не е застрахователен договор дори ако държателят използва договора за намаляване на основната рискова експозиция. Например, ако държателят използва дериватив, за да хеджира основна нефинансова променлива, която е в корелация с парични потоци от активи на образуването, деривативът не е застрахователен договор тъй като плащането не зависи от това дали държателят е засегнат неблагоприятно от намаляване на паричните потоци от актива. Обратно, определението за застрахователен договор се отнася до несигурно събитие, за което неблагоприятен ефект върху държателя на полица е предварително договорно условие за плащане. Това предварително договорно условие не изисква от застрахователя да проверява дали събитието фактически е предизвикало неблагоприятен ефект, но разрешава на застрахователя да откаже плащане, ако той не е убеден, че събитието е предизвикало неблагоприятен ефект.
- Б 15 Риск от изтичане на срока (т.е. рискът, че насрещната страна ще прекрати договора по-рано или по-късно отколкото издателят е очаквал при определяне цената на договора) не е застрахователен риск, защото плащането към отсрещната страна не зависи от несигурно бъдещо събитие, което засяга неблагоприятно отсрещната страна. Също така, рискът от разходи (т.е. рискът от непредвидено увеличение на административните разходи, свързани с обслужване на договора, а не на разходите свързани със застрахователното събитие) не е застрахователен риск, тъй като непредвидено увеличение на разходите не засяга неблагоприятно отсрещната страна.
- Б 16 Следователно, договор, който излага издателя на риск от изтичане на срока или риск от разходи не е застрахователен договор, освен ако той излага издателя и на застрахователен риск. Ако издателят на този договор намали този риск като използва втори договор, за да прехвърли част от този риск на друга страна, вторият договор излага другата страна на застрахователен риск.
- Б 17 Издателят може да поеме значителен застрахователен риск от държателя на полица само ако издателят е образуване, отделно от държателя на полица. При взаимозастрахователно дружество, дружеството поема риск от всеки държател на полица и обединява този риск. Независимо, че държателите на полици носят този обединен риск колективно в качеството си на собственици, все пак дружеството е поело риска, който е същността на застрахователен договор.

Примери за застрахователни договори

- Б 18 По-долу са дадени примери за договори, които са застрахователни договори, ако прехвърлянето на застрахователен риск е значително:
- а) застраховка срещу кражба или повреда на имущество;
 - б) застраховка отговорност за продукт, професионална отговорност, гражданска отговорност или застраховка за правна защита;

- в) застраховка „Живот“ и предплатени схеми за погребение (независимо, че смъртта е неизбежна, несигурно е кога ще настъпи тя или, за някои видове животозастраховане, дали смъртта ще настъпи през периода, покрит от застраховката);
- г) пожизнен анюитет и пенсии (т.е. договори, които предвиждат компенсация за несигурно бъдещо събитие — оцеляване на анюитант или пенсионер — за подпомагане на анюитанта или пенсионера да поддържа определен стандарт на живот, който в противен случай би бил засегнат неблагоприятно с неговото или нейно оцеляване);
- д) покритие за увреждане и медицински услуги;
- е) договори за поръчителство, гаранции за вярност, гаранции за добро изпълнение и гаранции за участие в търг (т.е. договори, които предвиждат компенсация ако другата страна не успее да изпълни договорна задължение, например задължение да построи сграда);
- ж) кредитна застраховка, която предвижда да бъдат направени определени плащания, за да се компенсира държателя за загуба, която е претърпял, тъй като определен дебитор не е могъл да извърши плащане, дължимо съгласно първоначалните или променени условия на дългов инструмент. Тези договори могат да имат различна правна форма, например, финансова гаранция, акредитив, договор за неустойка при неизпълнение на кредитни задължения или застрахователен договор. Тези договори са извън обхвата на настоящия IFRS, ако образуването ги е сключило или задържало след прехвърляне към другата страна на финансови активи или финансови пасиви в обхвата на IAS 39 (виж параграф 4г);
- з) продуктови гаранции. Продуктови гаранции, издадени от другата страна за стоки, продадени от производител, дилър или търговец на дребно, са в обхвата на настоящия IFRS. Въпреки това, продуктите гаранции, издадени директно от производител, дилър или търговец на дребно, са извън неговия обхват тъй като са в обхвата на IAS 18 *Приходи* и IAS 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*;
- и) застраховка „Право на собственост“ (т.е. застраховка срещу откриване на недостатъци в правото на собственост върху земя, които не са били очевидни, когато е бил написан застрахователния договор). В такъв случай застрахователното събитие е откриването на недостатък в правото на собственост, не самият недостатък;
- й) помощ при пътуване (т.е. компенсация в пари или в натура на държатели на полици за загуби претърпени от тях по време на пътуване). Параграфи Б6 и Б7 разглеждат някои договори от този вид;
- к) катастрофични бонове, които осигуряват редуцирани плащания на главница, лихва или и двете, ако определено събитие неблагоприятно засегне издателя на бона (освен ако определеното събитие не създава значителен застрахователен риск, например, ако събитието е промяна в лихвен процент или валутен курс);
- л) застрахователни суопи и други договори, които изискват плащане на базата на промени в климатичните, геоложките или други физически променливи, които са специфични за страна по договора;
- м) презастрахователни договори.

Б 19 По-долу са дадени примери за договори, които не са застрахователни договори:

- а) инвестиционни договори, които имат правната форма на застрахователен договор, но не излагат издателя на значителен застрахователен риск, например, договори за застраховка „Живот“, в които издателят не носи никакъв значителен риск от смърт (таква договори представляват незастрахователни финансови инструменти или договори за услуги, виж параграфи Б20 и Б21);
- б) договори, които имат правната форма на застраховка, но връщат целия значителен застрахователен риск към държателя на полицата чрез неотменими и законови механизми, които регулират бъдещи плащания от държателя на полица като пряк резултат от застрахователни загуби, например, някои финансови презастрахователни договори (таква договори обикновено представляват незастрахователни финансови инструменти или договори за услуги, виж параграфи Б20 и Б21);

IFRS 4

- в) самоосигуряване, с други думи задържане на риск, който би могъл да бъде покрит със застраховка (няма застрахователен договор, тъй като няма споразумение с друга страна);
 - г) договори (като хазартни договори), които изискват плащане ако възникне определено несигурно бъдещо събитие, но не изискват, като предварително договорно условие за плащане, събитието да засяга неблагоприятно държателя на полицията. Това не изключва възможността предварително да се определи компенсация, която да изразява количествено загубата, причинена от определено събитие като смърт или инцидент (виж също параграф Б13);
 - д) деривативи, които излагат едната страна на финансов риск, тъй като изискват от тази страна да извърши плащане единствено на базата на промени в една или повече от определените величини: лихвен процент, цена на финансов инструмент, цена на стока, валутен курс, ценови или тарифен индекс, кредитен рейтинг или кредитен риск или друга променлива, при условие, в случай на нефинансова променлива, че променливата не е точно определена за страна по договора (виж IAS 39);
 - е) договор за финансова гаранция (или акредитив, договор за неустойка при неизпълнение на кредитни задължения или договор за застраховане на кредит), който изисква плащания дори ако държателят не е понесъл загуба след като дебиторът не е успял да извърши дължимите плащания (виж IAS 39);
 - ж) договори, които изискват плащане на базата на климатична, геоложка или друга физическа променлива, която не е специфична за страна по договора (описвани обикновено като деривативи на времето);
 - з) катастрофични бонове, които предвиждат плащания на главница, лихва или и двете, на базата на климатична, геоложка или друга физическа променлива, която не е специфична за страна по договора.
- Б 20 Ако договорите, описани в параграф Б19 създават финансови активи или финансови пасиви, те са в обхвата на IAS 39. Освен всичко друго, това означава, че страните по договора използват това, което понякога се нарича депозитно счетоводство, което включва следното:
- а) едната страна признава полученото възмездяване като финансов пасив, а не като приход;
 - б) другата страна признава изплатеното възмездяване като финансов актив, а не като разход.
- Б 21 Ако договорите, описани в Б19 не създават финансови активи или финансови пасиви, прилага се IAS 18. Съгласно IAS 18 приходите свързани с транзакция, включваща предоставяне на услуги, се признават с оглед на етапа на изпълнение на транзакцията, ако резултатът от транзакцията може да бъде оценен надеждно.

Значителен застрахователен риск

- Б 22 Един договор е застрахователен договор само ако той прехвърля значителен застрахователен риск. Параграфи Б8 — Б21 разглеждат застрахователен риск. Параграфите по-долу разглеждат преценката дали застрахователният риск е значителен.
- Б 23 Застрахователният риск е значителен ако, и само ако, застрахователно събитие може да накара застраховател да плати значителни допълнителни обезщетения при каквото и да е сценарий, с изключение на сценарии лишени от търговско съдържание (т.е. нямат видим ефект върху икономиката на транзакцията). Ако значителните допълнителни обезщетения са платими по сценарии, които имат търговско съдържание, условието в предишното изречение може да бъде изпълнено дори ако застрахователното събитие е малко вероятно да настъпи или дори ако очакваната (т.е. претеглена по вероятност) сегашна стойност на условните парични потоци е малка част от очакваната сегашна стойност на всички останали договорни парични потоци.

Б 24 Допълнителните облаги описани в параграф Б23 се отнасят за суми, които надвишават тези, които са дължими, ако не е възникнало застрахователно събитие (с изключение на сценарии лишени от търговско съдържание). Тези допълнителни суми включват разходи за обработка и оценка на искове, но изключват:

- а) загубата на възможността да се съберат такси от държателя на полица за бъдещи услуги. Например, по договор за застраховка „Живот“ свързана с инвестиционен фонд смъртта на държателя на полица означава, че застрахователят не може повече да извършва услуги по управление на инвестиции и да събира такса за това. Но икономическата загуба за застрахователя не отразява застрахователен риск, както и управител на взаимен фонд не поема застрахователен риск във връзка с възможна смърт на клиент. Следователно потенциалната загуба на такси от управление на бъдещи инвестиции няма отношение при изчисляването на количеството застрахователен риск, прехвърлен с договор;
- б) освобождаване, в случай на смърт, от такси, което би било направено при анулиране или откуп. Тъй като тези такси са следствие от договора, освобождаването от тях не компенсира държателя на полица за предишен риск. Следователно, те не са свързани с оценката на това колко застрахователен риск е прехвърлен с договор;
- в) плащане, зависещо от събитие, което не причинява значителна загуба на държателя на договора. Например, разгледайте договор, който изисква от застрахователя да плати един милион парични единици ако даден актив претърпи физическа повреда и причини на държателя незначителна икономическа загуба от една валутна единица. С този договор държателят прехвърля на застрахователя незначителен риск от загуба на една валутна единица. Същевременно, договорът създава незастрахователен риск, за който издателят трябва да плати 999 999 парични единици, ако възникне определеното събитие. Тъй като издателят не поема значителен застрахователен риск от държателя, този договор не е застрахователен договор;
- г) възможни презастрахователни обезщетения. Застрахователят ги отчита отделно.

Б 25 Застрахователят оценява значимостта на застрахователния риск договор по договор, а не като се позовава на съществеността на финансовите отчети (*). Така застрахователният риск може да бъде значителен дори ако съществува минимална вероятност от материални загуби за целия регистър от договори. Тази оценка договор по договор улеснява класифицирането на даден договор като застрахователен договор. Ако е известно, че относително хомогенен регистър от малки договори се състои от договори, от които всички прехвърлят застрахователен риск, не е необходимо застрахователят да проучва всеки договор в този регистър, за да идентифицира няколко недеривативни договора, които прехвърлят незначителен застрахователен риск.

Б 26 От параграфи Б23—Б25 следва, че ако по даден договор се изплаща обезщетение за смърт, надвишаващо сумата, платима при доживяване, договорът представлява застрахователен договор, освен ако допълнителното обезщетение за смърт е незначително (като се съди по договора, а не по целия регистър от договори). Както е отбелязано в параграф Б24б), освобождаването в случай на смърт от такси за анулиране или откуп не се включва в тази оценка ако това освобождаване не компенсира държателя на полица за предишен риск. По същия начин, анонитетен договор, по който се изплащат регулярни суми за остатъка от живота на държателя на полица, представлява застрахователен договор, освен ако съвкупните пожизнени плащания са незначителни.

Б 27 Параграф Б23 се занимава с допълнителните обезщетения. Тези допълнителни обезщетения биха могли да включват изискване за плащане на обезщетенията по-рано, ако застрахователното събитие възникне по-рано и плащането не е коригирано за стойността на парите във времето. Пример за това е безсрочната застраховка „Живот“ за фиксирана сума (с други думи, застраховка която предвижда фиксирано обезщетение при смърт, когато и да умре държателят на полица, без дата на валидност на покритието). Сигурно е, че държателят на полицата ще умре, но датата на смъртта е несигурна. Застрахователят понася загуба по тези индивидуални договори, по които държателите на полици умират рано, дори ако няма обща загуба в целия регистър от договори.

Б 28 Ако един застрахователен договор е разделен на депозитен компонент и на застрахователен компонент, значимостта на прехвърлянето на застрахователния риск се оценява по отношение на застрахователния компонент. Значимостта на застрахователен риск, прехвърлен чрез внедрен дериватив, се оценява по отношение на внедрения дериватив.

(*) За тази цел договорите, сключени едновременно с един контрагент (или договори, които са взаимнозависими в друго отношение) представляват един договор.

IFRS 4

Промени в нивото на застрахователен риск

- Б 29 Някои договори не прехвърлят никакъв застрахователен риск на издателя в началото, въпреки че прехвърлят застрахователен риск по-късно. Например, разгледайте договор, който предвижда точно определена възвръщаемост на инвестицията и включва опция за държателя на полицата да използва доходите от инвестицията на падежа, за да купи пожизнен анюитет по текущите анюитетни ставки, начислявани от застрахователя за други нови анюитанти, когато държател на полица използва опцията. Договорът не прехвърля застрахователен риск на издателя докато се упражнява опцията тъй като застрахователят е свободен да определя цената на анюитета на база, която отразява застрахователния риск, прехвърлен към застрахователя по това време. Ако договорът определя анюитетните ставки (или база за определяне на анюитетните вноски), договорът прехвърля застрахователен риск на издателя в началото.
- Б 30 Договор, който отговаря на изискванията за застрахователен договор остава застрахователен договор докато всички права и задължения се погасят или изтече срокът им.
-

ДОПЪЛНЕНИЕ В

IFRS 4

Изменения на други IFRS

Измененията в настоящото допълнение се прилагат за годишни периоди, започващи на 1 януари 2005 г. Ако едно **образуване** приеме настоящия IFRS за по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

Изменения на IAS 32 и IAS 39

- В 1 В IAS 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне* (преработен през 2003 г.), параграф 4, буква г) се преномерираща на 4, буква в). Параграф 4, буква в) се преномерираща на 4, буква г) и се изменя съгласно параграф В4.

Параграф 6 се заличава.

В края на параграф AG8 се добавя следното изречение:

Някои от тези условни права и задължения могат да бъдат застрахователни договори в обхвата на IFRS 4.

- В 2 В IAS 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване* (преработен през 2003 г.), параграф 2, буква д) се преномерираща като параграф 2, буква г). Параграф 2, буква г) се преномерираща като 2д) и се изменя съгласно параграф В5. Параграф AG4 се изменя, както следва:

AG4. Настоящият стандарт се прилага към финансовите активи и финансовите пасиви на застрахователи, освен права и задължения, които параграф 2, буква д) изключва, тъй като те възникват съгласно договори в обхвата на IFRS 4.

- В 3 Параграфи 4, буква д) от IAS 32 и 2, буква з) от IAS 39 съдържат изключения от обхвата за деривативи, базирани на климатични, геоложки или други физически променливи. Тези параграфи се заличават. В резултат на това такива деривативи са в обхвата на IAS 32 и IAS 39, освен ако отговарят на определението за застрахователен договор и са в обхвата на IFRS 4. Освен това параграф AG1 от IAS 39 се изменя, за да се чете както следва:

AG1. Някои договори изискват плащане на базата на климатични, геоложки и други физически променливи. (Тези, които се базират на климатични променливи понякога се наричат „деривативи на времето“.) Ако тези договори не са в обхвата на IFRS 4 *Застрахователни договори*, тогава са в обхвата на настоящия Стандарт.

- В 4 В IAS 32 се вмъква нова параграф 4, буква д). Вследствие на тази промяна и на промените, извършени с параграфи В1 и В3, и с IFRS 3 *Бизнес комбинации*, параграф 4, буква в)—д) гласи следното:

в) **договори за условно възмездяване при бизнес комбинация (виж IFRS 3 Бизнес комбинации). Това освобождаване се прилага само за придобивания;**

г) **застрахователни договори съгласно определението в IFRS 4 Застрахователни договори. Настоящият стандарт се прилага към деривативи, които са внедрени в застрахователни договори, ако IAS 39 изисква от образуването да ги отчита индивидуално.**

д) **финансови инструменти, които са в обхвата на IFRS 4 тъй като съдържат елемент на дискреционно участие. Издателят на тези инструменти е освободен от прилагането на параграфи 15—32 и AG25—AG35 от настоящия стандарт към тези елементи що се отнася до разликата между финансови пасиви и капиталови инструменти. Тези инструменти са предмет на всички останали изисквания от настоящия стандарт. Освен това настоящият стандарт се прилага към деривативи, които са внедрени в тези инструменти (виж IAS 39).**

Параграф 4, буква е), добавен от IFRS 2 *Плащане под формата на акции*, остава непроменена.

IFRS 4

В 5 В IAS 39, параграф 2, буква е) се заличава. След тази промяна и промените направени с параграфи В2 и В3, както и с IFRS 3 Бизнес комбинации, параграф 2, букви г)—ж) гласи следното:

- г) **финансови инструменти, емитирани от образуването, които отговарят на определението за капиталов инструмент в IAS 32 (включително опции и гаранции). Държателят на такива капиталови инструменти прилага настоящият стандарт към тези инструменти, освен ако те отговарят на изключението по буква а) по-горе;**
- д) **права и задължения по застрахователен договор съгласно IFRS 4** Застрахователни договори или по договор, който е в обхвата на IFRS 4 тъй като той съдържа елемент на дискреционно участие. Настоящият стандарт се прилага към дериватив, който е внедрен в такъв договор, ако деривативът сам по себе си не е договор в обхвата на IFRS 4 (виж параграфи 10—13 и допълнение А параграфи AG23—AG33). Освен това, ако един застрахователен договор е договор за финансова гаранция, сключен или задържан, след прехвърляне на друга страна на финансови активи или финансови пасиви в обхвата на настоящия стандарт, издателят прилага настоящия стандарт към договора (виж параграф 3 и допълнение А параграф AG4A);
- е) **договори за условно възмездяване при бизнес комбинация (виж IFRS 3 Бизнес комбинации).** Това освобождаване се прилага само за придобивания;
- ж) **договори между придобиващ и продавач при бизнес комбинация за покупка или продажба на придобиван на бъдеща дата.**

Параграф 2, букви и) и к) се преномерираща на 2, букви з) и и). Параграф 2, буква и) беше вмъкната с IFRS 2 Плащане под формата на акции.

Параграф 3 се заличава и се заменя с нова параграф 3 и се добавя параграф AG4A, както следва:

3. Някои договори за финансови гаранции изискват от издателя да извърши определени плащания, за да компенсира държателя за загуба, която понесе, защото длъжник не може да извърши плащане, когато е дължимо съгласно първоначалните или модифицирани условия на дългов инструмент. Ако това изискване прехвърля значителен риск към издателя, договорът представлява застрахователен договор съгласно IFRS 4 (виж параграф 2, буква д) и AG4A). Други договори за финансова гаранция изискват плащанията да бъдат извършвани в отговор на промени в определен лихвен процент, цена на финансов инструмент, цена на стока, валутен курс, ценови или тарифен индекс, или друга променлива, при условие, в случай на нефинансова променлива, че променливата не е специфична за страна по договора. Такива договори са в обхвата на настоящия стандарт.
- AG4A. Договорите за финансова гаранция могат да имат различни правни форми, като финансова гаранция, акредитив, договор за неустойка при неизпълнение на кредитни задължения или застрахователен договор. Тяхното счетоводно третиране не зависи от правната им форма. Примери за подходящо третиране (виж параграфи 2, буква д) и 3) са дадени по-долу както следва:
- а) Ако договорът не е застрахователен договор, съгласно IFRS 4, издателят прилага настоящия стандарт. Така, договор за финансова гаранция, който изисква плащания ако кредитният рейтинг на длъжника падне под определено ниво, е в обхвата на настоящия стандарт;
 - б) Ако издателят е сключил или задържал договора за финансова гаранция след прехвърляне на друга страна на финансови активи или финансови пасиви в обхвата на настоящия стандарт, издателят прилага настоящия стандарт;
 - в) Ако договорът представлява застрахователен договор съгласно IFRS 4, издателят прилага IFRS 4 освен ако се прилага буква б);
 - г) Ако издателят дава финансова гаранция във връзка с продажбата на стоки, издателят прилага IAS 18 при вземането на решение за това кога ще признае получения приход.

В 6 В IAS 39, параграф 9, изразът „друга променлива“ в определението за дериватив се заменя с изрза „друга променлива, при условие, за нефинансова променлива, че променливата не е точно определена за страна по договора“. Същата промяна е направена в параграф 10 от IAS 39. Към IAS 39 се добавя следния нов параграф AG12A:

AG12A. Определението за дериватив се отнася за нефинансови променливи, които не са специфични за страна по договора. Те включват индекс за загуби от земетресения в определен регион и температурен индекс в определен град. Нефинансовите променливи, специфични за страна по договора, включват възникването или невъзникването на пожар, който поврежда или унищожава актив на страна по договора. Промяната в справедливата стойност на нефинансов актив е специфична за собственика, ако справедливата стойност отразява не само промени в пазарните цени за такива активи (финансова променлива), но също и състоянието на притежавания специфичен нефинансов актив (нефинансова променлива). Например, ако гаранция за остатъчната стойност на определена кола излага гаранта на риск от промени във физическото състояние на колата, промяната на тази остатъчна стойност е специфична за собственика на колата.

В 7 В IAS 32 се вмъква следната нова параграф 91A, а в параграф 86 препратката към параграф 90 се разширява, за да включи параграф 91A:

91A. *Някои финансови активи и финансови пасиви съдържат елемент на дискреционно участие съгласно описанието в IFRS 4 Застрахователни договори. Ако едно образувание не може да оцени надеждно справедливата стойност на този елемент, предприятието оповестява този факт заедно с описание на договора, неговата преносна стойност, обяснение защо справедливата стойност не може да бъде оценена надеждно и, ако е възможно, диапазона от приблизителни оценки в рамките на който е много вероятно да се намира справедливата стойност.*

В параграф 49д) изразът „застрахователна полица“ се заменя с изрза „застрахователен договор“.

В 8 В IAS 39, параграф AG30 привежда примери за внедрени деривативи, за които се приема, че не са тясно свързани с основния договор, а параграф AG33 привежда примери за внедрени деривативи, за които се приема, че са тясно свързани с основния договор. Параграфи AG30, букви ж) и AG33, буква а), б) и г) се изменят като се вмъкват препратки към застрахователни договори както следва, а в параграф AG33 се добавят букви ж) и з):

AG30 ж) „Кол“ опция, „път“ опция или опция за предплащане, внедрена в основен дългов инструмент или основен застрахователен договор, не е тясно свързана с основния договор, освен ако цената на упражняване на опцията е приблизително равна, на всяка дата на упражняване, на амортизираната стойност на основния дългов инструмент или преносната стойност на основния застрахователен договор. От гледна точка на издателя на конвертируем дългов инструмент с внедрен елемент на „кол“ или „път“ опция, оценката за това дали „кол“ или „път“ опцията е тясно свързана с основния дългов инструмент се извършва преди отделянето на капиталовия елемент съгласно IAS 32.

AG33 а) Внедрен дериватив, в който основното е лихвен процент или индекс на лихвения процент, който може да промени сумата на лихвата, която иначе би била платена или получена по лихвоносен основен дългов инструмент или застрахователен договор, е тясно свързан с основния договор освен ако комбинираният договор може да бъде уреден по такъв начин, че държателят не би възстановил реално цялата си призната инвестиция, или внедреният дериватив би могъл най-малко да удвои първоначалната норма на възвращаемост на държателя по основния договор и би могъл да има за резултат норма на възвращаемост, която е най-малко два пъти по-висока от възможната пазарна възвращаемост за договор със същите условия като основния договор.

б) Внедрен „под“ или „таван“ на лихвения процент по дългов инструмент или застрахователен договор е тясно свързан с основния договор, при условие, че „таванът“ е равен на или е над пазарния лихвен процент, а „подът“ е равен на или е под пазарния лихвен процент, когато договорът е издаден, и „подът“ или „таванът“ не е финансиран със заемни средства по отношение на основния договор. По същия начин, провизиите включени в договор за покупка или продажба на актив (например, стока), които установяват „таван“ или „под“ на цената, която следва да бъде платена или получена за актива, са тясно свързани с основния договор, ако и „таванът“ и „подът“ са били „извън парите“ в началото и не са финансирани със заемни средства.

IFRS 4

- г) Внедрен чуждестранен дериватив в основен договор, който е застрахователен договор или не е финансов инструмент (например, договор за покупката или продажбата на нефинансова позиция, когато цената е деноминирана в чуждестранна валута), е тясно свързан с основния договор при условие, че не е финансиран със заемни средства, не съдържа опция и изисква плащанията да са деноминирани в една от следните валути:
 - i) функционалната парична единица на основна страна по този договор;
 - ii) валутата в която цената на съответната стока или услуга, която се придобива или доставя, обикновено се определя при търговски операции по света (например, долари на САЩ за транзакции със суров петрол);
 - или
 - iii) валута, която обикновено се използва в договори за покупка или продажба на нефинансови позиции в икономическото пространство в което се извършва транзакцията (например, относително стабилна и ликвидна валута, която обикновено се използва в местните или външнотърговски бизнес транзакции).
- ж) обвързан с единицата елемент, внедрен в основен финансов инструмент или основен застрахователен договор, е тясно свързан с основния инструмент или основния договор, ако плащанията деноминирани в единицата се оценяват по текущи стойности на единицата, които отразяват справедливите стойности на активите на фонда. Обвързан с единица елемент е договорно условие, което изисква плащанията да се деноминират в единици на вътрешен или външен инвестиционен фонд.
- з) Дериватив, внедрен в застрахователен договор, е тясно свързан с основния застрахователен договор, ако внедреният дериватив и основният застрахователен договор са така взаимнозависими, че образуването не може да оцени внедрения дериватив отделно (т.е. без да взема предвид основния договор).

Изменения на други IFRS

В 9 IAS 18 Приходи се изменя, както следва:

Параграф 6, буква в) се изменя, за да се чете, както следва:

- в) застрахователни договори в обхвата на IFRS 4 *Застрахователни договори*;

В 10 В IAS 19 *Доходи на работници и служители* следната бележка под линия се добавя към определението в параграф 7 за квалифицирана застрахователна полица, след първото появяване на думата „полица“:

(*) Квалифицираната застрахователна полица не е задължително застрахователен договор съгласно IFRS 4 *Застрахователни договори*.

В 11 В IAS 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*, параграфи 1, буква б) и 4 се заличават и се вмъква нова параграф 5, буква д), както следва:

- д) застрахователни договори (виж IFRS 4 *Застрахователни договори*). Въпреки това, настоящият стандарт се прилага за провизии, условни задължения и условни активи на застрахователя, освен тези произтичащи от негови условни задължения и права по застрахователни договори в обхвата на IFRS 4.

В параграф 2 (както е изменен през 2003 г. с IAS 39) последното изречение се заличава.

В 12 В IAS 40 *Инвестиционни имоти* (преработен през 2003 г.) се добавят параграфи 32А—32В и 75, буква е), iv), а в параграф 30 се включва препратка към параграф 32А както следва:

- 30. С изключенията по параграфи 32А и 34, образуването избира за своя счетоводна политика или модела на справедливата стойност съгласно параграфи 33—55, или модела на стойността на придобиване съгласно параграф 56 и прилага тази политика към всички свои инвестиционни имоти.

Инвестиционни имоти, свързани със задължения

IFRS 4

32 А. *Образуването може:*

- а) *да избере или модела на справедливата стойност, или модела на стойността на придобиване за всички инвестиционни имот за обезпечаване на задължения, които дават възвращаемост свързана пряко със справедливата стойност на, или доходите от, определени активи, включващи тези инвестиционни имоти;*

и

- б) *да избере или модела на справедливата стойност или модела на стойността на придобиване за всички останали инвестиционни имоти, независимо от избор, направен по буква а).*

32 Б. Някои застрахователи и други предприятия управляват вътрешен взаимен фонд за инвестиции, който емитира условни единици, като някои единици се държат от инвеститори в обвързани договори, а други — от образуването. Параграф 32А не позволява на образуването да оценява имотите държани от фонда отчасти по стойност на придобиване и отчасти по справедлива стойност.

32 В. Ако едно образуване избере различни модели за двете категории описани в параграф 32А, продажбите на инвестиционни имоти между пулове от активи оценени по различни модели, се признават по справедлива стойност, а акумулираната промяна в справедливата стойност се признава в печалби или загуби. Съответно, ако инвестиционен имот е продаден от пул, в който е използван моделът на справедлива стойност, в пул, в който е използван моделът на стойност на придобиване, справедливата стойност на имота на датата на продажбата става негова намерена (историческа) цена.

75 е) iv) *акумулираната промяна в справедливата стойност, призната в печалба или загуба след продажба на инвестиционен имот от пул от активи, в който се използва модела на стойност на придобиване, в пул в който се използва модела на справедлива стойност (виж параграф 32В).*

В 13 IFRS 1 Прилагане на международните стандарти за финансови отчети за първи път се изменя, както следва:

В параграф 12 позоваването на параграфи 13—25В се изменя, като се отнася до параграфи 13—25Г.

Параграф 13, букви ж) и з) се изменя и се добавя нова алинея и), както следва:

ж) класифициране на признати по-рано финансови инструменти (параграф 25А);

з) транзакции под формата на акции (параграфи 25Б и 25В);

и

и) застрахователни договори (параграф 25Г).

След параграф 25В, се добавят ново заглавие и нов параграф 25 Г, както следва:

Застрахователни договори

25 Г Прилаганият за първи път може да прилага преходните разпоредби на IFRS 4 *Застрахователни договори*. IFRS 4 ограничава промените в счетоводните политики за застрахователни договори, включително промените, извършени от прилагания за първи път.

IFRS 4

Параграф 36 А и предшестващото заглавие се изменят като се добавят позовавания на IFRS 4 както следва:

Освобождаване от изискването за преиздаване на сравнителна информация за IAS 39 и IFRS 4

- 36 А В своите първи финансови отчети по IFRS образувание, което прилага IFRS преди 1 януари 2006 г. представя сравнителна информация най-малко за една година, но не е необходимо тази сравнителна информация да спазва IAS 32, IAS 39 и IFRS 4. Образувание, което реши да представи сравнителна информация, която не съответства на IAS 32, IAS 39 и IFRS 4 през първата година на своя преход:
- а) прилага своите предишни общоприети счетоводни принципи (GAAP) за сравнителната информация към финансови инструменти в обхвата на IAS 32 и BCC 39 и към застрахователни договори в обхвата на IFRS 4;
 - б) оповестява този факт заедно с базата за изготвяне на тази информация;
- и
- в) оповестява характера на основните корекции, които биха довели до съвместимост на информацията с IAS 32, IAS 39 и IFRS 4. Не е необходимо образуванието на изразява количествено тези корекции. Образуванието третира всяка корекция между балансовия отчет на отчетната дата на сравнителния период (т.е. балансовият отчет, който включва сравнителна информация съгласно предишните общоприети счетоводни принципи) и балансовия отчет в началото на първия отчетен период по IFRS (т.е. първият период, който включва информация, която е съвместима с IAS 32, IAS 39 и IFRS 4) като произтичаща от промяна в счетоводната политика и предоставя оповестяванията, изисквани съгласно параграф 28, букви а)—д) и е) i) от IAS 8.

Параграф 28, буква е) i) се прилага само за суми представени в балансовия отчет на отчетната дата на сравнителния период.

Когато едно образувание решава да представи сравнителна информация, която не е съвместима с IAS 32, IAS 39 и IFRS 4, позоваването на „дата на прехода към IFRS“ означава, само за тези стандарти, начало на първия отчетен период по IFRS.

- В 14 SIC—27 *Оценка на съдържанието на сделките, свързани с правната форма на лизинги* (изменен с IAS 39) се изменя, както следва:

Параграф 7 се изменя, както следва:

7. Други задължения по споразумение, включително всякакви предоставени гаранции и поети задължения при предварително прекратяване, трябва да бъдат отчитани счетоводно съгласно IAS 37 или IAS 39, или IFRS 4, в зависимост от условията.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ 5

IFRS 5

Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности

СЪДЪРЖАНИЕ	Параграфи
Цел	1
Обхват	2—5
Класификация на дълготрайни активи (или групи за отписване) като държани за продажба	6—14
Дълготрайни активи, които следва да бъдат ликвидирани	13—14
Оценка на дълготрайни активи (или групи за отписване) класифицирани като държани за продажба	15—29
Оценка на дълготраен актив (или група за отписване)	15—19
Признаване и възстановяване на загуби от обезценка	20—25
Промени на план за продажба	26—29
Представяне и оповестяване	30—42
Представяне на преустановени дейности	31—36
Печалби или загуби отнасящи се до продължаваща дейност	37
Представяне на дълготраен актив или група за отписване, класифицирани като държани за продажба	38—40
Допълнително оповестяване	41—42
Преходни разпоредби	43
Дата на влизане в сила	44
Отменяне на IAS 35	45

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия IFRS е да специфицира счетоводното отчитане за активи държани за продажба, както и представянето и оповестяването на *преустановени дейности*. По-специално, IFRS изисква:

- а) активите, които отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба, да бъдат оценявани по по-ниската от преносната стойност и *справедливата стойност минус разходите за продажба*, и амортизацията на такива активи да се преустанови;

и

- б) активите, които отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба, да бъдат представяни отделно на лицевата страна на балансовия отчет и резултатите от преустановените дейности да бъдат представяни отделно в отчета за приходи и разходи.

IFRS 5

ОБХВАТ

2. Изискванията за класифициране и представяне съгласно настоящия IFRS се прилагат към всички признати дълготрайни активи (*) и към всички групи за отписване на дадено образувание. Изискванията за оценка съгласно настоящия IFRS се прилагат към всички признати дълготрайни активи и групи за отписване (съгласно параграф 4), с изключение на активите, изброени в параграф 5, които продължават да бъдат оценявани в съответствие с посочения стандарт.
3. Активи, класифицирани като дълготрайни активи съгласно IAS 1 *Представяне на финансовите отчети* (преработен през 2003 г.), не се прекласифицират като краткотрайни активи докато отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба в съответствие с настоящия IFRS. Активи от категория, която образуванието обикновено разглежда като дълготрайни, които са придобити изключително с цел препродажба, не се класифицират като краткотрайни, освен ако отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба съгласно настоящия IFRS.
4. Понякога едно образувание се освобождава от група активи, възможно с някои пряко свързани пасиви, едновременно с една транзакция. Такава група за отписване може да бъде група от обекти, генериращи парични потоци, един обект, генериращ парични потоци, или част от обект, генериращ парични потоци (**). Групата може да включва всякакви активи и пасиви на образуванието, включително краткотрайни активи, краткосрочни задължения и активи, изключени по параграф 5 от изискванията за оценка съгласно настоящия IFRS. Ако дълготраен актив в обхвата на изискванията за оценка съгласно настоящия IFRS е част от група за отписване, изискванията за оценка на настоящия IFRS се прилагат към групата като цяло, така че групата се оценява по по-ниската от нейната преносна стойност и справедливата стойност минус разходите за продажба. Изискванията за оценка на индивидуалните активи и пасиви в рамките на групата за отписване са определени в параграфи 18, 19 и 23.
5. Разпоредбите на настоящия IFRS (***), касаещи оценката, не се прилагат към следните активи, които са обхванати от изброените Стандарти като индивидуални активи или като част от група за отписване:
 - а) отсрочени данъчни активи (IAS 12 *Данъци върху дохода*);
 - б) активи, произтичащи от доходи на заети лица (IAS 19 *Доходи на заети лица*);
 - в) финансови активи в обхвата на IAS 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*;
 - г) дълготрайни активи, които се отчитат счетоводно в съответствие с модела на справедливата стойност в IAS 40 *Инвестиционни имоти*;
 - д) дълготрайни активи, които се оценяват по справедлива стойност минус приблизително оценените разходи за продажба съгласно IAS 41 *Селско стопанство*;
 - е) договорни права по застрахователни договори съгласно IFRS *Застрахователни договори*.

КЛАСИФИКАЦИЯ НА ДЪЛГОТРАЙНИ АКТИВИ (ИЛИ ГРУПИ ЗА ОТПИСВАНЕ) КАТО ДЪРЖАНИ ЗА ПРОДАЖБА

6. **Образуванието класифицира дълготраен актив (или група за отписване) като държан за продажба ако неговата преносна стойност се възстановява основно чрез продажба, а не чрез продължаваща употреба.**

(*) За активи, класифицирани в съответствие с представянето на ликвидността, дълготрайните активи са активи, които включват суми, които се очаква да бъдат възстановени повече от дванадесет месеца след датата на балансовия отчет. Параграф 3 се прилага за класифицирането на такива активи.

(**) Щом паричните потоци от актив или група активи се очаква да възникнат основно от продажба, а не от продължаваща употреба, те стават по-малко зависими от паричните потоци, възникващи от други активи, а групата за отписване, която е била част от обект, генериращ парични потоци, се превръща в отделен обект, генериращ парични потоци.

(***) Извън параграфи 18 и 19, които изискват въпросните активи да бъдат оценявани в съответствие с други приложими IFRS.

7. За тази цел активът (или групата за отписване) трябва да бъде на разположение за незабавна продажба в настоящото си състояние, предмет само на условията, които са общоприети и обичайни за продажби на такива активи (или групи за отписване), и неговата продажба трябва да бъде много вероятна.
8. За да бъде продажбата много вероятна, съответното ниво на управление трябва да бъде обвързано с план за продажба на актив (или група за отписване), като трябва да бъде иницирана и активна програма за намиране на купувач и изпълнение на плана. Освен това активът (или групата за отписване) трябва да бъдат активно предлагани на пазара за продажба по цена, която е разумна по отношение на неговата справедлива стойност. Също така продажбата трябва да отговаря на условията за признаване като завършена продажба в срок от една година от датата на класификацията, с изключение на разрешението по параграф 9, и действията, необходими за изпълнението на плана, трябва да показват, че е малко вероятно да бъдат направени значителни промени в плана или, че планът ще бъде оттеглен.
9. Събития или обстоятелства могат да удължат срока за извършване на продажбата над една година. Удължаването на срока необходим за извършване на продажбата не пречи активът (групата за отписване) да бъде класифициран като държан за продажба, ако закъснението е предизвикано от събития или обстоятелства извън контрола на образуванието и има достатъчно доказателства, че образуванието се придържа към своя план за продажба на актива (или група за отписване). Такъв е случаят, когато са удовлетворени критериите от допълнение Б.
10. Транзакциите по продажбите включват размяна на дълготрайни активи за други дълготрайни активи, когато размяната има търговско съдържание в съответствие с IAS 16 *Имущество, заводи и оборудване*.
11. Когато едно образувание придобива дълготраен актив (или група за отписване) изключително с цел последваща продажба, то класифицира дълготрайния актив (или група за отписване) като държан за продажба на датата на придобиване, само ако е удовлетворено изискването по параграф 8 (с изключение на разрешението по параграф 9) и е много вероятно някои от другите критерии по параграфи 7 и 8, които не са удовлетворени на тази дата, да бъдат удовлетворени в най-кратък срок след придобиването (обикновено в рамките на три месеца).
12. Ако критериите по параграфи 7 и 8 са удовлетворени след датата на балансовия отчет, образуванието не класифицира дълготрайния актив (или група за отписване) като държан за продажба в тези финансови отчети, които предстоят да бъдат издадени. Когато тези критерии са удовлетворени след датата на балансовия отчет, но преди оторизиране издаването на финансовите отчети, образуванието оповестява информацията, определена в параграф 41, букви а), б) и г) в бележките.

Дълготрайни активи, които следва да бъдат ликвидирани

13. Образуванието не класифицира като държан за продажба актив (или група за отписване), който предстои да бъде ликвидирен. Това е така защото неговата преносна стойност ще бъде възстановена предимно чрез продължаваща употреба. Ако групата за отписване, която следва да бъде ликвидирана, отговаря на критериите по параграф 32, букви а)–в), образуванието представя резултатите и паричните потоци на групата за отписване като преустановени дейности съгласно параграфи 33 и 34 на датата, на която използването и се преустановява. Дълготрайни активи (или групи за отписване), които следва да бъдат ликвидирани, включват дълготрайни активи (или групи за отписване), които следва да бъдат използвани до края на техния полезен живот и дълготрайни активи (или групи за отписване), които следва да бъдат закрити, а не продадени.
14. Образуванието не отчита счетоводно дълготраен актив, който временно е бил изваден от употреба сякаш е бил ликвидирен.

ОЦЕНКА НА ДЪЛГОТРАЙНИ АКТИВИ (ИЛИ ГРУПИ ЗА ОТПИСВАНЕ), КЛАСИФИЦИРАНИ КАТО ДЪРЖАНИ ЗА ПРОДАЖБА

Оценка на дълготраен актив (или група за отписване)

15. Едно образувание оценява дълготраен актив (или група за отписване), класифициран като държан за продажба, по по-ниската от неговата преносна стойност и справедлива стойност минус разходите за продажба.

IFRS 5

16. Ако наскоро придобит актив (или група за отписване) отговаря на критериите за класифициране като държан за продажба (виж параграф 11), прилагането на параграф 15 ще доведе до оценка на актива (или група за отписване) след първоначалното признаване по по-ниската от неговата преносна стойност, ако не е бил класифициран по този начин (например, стойност), и справедливата стойност минус разходите за продажба. Ако активът (или групата за отписване) е придобит като част от бизнес комбинация, той се оценява по справедлива стойност минус разходите за продажба.
17. Когато се очаква продажбата да бъде извършена след повече от една година, образуването оценява разходите за продажба по тяхната сегашна стойност. Всяко увеличение на сегашната стойност на разходите за продажба, което възниква с течение на времето, се представя в печалба или загуба като разход по финансирането.
18. Непосредствено преди първоначалната класификация на актива (или групата за отписване) като държан за продажба, преносните стойности на актива (или всички активи и пасиви в групата) се оценяват в съответствие с приложимите IFRS.
19. При последваща оценка на група за отписване преносните стойности на всички активи и пасиви, които не са в обхвата на изискванията за оценка по настоящия IFRS, но са включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба, се оценяват повторно в съответствие с приложимите IFRS преди справедливата стойност минус разходите за продажба на групата за отписване да бъде оценена повторно.

Признаване на загуби от обезценка и сторнирания

20. образуването признава загуба от обезценка за всяко първоначално или последващо намаление в отчетната стойност на актива (или групата за отписване) до справедливата стойност минус разходите за продажба, доколкото не е била призната в съответствие с параграф 19.
21. образуването признава печалба за всяко последващо увеличение в справедливата стойност минус разходите за продажба на актив, но не повече от акумулираната загуба от обезценка, която е била призната или съгласно настоящия IFRS, или преди това съгласно IAS 36 Обезценка на активи.
22. образуването признава печалба за всяко последващо увеличение в справедливата стойност минус разходите за продажба на група за отписване:
- а) доколкото тя не е била призната съгласно параграф 19;
- но
- б) но не над акумулираната загуба от обезценка, която е била призната или съгласно настоящия IFRS, или преди това съгласно IAS 36, върху дълготрайните активи, които са в обхвата на изискванията за оценка съгласно настоящия IFRS.
23. Загубата от обезценка (или всяка последваща печалба), призната за група за отписване, редуцира (или увеличава) преносната стойност на дълготрайните активи в групата, които са в обхвата на изискванията за оценяване съгласно настоящия IFRS, по реда на разпределяне определен в параграфи 104, букви а) и б) и 122 от IAS 36 (преработен през 2004 г.).
24. Печалба или загуба, непризнати преди към датата на продажбата на дълготраен актив (или група за отписване), се признават на датата на отписване. Изискванията за отписване са определени в:
- а) параграфи 67—72 от IAS 16 (преработен през 2003 г.) за имущество, заводи и оборудване,
- и
- б) параграфи 112—117 от IAS 38 Нематериални активи (преработен през 2004 г.) за нематериални активи.

25. образуването не амортизира дълготраен актив, когато е класифициран като държан за продажба или когато е част от група за отписване, класифицирана като държана за продажба. Лихви и други разходи, които могат да се отнесат към пасивите на група за отписване, класифицирана като държана за продажба, продължават да бъдат признавани.

Промени в плана за продажба

26. Ако едно образувание е класифицирало актив (или група за отписване) като държан за продажба, но критериите съгласно параграфи 7—9 вече не се удовлетворяват, образуванието прекратява класифицирането на активите (или групи за отписване) като държани за продажба.
27. Образуванието оценява дълготраен актив, чието класифициране като държан за продажба е прекратено (или е прекратено включването му в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) по по-ниската от:
- а) неговата преносна стойност преди активът (или групата за отписване) да бъде класифициран като държан за продажба, коригирана с амортизацията или преоценките, които биха били признати ако активът (групата за отписване) не е бил класифициран като държан за продажба,
 - и
 - б) неговата възстановима стойност на датата на последващото решение да не се продава (*).
28. Образуванието включва всяка необходима корекция в преносната стойност на дълготраен актив, който е престанал да бъде класифициран като държан за продажба, в приходите (**) от продължаваща дейност в периода в който критериите по параграфи 7—9 вече не се удовлетворяват. Образуванието представя корекцията в същата рубрика на отчета за приходи и разходи, използвана за представяне на печалба или загуба, ако има такава, призната в съответствие с параграф 37.
29. Ако едно образувание отстрани отделен актив или пасив от групата за отписване, класифицирана като държана за продажба, останалите активи и пасиви от групата за отписване, които трябва да бъдат продадени, продължават да бъдат оценявани като група само, ако групата отговаря на критериите по параграфи 7—9. С други думи, останалите дълготрайни активи от групата, които поотделно отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба, се оценяват поотделно по по-ниските от техните преносни стойности и справедливите стойности минус разходите за продажба на тази дата. Всички дълготрайни активи, които не отговарят на критериите престават да бъдат класифицирани като държани за продажба съгласно параграф 26.

ПРЕДСТАВЯНЕ И ОПОВЕСТЯВАНЕ

30. **Образуванието представя и оповестява информация, която дава възможност на потребителите на финансовите отчети да оценят финансовите резултати от преустановените дейности и продажби на дълготрайни активи (или групи за отписване).**

Представяне на преустановени дейности

31. *Компонентът* на образуванието включва операции и парични потоци, които могат да бъдат ясно разграничени, оперативни и за целите на финансовата отчетност, от останалото образувание. С други думи, компонент на образувание е обект, генериращ парични потоци или група обекти, генерираща парични потоци, докато са държани за употреба.
32. Преустановена дейност е компонент на образувание, който или е бил продаден, или е класифициран като държан за продажба,
- и
- а) представлява отделен важен вид дейност или географска зона на дейност,

(*) Ако дълготрайният актив е част от обект, генериращ парични потоци, неговата възстановима стойност е преносната стойност, която би била призната след разпределянето на всяка загуба от обезценка, възникваща от този обект, генериращ парични потоци, в съответствие с IAS 36.

(**) Освен ако активът представлява имущество, заводи и оборудване или нематериален актив, който е бил преоценен в съответствие с IAS 16 или IAS 38 преди да бъде класифициран като държан за продажба, като в този случай корекцията се третира като преоценъчно увеличение или намаление.

IFRS 5

- б) представлява част от отделен съгласуван план за продажба на отделен важен вид дейност на образуванието или географска зона на дейност

или

- в) представлява дъщерно образувание, придобито изключително с цел препродажба.

33. Образуванието оповестява:

- а) единична сума на лицевата страна на отчета за приходи и разходи, която представлява сбора от:

- i) печалбата или загубата след данъци от преустановени дейности

и

- ii) печалба или загуба след данъци, признати върху оценката по справедлива стойност минус разходи за продажба, или върху продажбата на активи или групи за отписване, представляващи преустановена дейност.

- б) анализ на единичната сума в буква а) в:

- i) приходи, разходи и печалба или загуба преди данъци на преустановени дейности;

- ii) свързания разход за данък върху доходите съгласно параграф 81, буква з) от IAS 12;

- iii) печалбата или загубата, признати върху оценката по справедлива стойност минус разходи за продажба, или върху продажбата на активи или групи за отписване, представляващи преустановена дейност;

и

- iv) свързания разход за данък върху доходите съгласно параграф 81, буква з) от IAS 12.

Анализът може да бъде представен в бележките или на лицевата страна на отчета за приходи и разходи. Ако е представен на лицевата страна на отчета за приходи и разходи, той се представя в раздела, отнасящ се до преустановени дейности, т.е. отделно от продължаваща дейност. Анализът не се изисква за групи за отписване, които са наскоро придобити дъщерни предприятия, които отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба след придобиване (виж параграф 11).

- в) нетните парични потоци, които могат да се отнесат към оперативните, инвестиционните и финансиращи дейности на преустановени дейности. Тези оповестявания могат да се представят или в бележките или на лицевата страна на финансовите отчети. Тези оповестявания не са необходими за групи за отписване, които са наскоро придобити дъщерни предприятия, които отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба след придобиване (виж параграф 11).

34. Образуванието представя отново оповестяванията по параграф 33 за предшестващи периоди, представени във финансовите отчети, така че оповестяванията да се отнасят до всички дейности, които са били преустановени към датата на балансовия отчет за последния представен период.

35. Корекции в текущия период по отношение на суми, представени по-рано в преустановени дейности, които са свързани пряко с освобождаването от преустановена дейност в предишен период, се класифицират отделно в преустановени дейности. Естеството и сумата на такива корекции се оповестяват. Следват примери за обстоятелствата при които могат да възникнат тези корекции:

- а) разрешаването на несигурностите, които възникват от условията на транзакцията по продажбата, например, разрешаване заедно с купувача на въпросите за корекциите на покупната цена и обезщетението.

- б) разрешаването на несигурностите, които възникват от и са пряко свързани с операциите на компонента преди неговата продажба, например, задължения по продуктови гаранции и гаранции за опазване на околната среда, задържани от продавача.
 - в) уреждането на задължения по схема за доходи на работници и служители, при условие, че уреждането е пряко свързано с транзакция по продажба.
36. Ако едно образувание прекрати класифицирането на компонент на образувание като държан за продажба, резултатите от операциите на компонента, представени по-рано в преустановени дейности съгласно параграфи 33—35, се прекласифицират и се включват в дохода от продължаващи дейности за целия представен период. Сумите за предшестващи периоди се описват като представени наново.

Печалби или загуби, отнасящи се до продължаващи дейности

37. Всяка печалба или загуба след последващата оценка на дълготраен актив (или група за отписване), класифициран като държан за продажба, който не отговаря на определението за преустановена дейност, се включва в печалбата или загубата от продължаващи дейности.

Представяне на дълготраен актив или група за отписване, класифицирани като държани за продажба

38. Образованието представя дълготраен актив, класифициран като държан за продажба, и активите на група за отписване, класифицирана като държана за продажба, отделно от други активи в балансовия отчет. Пасивите на група за отписване, класифицирана като държана за продажба, се представят отделно от други пасиви в балансовия отчет. Тези активи и пасиви не се компенсират и представят като една сума. Основните категории активи и пасиви, класифицирани като държани за продажба, се оповестяват отделно или на лицевата страна на балансовия отчет, или в бележките, с изключение на разрешенията по параграф 39. Образованието представя отделно всеки акумулиран приход или разход, признат пряко в капитала, който се отнася до дълготраен актив (или група за отписване), класифициран като държан за продажба.
39. Ако групата за отписване е наскоро придобито дъщерно дружество, което отговаря на критериите за класифициране като държано за продажба след придобиване (виж параграф 11), не се изисква оповестяване на основните категории активи и пасиви.
40. Образованието не прекласифицира или представя отново суми, представени за дълготрайни активи или за активи и пасиви на групи за отписване, класифицирани като държани за продажба, в балансовите отчети за предшестващи периоди, за да отрази класификацията в балансовия отчет за последния представен период.

Допълнителни оповестявания

41. Образованието оповестява следната информация в бележките в периода в който един дълготраен актив (или група за отписване) или е бил класифициран като държан за продажба, или продаден:
- а) описание на дълготрайния актив (или група за отписване);
 - б) описание на фактите и обстоятелствата на продажбата, или водещи до очаквана продажба, и очаквания начин и време на тази продажба;
 - в) печалбата или загубата, признати в съответствие с параграфи 20—22 и, ако не е представена отделно в лицевата страна на отчета за приходи и разходи, рубриката в отчета за приходи и разходи, която включва тази печалба или загуба;

IFRS 5

- г) ако е уместно, секторът в който дълготрайният актив (или група за отписване) е представена съгласно IAS 14 *Отчитане по сектори*.
42. Ако се прилага параграф 26 или параграф 29, образуването оповестява, през периода на вземането на решение за промяна на плана за продажба на дълготрайния актив (или групата за отписване), описание на фактите и обстоятелствата, водещи до решението и ефекта от решението върху резултатите от операциите за периода и всички представени предшествашки периоди.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

43. IFRS се прилага перспективно към дълготрайни активи (или групи за отписване), които отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба и дейности, които отговарят на критериите за класифициране като преустановени след датата на влизане в сила на IFRS. образуването може да прилага изискванията на IFRS към всички дълготрайни активи (или групи за отписване), които отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба и дейности, които отговарят на критериите за класифициране като преустановени след всяка дата преди датата на влизане в сила на IFRS при условие, че оценките и друга информация, необходими за прилагането на IFRS, са били получени по времето когато тези критерии първоначално са били удовлетворени.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

44. образуването прилага настоящия IFRS за годишни периоди, започващи от 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане. Ако едно образувание прилага IFRS за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

ОТМЕНЯНЕ НА IAS 35

45. Настоящият IFRS отменя IAS 35 *Преустановяване дейности*.
-

ДОПЪЛНЕНИЕ А

IFRS 5

Определения

Настоящото допълнение представлява неразделна част от IFRS.

обект, генериращ парични потоци	Най-малката разграничима група активи, която генерира парични постъпления, които до голяма степен са независими от паричните постъпления от други активи или групи активи.
компонент на образувание	Операции и парични потоци, които могат да бъдат ясно разграничени, оперативно и за целите на финансовата отчетност, от останалата част от образуванието.
разходи за продажба	Пределни разходи, пряко отнасящи се до продажбата на актив (или група за отписване), с изключение на финансови разходи и разход за данък върху доходите.
краткотраен актив	Актив, който удовлетворява някои от следните критерии: а) очаква се да бъде реализиран, или е предназначен за продажба или потребление, в хода на нормалния работен цикъл на образуванието; б) държан е основно за търгуване; в) очаква се да бъде реализиран в срок от дванадесет месеца след датата на балансовия отчет; или г) представлява пари или паричен еквивалент, освен ако има ограничение за размяната или използването му за уреждане на задължение за най-малко дванадесет месеца след датата на балансовия отчет.
преустановена дейност	Компонент на образувание, който е бил продаден или е бил класифициран като държан за продажба и: а) представлява отделно важно направление от дейността на образуванието или географска зона на дейности, б) представлява част от отделен съгласуван план за продажба на отделно важно направление от дейността на образуванието или географска зона на дейности, или в) представлява дъщерно дружество, придобито изключително с цел препродажба.
група за отписване	Група активи, които следва да бъдат ликвидирани, чрез продажба или по друг начин, заедно като група, с една единствена транзакция, и пасиви, свързани пряко с тези активи, които ще бъдат прехвърлени при транзакцията. Групата включва репутация, придобита в бизнес комбинация, ако групата представлява обект, генериращ парични потоци , към който е била разпределена репутацията съгласно изискванията на параграфи 80—87 от IAS 36 <i>Обезценка на активи</i> (преработен през 2004 г.) или ако е операция в рамките на такъв обект, генериращ парични потоци.
справедлива стойност	Сумата, за която може да бъде разменен един актив или уредено задължение, между информирани и желаещи страни в пряка сделка помежду им.
твърдо споразумение за покупка	Споразумение с несвързана страна, задължително за двете страни и обикновено законно, което а) определя всички важни условия, включително цената и графика на транзакциите, и б) включва възпираща клауза за неизпълнение, достатъчно значима, за да направи изпълнението много вероятно .

IFRS 5

много вероятно	Значително повече от вероятно .
дълготраен актив	Актив, който не отговаря на определението за краткотраен актив
вероятен	Много възможно.
възстановима сума	По-високата от справедливата стойност на актива минус разходите за продажба и неговата стойност в употреба .
стойност в употреба	Сегашната стойност на приблизително оценени бъдещи парични потоци, които се очаква да възникнат от продължаваща употреба на актив и от неговата продажба в края на полезния му живот.

ДОПЪЛНЕНИЕ Б

IFRS 5

Допълнение

Допълнението е неразделна част от IFRS.

УДЪЛЖАВАНЕ НА СРОКА НЕОБХОДИМ ЗА ЗАВЪРШВАНЕ НА ПРОДАЖБАТА

Б 1 Както беше отбелязано в параграф 9, удължаването на срока необходим за извършване на продажбата, не пречи активът (или групата за отписване) да бъде класифициран като държан за продажба, ако причина за забавянето са събития или обстоятелства извън контрола на образуванието и има достатъчно доказателства, че образуванието продължава да се придържа към своя план за продажба на актива (или групата за отписване). Следователно изключението от изискването за едногодишен срок се прилага в следните ситуации, при които възникват такива събития или обстоятелства:

- а) на датата, на която едно образувание се ангажира с план за продажба на дълготраен актив (или група за отписване), то логично очаква, че други (не купувача) ще поставят условия за прехвърлянето на актива (или групата за отписване), които ще удължат срока необходим за извършване на продажбата, и:
 - i) действия, необходими в отговор на тези условия, не могат да бъдат инициирани до постигането на твърд ангажимент за покупка,
 - и
 - ii) твърд ангажимент за покупка е много вероятен в рамките на една година.
- б) образувание постига твърд ангажимент за покупка и, в резултат на това, купувачът или други неочаквано поставят условия за прехвърлянето на дълготраен актив (или група за отписване) класифициран преди това като държан за продажба, които ще удължат срока, необходим за извършване на продажбата, и:
 - i) били са предприети своевременни действия в отговор на тези условия,
 - и
 - ii) очаква се благоприятно разрешаване на проблемите забавящи продажбата.
- в) по време на първоначалния едногодишен период възникват обстоятелства, които преди това са били считани за малко вероятни и в резултат на това дълготраен актив (или група за отписване), класифициран преди това като държан за продажба, не е продаден към края на този период, и
 - i) по време на първоначалния едногодишен период образуванието е предприело действия в отговор на промяната в обстоятелствата,
 - ii) дълготрайният актив (или група за отписване) активно се представя на пазара по цена, която е разумна като се има предвид промяната в обстоятелствата,
 - и
 - iii) удовлетворени са критериите по параграфи 7 и 8.

IFRS 5

ДОПЪЛНЕНИЕ В

Изменения на други IFRS

Измененията в настоящото допълнение се прилагат за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако едно образувание прилага настоящия IFRS за по-ранен период, настоящите изменения се прилагат за този по-ранен период.

В 1 IAS 1 *Представяне на финансовите отчети* (преработен през 2003 г.) се изменя, както следва:

Параграф 68 се изменя, както следва:

68. **Като минимум лицевата страна на балансовия отчет включва позиции, които представят следните суми, доколкото те не са представени в съответствие с параграф 68 А:**

а) ...

Добавя се параграф 68 А, както следва:

68 А. **Лицевата страна на балансовия отчет включва също и позиции, които представят следните суми:**

а) **общо активи, класифицирани като държани за продажба и активи, включени в групи за отписване, класифицирани като държани за продажба съгласно IFRS 5** Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности;

и

б) **пасиви включени в групи за отписване, класифицирани като държани за продажба съгласно IFRS 5.**

Параграф 81 се изменя, както следва:

81. **Като минимум лицевата страна на отчета за приходи и разходи включва позиции, които представят следните суми за периода:**

...

г) **данъчен разход;**

д) **отделна сума, състояща се от общата сума на i) печалба или загуба след данъци от преустановени дейности и ii) печалба или загуба след данъци, призната върху оценката по справедлива стойност минус разходи за продажба или върху отписването на активи или групи за отписване, представляващи преустановената дейност;**

и

е) **печалба или загуба.**

Параграф 87, буква д) се изменя, както следва:

д) **преустановени дейности;**

В 2 В IAS 10 *Събития след датата на баланса*, параграф 22, букви б) и в) се изменя, както следва:

б) **обявяване на план за преустановяване на дейност;**

- в) големи покупки на активи, класифициране на активи като държани за продажба съгласно IFRS 5 *Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности*, други отписвания на активи, или експроприране на важни активи от държавата;

В 3 IAS 14 *Отчитане по сектори* се изменя, както следва:

Параграф 52 се изменя, както следва:

52. **Образуването оповестява резултат на сектора за всеки отчетен сектор като представя резултата от продължаващи дейности отделно от резултата от преустановени дейности.**

Добавя се параграф 52А както следва:

- 52 А. **Образуването преизчислява резултатите на сектора в предшестващи периоди, представени във финансовите отчети, така че оповестяванията необходими по параграф 52 свързани с преустановени дейности да се отнасят за всички дейности, които са били класифицирани като преустановени към датата на балансовия отчет на последния представен период.**

Параграф 67 се изменя, както следва:

67. **Образуването представя обяснение на разликата между информацията оповестена за отчетни сектори и съвкупната информация в консолидираните или индивидуалните финансови отчети. При представяне на обяснението за разликата образуването равнява прихода на сектора към прихода на образуването от външни клиенти (включително оповестяване на сумата на прихода на образуването от външни клиенти невключен в нито един сектор); резултатът на сектора от продължаващи дейности се равнява към съпоставимата оценка на оперативната печалба или загуба на образуването от продължаващи дейности, както и към печалбата и загубата на образуването от продължаващи дейности; резултатите на сектора от преустановени дейности се равняват към печалбата или загубата на образуването от продължаващи дейности; активите на сектора ...**

В 4 IAS 16 *Имущество, заводи и оборудване*, както е преработен през 2003 г., се изменя, както следва:

Параграф 3 се изменя, както следва:

3. Стандартът не се прилага към:

- а) имущество, заводи и оборудване, класифицирани като държани за продажба в съответствие с IFRS 5 *Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности*;
- б) биологични активи ...;
- или
- в) права върху полезни изкопаеми ...

Въпреки това, настоящият стандарт се прилага за имущество, заводи и оборудване, използвани за разработване или поддържане на активите, описани в б) и в).

Параграф 55 се изменя както следва:

55. ... Амортизацията на един актив се прекратява на по-ранната от датата на която активът е класифициран като държан за продажба (или включен в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) в съответствие с IFRS 5, и датата, на която активът е отписан. Следователно амортизацията не се прекратява, когато активът стане неизползван или се оттегли от активна употреба освен ако този актив е изцяло амортизиран. Въпреки това, ...

IFRS 5

Параграф 73, буква д) ii) се изменя, както следва:

- (ii) **активи, класифицирани като държани за продажба или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба съгласно IFRS 5 и други излезли активи;**

Параграф 79, буква в) се изменя, както следва:

- в) преносната стойност на имущество, заводи и оборудване изтеглени от употреба и неклассифицирани като държани за продажба в съответствие с IFRS 5;

В 5 В IAS 17 Лизинги, както е преработен през 2003 г., се добавя параграф 41А, както следва:

- 41 А. Актив по договор за финансов лизинг, който е класифициран като държан за продажба (или включен в група за отписване, която е класифицирана като държана за продажба) съгласно IFRS 5 се отчита счетоводно в съответствие с този IFRS.

В 6 IAS 27 Консолидирани и индивидуални счетоводни отчети се изменя, както следва:

Параграф 12 се изменя, както следва:

12. **Консолидираните счетоводни отчети включват всички дъщерни дружествена образуванията лайка (*).**

Към параграф 12 се добавя бележка под линия както следва:

- (*) Ако след придобиване едно дъщерно дружество удовлетворява критериите за класифициране като държано за продажба съгласно IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности, то се отчита счетоводно съгласно този стандарт.

Параграфи 16—18 се заличават.

Параграф 37 се изменя, както следва:

37. **Когато се изготвят индивидуални счетоводни отчети, инвестициите в дъщерни предприятия, съвместно контролирани предприятия и асоциирани предприятия, които не са класифицирани като държани за продажба (или включени в група за отписване, която е класифицирана като държана за продажба) съгласно IFRS 5, също се отчитат счетоводно:**

- а) **по себестойност, или**
б) **в съответствие с IAS 39.**

Същото осчетоводяване се прилага за всяка категория инвестиции. Инвестиции в дъщерни образувания, съвместно контролирани предприятия и асоциирани предприятия, които са класифицирани като държани за продажба (или включени в група за отписване, която е класифицирана като държана за продажба) съгласно IFRS 5, се осчетоводяват съгласно с този IFRS.

Параграф 39 се изменя, както следва:

39. **Инвестиции в съвместно контролирани предприятия и асоциирани предприятия, които са осчетоводени съгласно IAS 39 в консолидираните счетоводни отчети, се осчетоводяват по същия начин в индивидуалните счетоводни отчети на инвеститора.**

Параграф 40, букви а) и б) се заличава.

В 7 IAS 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия* се изменя, както е описано по-долу.

Параграф 13 се изменя, както следва:

13. *Инвестиция в асоциирано образувание се осчетоводява като се използва метода на собствения капитал, с изключение, когато:*

- а) *инвестицията е класифицирана като държана за продажба съгласно IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности;*
- б) ...

Параграф 14 се изменя, както следва:

14. *Инвестициите, описани в параграф 13, буква а), се отчитат съгласно IFRS 5.*

Параграф 15 се изменя, така че след заличаване позоваването на IAS 22 *Бизнес комбинации*, извършено с IFRS 3 *Бизнес комбинации*, тя гласи следното:

15. Когато една инвестиция в асоциирано образувание, класифицирано преди това като държано за продажба, вече не отговаря на критериите за такова класифициране, тя се осчетоводява като се използва метода на собствения капитал от датата на неговото класифициране като държано за продажба. Счетоводните отчети за периодите след класифицирането му като държано за продажба се изменят съответно.

Параграф 16 се заличава.

Параграф 38 се изменя, както следва:

38. *... оповестява. Делът на инвеститора във всякакви преустановени дейности на такива асоциирани образувания също се оповестява отделно.*

В 8 IAS 31 *Дялове в съвместни предприятия* се изменя, както следва:

Параграф 2, буква а) се изменя, както следва:

а) *делът се класифицира като държан за продажба в съответствие с IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности;*

Параграф 42 се изменя, както следва:

42. *Дяловете в съвместно контролирани образувания, които са класифицирани като държани за продажба съгласно IFRS 5 се осчетоводяват в съответствие с този IFRS.*

Параграф 43 се изменя така, че след заличаване позоваването на IAS 22 *Бизнес комбинации*, извършено с IFRS 3, гласи следното:

43. Когато дял в съвместно контролирано образувание, класифицирано по-рано като държано за продажба, вече не отговаря на критериите за такова класифициране, тя се осчетоводява като се използва метода на пропорционалната консолидация или метода на собствения капитал от датата на неговото класифициране като държано за продажба. Счетоводните отчети за периодите след класифицирането му като държано за продажба се изменят съответно.

Параграф 44 се заличава.

IFRS 5

В 9 IAS 39 Обезценка на активи (издаден през 1998 г.) се изменя, както следва:

Параграф 1 се изменя, както следва:

1. **Настоящият стандарт се прилага при осчетоводяване обезценката на всички активи, освен:**

а) ...

е) ... (виж IAS 40 Инвестиционни имоти);

ж) ... (виж IAS 41 Селско стопанство);

и

з) **дълготрайни активи (или групи за отписване), класифицирани като държани за продажба в съответствие с IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности.**

Параграф 2 се изменя, както следва:

2. Настоящият стандарт не се прилага за материални запаси, активи, произтичащи от договори за строителство, активи по отсрочени данъци, активи, произтичащи от доходи на заети лица или активи, класифицирани като държани за продажба (или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба), тъй като съществуващите стандарти, приложими към тези активи, вече съдържат определени изисквания за признаване и оценка на тези активи.

В параграф 5 определението за обект, генериращ парични потоци, се изменя, както следва:

Обект, генериращ парични потоци, е най-малката разграничима група активи, която генерира парични постъпления, които до голяма степен са независими от паричните постъпления от други активи или групи активи.

Към последното изречение от параграф 9, буква е) се добавя следната бележка под линия:

(*) Когато един актив отговаря на критериите за класифициране като държан за продажба (или е включен в група за отписване, класифицирана като държана за продажба), той се изключва от обхвата на IAS 36 и се отчита съгласно IFRS 5.

В 10 IAS 36 Обезценка на активи (преработен през 2004 г.) се изменя, както следва:

Всички позовавания на „нетна продажна цена“ се заменят със „справедлива стойност минус стойност на продажба“.

Параграф 2 се изменя, както следва:

2. **Настоящият стандарт се прилага при осчетоводяването на всички активи, освен:**

а) ...

и) **дълготрайни активи (или групи за отписване), класифицирани като държани за продажба съгласно IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности.**

Параграф 3 се изменя, както следва:

3. Настоящият стандарт не се прилага към материални запаси, активи, произтичащи от договори за строителство, активи по отсрочени данъци, активи, произтичащи от доходи на работници и служители или активи, класифицирани като държани за продажба (или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба), тъй като съществуващите стандарти, приложими към тези активи, вече съдържат определени изисквания за признаване и оценка на тези активи.

В параграф 6 определението за обект, генериращ парични потоци, се изменя, както следва:

Обект, генериращ парични потоци, е най-малката разграничена група активи, която генерира парични постъпления, които до голяма степен са независими от паричните постъпления от други активи или групи активи.

Към последното изречение от параграф 12, буква е) се добавя следната бележка под линия:

- (*) Когато един актив отговаря на критериите за класифициране като държан за продажба (или е включен в група за отписване, класифицирана като държана за продажба), той се изключва от обхвата на стандарта и се отчита съгласно IFRS 5.

В 11 В IAS 37 Провизии, условни задължения и условни активи, параграф 9 се изменя, както следва:

9. Настоящият стандарт се прилага за провизии за реструктуриране (включително преустановени дейности). Когато едно реструктуриране отговаря на определението за преустановена дейност, могат да бъдат изисквани допълнителни оповестявания от IFRS 5 *Дълготрайни активи, държани за продажба и преустановени дейности*.

В 12 IAS 38 Нематериални активи (издаден през 1998 г.) (*) се изменя, както следва:

Параграф 2 се изменя, както следва:

2. ... Например, настоящият стандарт не се прилага за:

а) ...

д) ...;

е) ... и оценка);

и

ж) дълготрайни нематериални активи, класифицирани като държани за продажба (или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) съгласно IFRS 5 *Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности*.

Параграф 79 се изменя, както следва:

79. ... Амортизацията се прекратява на по-ранната от датата на която активът е класифициран като държан за продажба (или е включен в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) съгласно IFRS 5 *Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности и датата, на която активът е отписан*.

Параграф 106 се изменя, за да се чете, както следва:

106. Амортизацията не се прекратява, когато нематериалният актив вече не се използва, освен ако активът е бил напълно амортизиран или е класифициран като държан за продажба (или включен в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) в съответствие с IFRS 5.

(*) Изменен с IAS 16 през 2003 г.

IFRS 5

Параграф 107, буква д) ii) се изменя, както следва:

- ii) активи, класифицирани като държани за продажба или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба, в съответствие с IFRS 5 и други излезли активи;

В 13 IAS 38 *Нематериални активи* (преработен през 2004 г.) се изменя, както следва:

Параграф 3 се изменя, за да се чете както следва:

- 3. ... Например, настоящият стандарт не се прилага за:
 - а) ...
 - з) дълготрайни материални активи, класифицирани като държани за продажба (или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) съгласно IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности.

Параграф 97 се изменя, както следва:

- 97. ... *Амортизацията се прекратява на по-ранната от датата на която активът е класифициран като държан за продажба (или е включен в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) съгласно IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности и датата, на която активът е отписан ...*

Параграф 117 се изменя, както следва:

- 117. Амортизацията на нематериален актив с ограничен полезен живот не се прекратява, когато нематериалният актив вече не се използва, освен ако активът е бил напълно амортизиран или е класифициран като държан за продажба (или включен в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) в съответствие с IFRS 5.

Параграф 118, буква д) ii) се изменя, както следва:

- ii) активи, класифицирани като държани за продажба или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба в съответствие с IFRS 5 и други излезли активи;

В 14 IAS 40 *Инвестиционни илоти*, както е преработен през 2004 г., се изменя, както следва:

Параграф 9, буква а) се изменя, както следва:

- а) имущество, предназначени за продажба в рамките на обичайната икономическа дейност ...

Параграф 56 се изменя, както следва:

- 56. *След първоначалното признаване образуване, което избира модела на стойността на придобиване, оценява всички свои инвестиционни илоти в съответствие с изискванията за този модел на IAS 16, а не тези, които отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба (или са включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) в съответствие с IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности. Инвестиционни илоти, които отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба (или са включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) се оценяват в съответствие с IFRS 5.*

Параграф 76, буква в) се изменя, за да се чете, както следва:

- в) *активи, класифицирани като държани за продажба или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба в съответствие с IFRS 5 и други излезли активи;*

Параграф 79, буква г) iii) се изменя, както следва:

- iii) **активи, класифицирани като държани за продажба или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба в съответствие с IFRS 5 и други излезли активи;**

В 15 IAS 41 Селско стопанство се изменя, както следва:

Параграф 30 се изменя, за да се чете, както следва:

30. **Съществува презумпция, че справедливата стойност на биологичен актив може да бъде надеждно оценена. Но тази презумпция може да бъде опровергана само при първоначално признаване на биологичен актив, за който не съществуват пазарно определени цени или стойности и за който алтернативните изчисления на справедливата стойност се приемат за явно ненадеждни. В такъв случай този биологичен актив се оценява по неговата себестойност намалена с всяка натрупана амортизация и всички акумулирани загуби от обезценка. Когато справедливата стойност на такъв биологичен актив стане надеждно оценена, образуването я оценява по неговата справедлива стойност намалена с приблизително оценените разходи по продажбата. Когато дълготраен биологичен актив отговаря на критериите за класифициране като държан за продажба (или е включен в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) в съответствие с IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности, предполага се, че справедливата стойност може да бъде надеждно оценена.**

Параграф 50 в) се изменя, за да се чете както следва:

- в) **намаления поради продажби и биологични активи класифицирани като държани за продажба (или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) в съответствие с IFRS 5;**

В 16 IFRS 1 Прилагане на международните стандарти за финансови отчети за първи път се изменя, както следва:

Параграф 12, буква б) се изменя, за да се чете, както следва:

- б) параграфи 26—34Б забраняват прилагането със задна дата на някои аспекти от други IFRS.

Параграф 26 се изменя, за да се чете, както следва:

26. Настоящият IFRS забранява ретроспективното прилагане на някои аспекти от IFRS, отнасящи се до:

- а) ...
- б) хеджиращо отчетане (параграфи 28—30);
- в) приблизителни оценки (параграфи 31—34);

и

- г) активи, класифицирани като държани за продажба, и преустановени дейности.

Добавя се параграф 34А, както следва:

- 34А. IFRS 5 изисква да бъде прилаган перспективно към дълготрайни активи (или групи за отписване), които отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба и дейности, които отговарят на критериите за класифициране като преустановени след датата на влизане в сила на IFRS. IFRS 5 позволява на образуването да прилага изискванията на IFRS към всички дълготрайни активи (или групи за продажба), които отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба и дейности, които отговарят на критериите за класифициране като преустановени след всяка дата преди датата на влизане в сила на IFRS при условие, че оценките и друга информация необходими за прилагането на IFRS са били получени по времето, когато тези критерии първоначално са били удовлетворени.

IFRS 5

Добавя се параграф 34Б както следва:

- 34Б. Образуване, което е преминало към IFRS преди 1 януари 2005 г., прилага преходните разпоредби на IFRS 5. образуване, което е преминало към IFRS на или след 1 януари 2005 г., прилага IFRS 5 със задна дата.

В 17 IFRS 3 *Бизнес комбинации* се изменя, както е описано по-долу:

Параграф 36 се изменя, за да се чете, както следва:

36. **Придобиващият, на датата на придобиване, разпределя стойността на бизнес комбинацията като признава разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания, които отговарят на критериите за разпознаване в параграф 37, по тяхната справедлива стойност на тази дата, с изключение на дълготрайните активи (или групите за отписване), които се класифицират като държани за продажба съгласно IFRS 5 *Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности*, които се признават по справедлива стойност минус разходите за продажба. Всяка разлика ...**

Параграф 75, букви б) и г) се изменя, както следва:

- б) допълнителна репутация призната през периода с изключение на репутация, включена в група за отписване, която, след придобиване, отговаря на критериите за класифициране като държана за продажба съгласно IFRS 5;
- г) репутация включена в група за отписване, класифицирана като държана за продажба съгласно IFRS 5 и репутация, отписана през периода без преди това да е била включена в група за отписване, класифицирана като държана за продажба;

В 18 В *Международните стандарти за финансови отчети*, включително Международните счетоводни стандарти и тълкувания, приложими на 31 март 2004 г., позоваванията на „преустановявани дейности“ се изменят на „преустановени дейности“.

Обезценка на активи

СЪДЪРЖАНИЕ	Параграфи
Цел	1
Обхват	2—5
Определения	6
Определяне на актив, който може да бъде обезценен	7—17
Оценяване на възстановима стойност	18—57
Оценяване на възстановима стойност на нематериален актив с неопределен полезен живот	24
Справедлива стойност минус разходи за продажба	25—29
Стойност в употреба	30—57
Основа за изчисляване на бъдещи парични потоци	33—38
Състав на оценките на бъдещи парични потоци	39—53
Бъдещи парични потоци в чуждестранна валута	54
Дисконтов процент	55—57
Признаване и оценяване на загуба от обезценка	58—64
Обекти, генериращи парични потоци и репутация	65—108
Идентифициране на обекта, генериращ парични потоци, към който принадлежи активът	66—73
Възстановима стойност и преносна стойност на обект, генериращ парични потоци	74 — 103
Репутация	80—99
Разпределяне на репутация към обекти, генериращи парични потоци	80—87
Тестване на обекти, генериращи парични потоци, с репутация за обезценка	88—90
Малцинствено участие	91—95
График за тестове за обезценка	96—99
Корпоративни активи	100—103
Загуба от обезценка за обект, генериращ парични потоци	104—108
Възстановяване на загуба от обезценка	109—125
Възстановяване на загуба от обезценка на индивидуален актив	117—121
Възстановяване на загуба от обезценка на обект, генериращ парични потоци	122—123
Възстановяване на загуба от обезценка на репутация	124—125

IAS 36

	Параграфи
Оповестяване	126—137
Изчисления за оценяване на възстановими стойности на обекти, генериращи парични потоци, съдържащи репутация или нематериални активи с неопределен полезен живот	134—137
Преходни разпоредби и дата на влизане в сила	138—140
Отменяне на IAS 36 (издаден през 1998 г.)	141

Настоящият преработен стандарт отменя IAS 36 (1998 г.) *Обезценка на активи* и следва да бъде прилаган:

- а) при придобиване на репутация и нематериални активи, придобити в бизнес комбинации, за които датата на споразумението е на или след 31 март 2004 г.;
- б) към всички други активи за едногодишни периоди, започващи на или след 31 март 2004 г.

Насърчава се по-ранното прилагане.

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да определи процедурите, които едно образувание прилага, за да гарантира, че неговите активи се отчитат по стойност не по-висока от тяхната възстановима стойност. Даден актив се отчита по по-висока от възстановимата му стойност ако неговата преносна стойност надвишава стойността, която може да бъде възстановена чрез използване или продажба на актива. В такъв случай активът се описва като обезценен и стандартът изисква образуванието да признае загуба от обезценка. Стандартът определя също и кога едно образувание трябва да възстанови загубата от обезценка, и препоръчва оповестявания.

ОБХВАТ

2. *Настоящият стандарт се прилага при отчитане обезценката на всички активи, освен:*

- а) *стоково-материални запаси (виж IAS 2 Стоково-материални запаси);*
- б) *активи, произтичащи от договори за строителство (виж IAS 11 Договори за строителство);*
- в) *активи по отсрочени данъци (виж IAS 12 Данъци върху дохода);*
- г) *активи, произтичащи от доходи на работници и служители (виж IAS 19 Доходи на работници и служители);*
- д) *финансови активи, които са в обхвата на IAS 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване;*
- е) *инвестиционни имоти, които се оценяват по справедлива стойност (виж IAS 40 Инвестиционни имоти);*
- ж) *биологични активи, отнасящи се до земеделска дейност, които се оценяват по справедлива стойност намалена с разходите по продажба (виж IAS 41 Селско стопанство);*

- з) *отложени разходи по придобиване, и нематериални активи, произтичащи от договорни права на застраховател съгласно застрахователни договори в обхвата на IFRS 4 Застрахователни договори;*

и

- и) *дълготрайни активи (или групи за отписване), класифицирани като държани за продажба в съответствие с IFRS 5 Дълготрайни активи, държани за продажба и преустановени дейности.*

3. Настоящият стандарт не се прилага за стоково-материални запаси, активи, произтичащи от договори за строителство, активи по отсрочени данъци, активи, произтичащи от доходи на работници и служители или активи, класифицирани като държани за продажба (или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) тъй като съществуващите стандарти, приложими към тези активи съдържат изисквания за признаване и оценяване на тези активи.

4. Настоящият стандарт се прилага за финансови активи, класифицирани като:

- а) дъщерни дружества съгласно IAS 27 Консолидирани и индивидуални счетоводни отчети;

- б) асоциирани образувания съгласно IAS 28 Инвестиции в асоциирани образувания;

и

- в) съвместни предприятия съгласно IAS 31 Инвестиции в смесени предприятия.

За обезценка на други финансови активи виж IAS 39.

5. Настоящият стандарт не се прилага към финансови активи в обхвата на IAS 39, инвестиционни имоти, оценени по справедлива стойност в съответствие с IAS 40, или биологични активи, отнасящи се до земеделска дейност, оценени по справедлива стойност намалена с разходите по продажбата съгласно IAS 41. Настоящият стандарт, обаче, се прилага към активи, които се отчитат по преоценена стойност (т.е. справедлива стойност) в съответствие с други стандарти, например, моделът за преоценка в IAS 16 Илустрация, заводи и оборудване. Дали преоценен актив може да бъде обезценен зависи от базата, използвана за определяне на справедливата стойност:

- а) ако справедливата стойност на актива е неговата пазарна стойност, единствената разлика между справедливата стойност на актива и неговата пазарна стойност, намалена с разходите за продажба, са преките пределни разходи по ликвидация на актива:

- i) ако разходите по ликвидацията са несъществени, възстановимата стойност на преоценения актив е непременно близка до, или по-висока от неговата преоценена стойност (т.е. справедлива стойност). В такъв случай след като са били приложени изискванията за преоценка, малко вероятно е преоцененият актив да се обезцени и не е необходимо възстановимата стойност да бъде изчислявана.

- ii) ако разходите по ликвидацията не са несъществени, справедливата стойност, намалена с разходите по продажбата на преоценения актив, е непременно по-ниска от неговата справедлива стойност. Следователно преоцененият актив ще бъде обезценен, ако неговата стойност в употреба е по-ниска от неговата преоценена стойност (т.е. справедлива стойност). В такъв случай, след като са били изпълнени изискванията за преоценка, образуването прилага настоящия стандарт, за да определи дали активът може да бъде обезценен.

- б) ако справедливата стойност на актива е определена на база, различна от неговата пазарна стойност, неговата преоценена стойност (т.е. справедлива стойност) може да бъде по-висока или по-ниска от неговата възстановима стойност. Следователно, след като са били приложени изискванията за преоценка, образуването прилага настоящия стандарт, за да определи дали активът може да бъде обезценен.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

6. Термините по-долу се използват в настоящия стандарт със значение:

Активен пазар е пазар, на който съществуват следните условия:

- a) *търгуваните на пазара единици са хомогенни;*
- b) *желаещи купувачи и продавачи могат да се намерят по всяко време;*

и

- v) *цените са достояние на обществеността.*

Датата на споразумението за бизнес комбинация е датата, на която е постигнато реално споразумение между комбиниращите се страни, и при регистрирани на борсата предприятия — публично обявено. При враждебно поглъщане, най-ранната дата, на която е постигнато реално споразумение между комбиниращите се страни е датата, на която собствениците на придобивания са приели предложението на придобиващия за получаване на контрол върху придобивания.

Преносна стойност е стойността, по която един актив се признава след приспадане на цялата акумулирана амортизация и акумулираните загуби от обезценката му.

Обект, генериращ парични потоци е най-малката разграничена група активи, която генерира парични постъпления, които до голяма степен са независими от паричните постъпления от други активи или групи активи.

Корпоративни активи са активи, с изключение на репутация, които допринасят за генерирането на бъдещи парични потоци както от разглежданите обекти, генериращи парични потоци, така и от други обекти, генериращи парични потоци.

Разходи за ликвидация са пределни разходи, които могат да бъдат пряко отнесени към ликвидирането на актив или обект, генериращ парични потоци, с изключение на финансовите разходи и разходите за подоходни данъци.

Амортизируема стойност е стойността на актива, или друга сума заместител на стойността във финансовите отчети, намалена с неговата остатъчна стойност.

Амортизация (обезценяване) е систематичното разпределение на амортизируемата стойност на актив по време на полезния му живот ().*

Справедлива стойност, намалена с разходите за продажба, е сумата, която може да бъде получена от продажбата на актив или обект, генериращ парични потоци, в пряка сделка между информирани и желаещи страни в пряка сделка по тежестта и, намалена с разходите по ликвидацията.

Загуба от обезценка е сумата, с която преносната стойност на актив или обект, генериращ парични потоци, надвишава неговата възстановима стойност.

Възстановимата стойност на актив или обект, генериращ парични потоци, е по-високата от неговата справедлива стойност, намалена с разходите по продажбата, и неговата стойност в употреба.

(*) За нематериален актив обикновено се използва терминът „амортизация“ вместо „обезценяване“. Двата термина имат едно и също значение.

Полезен живот е:

- а) *периодът от време през който се очаква един актив да бъде използван от образуванието;*

или

- б) *броят на единиците продукция или подобни, които образуванието очаква да получи от актива.*

Стойност в употреба е сегашната стойност на бъдещите парични потоци, които се очаква да бъдат получени от един актив или обект, генериращ парични потоци.

ОПРЕДЕЛЯНЕ НА АКТИВ, КОЙТО МОЖЕ ДА БЪДЕ ОБЕЗЦЕНЕН

7. Параграфи 8—17 конкретизират кога се определя възстановимата стойност. Тези изисквания използват термина „актив“, но се отнасят в еднаква степен за индивидуални активи или обекти, генериращи парични потоци. Останалата част от настоящия стандарт се структурира както следва:
- а) параграфи 18—57 определят изискванията за оценка на възстановима стойност. Тези изисквания използват също термина „актив“, но се прилагат в еднаква степен към индивидуален актив и обект, генериращ парични потоци;
- б) параграфи 58—108 определят изискванията за признаване и оценка на загубите от обезценка. Признаването и оценяването на загубите от обезценка за индивидуални активи, без репутация, се разглеждат в параграфи 58—64. Параграфи 65—108 разглеждат признаването и оценяването на загуби от обезценка за обекти, генериращи парични потоци и репутация.
- в) параграфи 109—116 определят изискванията за възстановяване на загуба от обезценка, призната в предшестващи периоди за актив или обект, генериращ парични потоци. Отново, тези изисквания използват термина „актив“, но се прилагат в еднаква степен към индивидуален актив или обект, генериращ парични потоци. Допълнителни изисквания за индивидуален актив са определени в параграфи 117—121, за обект, генериращ парични потоци — параграфи 122 и 123, и за репутация — в параграфи 124 и 125.
- г) параграфи 126—133 определят информацията, която трябва да бъде оповестена за загуби от обезценка и възстановяване на загуби от обезценка за активи и обекти, генериращи парични потоци. Параграфи 134—137 определят допълнителни изисквания за оповестяване за обекти, генериращи парични потоци, към които за целите на проверката на обезценката е била разпределена репутация или нематериални активи с неопределен полезен живот.
8. Един актив е обезценен, когато неговата преносна стойност надвишава неговата възстановима стойност. Параграфи 12—14 описват някои индикации за възникването на загуба от преоценка. Ако присъства някоя от тези индикации, от образуванието се изисква да извърши официална оценка на възстановимата стойност. С изключение на описаното в параграф 10, настоящият стандарт не изисква от образуванието да извърши официална оценка на възстановимата стойност, ако не съществува индикация за загуба от обезценка.
9. **Едно образувание преценява на всяка отчетна дата дали съществува някаква индикация, че даден актив може да бъде обезценен. Ако съществува такава индикация, образуванието оценява приблизително възстановимата стойност на актива.**
10. **Независимо от това дали има някаква индикация за обезценка, образуванието:**
- а) **тества за обезценка ежегодно даден нематериален актив с неопределен полезен живот или нематериален актив за употреба като сравнява неговата преносна стойност с неговата възстановима стойност. Този тест за обезценка може да бъде извършен по всяко време през едногодишния период при условие, че се извършва по едно и също време всяка година. Различни нематериални активи могат да бъдат тествани за обезценка по различно време. Ако такъв материален актив е бил първоначално признат през текущия едногодишен период, този нематериален актив се тества за обезценка преди края на текущия едногодишен период;**

IAS 36

- б) *в съответствие с параграфи 80—99 ежегодно тества за обезценка репутация, придобита в бизнес комбинация.*

11. Способността на даден нематериален актив да генерира достатъчно бъдещи икономически ползи, за да възстанови своята преносна стойност, обикновено е по-несигурна преди активът да бъде на разположение за употреба, отколкото след като е на разположение за употреба. Следователно настоящият стандарт изисква образуването да тества за обезценка, най-малко един път годишно, преносната стойност на нематериален актив, който още не е на разположение за употреба.
12. *Когато преценява дали съществува индикация за обезценяването на актив, образуването взема предвид като минимум следните индикации:*

Външни източници на информация

- а) *през периода пазарната стойност на актива е намаляла значително повече от очакваното в резултат на изтичане на период от време или нормална употреба.*
- б) *значителни промени с неблагоприятен ефект върху образуването са настъпили през периода, или ще настъпят в близко бъдеще в технологичната, пазарната, икономическата или правна среда, в която образуването осъществява дейността си, или на пазара, за който е предназначен активът.*
- в) *пазарните лихвени проценти или други пазарни норми на възвращаемост са се увеличили през периода, и тези увеличения е вероятно да окажат влияние върху дисконтовия процент, използван при изчисляване стойността на употреба на актива, и да намалят съществено възстановителната стойност на актива.*
- г) *преносната стойност на нетните активи на образуването е по-висока от неговата пазарна капитализация.*

Вътрешни източници на информация

- д) *има данни за остаряване или физическа повреда на актива;*
- е) *значителни промени с неблагоприятен ефект върху образуването са настъпили през периода, или се очаква да настъпят в близко бъдеще, в степенята или начина на настоящо или бъдещо използване на актива. Тези промени включват превръщане на актива в неизползваем, планове за преустановяване или реструктуриране на дейността, за която се използва активът, планове за ликвидиране на актива преди предварително определената дата, и преценяване на полезния живот на актива като ограничен, а не неопределен (*).*
- ж) *има данни от вътрешните отчети, които показват, че икономическият резултат от използването на актива е, или ще бъде, по-неблагоприятен от очакваното.*
13. Списъкът от параграф 12 не е изчерпателен. Образуването може да определи други индикации, че активът може да бъде обезценен и те биха изисквали образуването да определи възстановимата стойност на актива или, за репутация, да извърши тест за обезценка в съответствие с параграфи 80—99.
14. Данни от вътрешната отчетност, които показват, че активът може да бъде обезценен, включват наличието на:
- а) *парични потоци за придобиване на актива или последваща нужда от парични средства за функциониране или поддържане на актив, които са значително по-високи от първоначално предвидените;*
- б) *фактически нетни парични потоци или оперативна печалба или загуба, произтичащи от актива, които са значително по-лоши от планираните;*

(*) Когато един актив отговаря на критериите за класифициране като държан за продажба (или е включен в група за отписване, класифицирана като държана за продажба), той се изключва от обхвата на настоящия стандарт и се отчита в съответствие с IFRS 5 *Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности*.

- в) значителен спад в планираните нетни парични потоци или оперативна печалба, или значително увеличение на планираната загуба, произтичащи от актива;

или

- г) оперативни загуби или нетни изходящи парични потоци за актива, когато сумите за текущия период се агрегират с планираните суми за бъдещето.

15. Както беше посочено в параграф 10 настоящият стандарт изисква нематериален актив с неопределен полезен живот или такъв който още не е на разположение за употреба, както и репутацията, да бъдат тествани за обезценка поне един път годишно. Освен когато се прилагат изискванията по параграф 10, концепцията за същественост се прилага, когато се определя дали възстановимата стойност на актив трябва да бъде изчислена. Например, ако предишни изчисления показват, че възстановимата стойност на актив е значително по-висока от неговата преносна стойност, не е необходимо образуването да преоценява възстановимата стойност на актива, ако не са възникнали събития, които биха елиминирали тази разлика. Също така, предишен анализ може да показва, че възстановимата стойност на актив не е чувствителна към една (или повече) от индикациите, включени в параграф 12.

16. Като илюстрация на параграф 15, ако пазарните лихвени проценти или други пазарни норми на възвращаемост на инвестициите са се увеличили през периода, от образуването не се изисква да извършва официална оценка на възстановимата стойност на актив в следните случаи:

- а) ако дисконтовият процент, използван при изчисляването на стойността в употреба на актива е малко вероятно да бъде повлиян от увеличението на тези пазарни нива. Например, увеличенията в краткосрочните лихвени проценти не могат да окажат съществено влияние върху дисконтовия процент, използван за актив, който има дълъг оставащ полезен живот;
- б) ако дисконтовият процент, използван при изчисляването на стойността в употреба на актива, е вероятно да бъде повлиян от увеличението на тези пазарни нива, но предишен анализ на чувствителността на възстановима стойност показва, че:
- i) е малко вероятно да има съществено намаление във възстановимата стойност, тъй като бъдещите парични потоци е също вероятно да се увеличат (например, в някои случаи дадено образуване може да покаже, че коригира своите приходи, за да компенсира увеличение в пазарните нива);

или

- ii) намалението на възстановимата стойност е малко вероятно да доведе до значителна загуба от обезценка.

17. Ако има признак, че даден актив може да бъде обезценен, това може да означава, че оставащият полезен живот, методът на амортизация или остатъчната стойност за актива трябва да бъдат преразгледани и коригирани в съответствие със стандарта, приложим към актива, дори ако за актива не призната никаква загуба от обезценка.

ОЦЕНЯВАНЕ НА ВЪЗСТАНОВИМА СТОЙНОСТ

18. Настоящият стандарт определя възстановимата стойност като по-високата от справедливата стойност на актива или на обекта, генериращ парични потоци, намалена с разходите за продажба, и неговата стойност в употреба. Параграфи 19—57 определят изискванията за оценяване на възстановима стойност. Тези изисквания използват термина „актив“, но се прилагат в еднаква степен към индивидуален актив или обект, генериращ парични потоци.

19. Не винаги е необходимо да се определят едновременно справедливата стойност на актива, намалена с разходите по продажбата, и неговата стойност в употреба. Ако някоя от тези стойности надвишава преносната стойност на актива, активът не е обезценен и не е необходимо да се изчислява другата стойност.

IAS 36

20. Може да е възможно да се определи справедлива стойност намалена с разходите за продажба, дори ако активът не се търгува на активния пазар. Понякога, обаче, не е възможно да се определи справедлива стойност намалена с разходите за продажба тъй като няма база за извършване на надеждни изчисления на сумата, която може да бъде получена от продажбата на актива в пряка сделка между знаещи и желаещи страни. В такъв случай образуването може да използва стойността в употреба на актива като негова възстановима стойност.
21. Ако няма причина да се приеме, че стойността в употреба на актива съществено надвишава неговата справедлива стойност намалена с разходите за продажба, справедливата стойност на актива намалена с разходите за продажба може да бъде използвана като негова възстановима стойност. Такъв често е случаят за актив, държан за ликвидация. Това е така, защото стойността в употреба на актив държан за ликвидация ще се състои основно от нетните постъпления от ликвидация, тъй като бъдещите парични потоци от продължаваща употреба на актива до неговото ликвидиране е вероятно да бъдат незначителни.
22. Възстановима стойност се определя за индивидуален актив, освен ако активът не генерира парични постъпления, които до голяма степен са независими от тези от други активи или групи активи. Ако случаят е такъв, възстановима стойност се определя за обект, генериращ парични потоци, към който принадлежи активът (виж параграфи 65—103), освен ако:
- а) справедливата стойност на актива намалена с разходите за продажба е по-висока от неговата преносна стойност:
- или
- б) стойността в употреба на актива може да бъде изчислена така, че да бъде близо до неговата справедлива стойност намалена с разходите по продажбата и справедливата стойност намалена с разходите по продажбата може да бъде определена.
23. В някои случаи приблизителните изчисления, средните стойности и кратките изчисления могат да осигурят достатъчно приближение на подробните изчисления, изложени в настоящия стандарт за определяне на справедливата стойност, намалена с разходите по продажбата, или стойността в употреба.

Оценяване на възстановимата стойност на дълготраен актив с неопределен полезен живот

24. Параграф 10 изисква нематериален актив с неопределен полезен живот да бъде тестван за обезценка ежегодно, сравнявайки неговата преносна стойност с неговата възстановима стойност, независимо от това дали има индикация, че той може да бъде обезценен. Най-актуалното подробно изчисляване на възстановимата стойност на такъв актив, извършено в предишен период, може да бъде използвано в теста за обезценка за този актив през текущия период при условие, че всички критерии по-долу са изпълнени:
- а) ако нематериалният актив не генерира парични постъпления от продължаваща употреба, които до голяма степен са независими от тези от други активи или групи активи, и затова се тества за обезценка като част от обекта, генериращ парични потоци, към който той принадлежи, активите и пасивите, образувачи този обект не са се променили съществено след последното изчисляване на възстановимата стойност;
 - б) в резултат на последното изчисление на възстановимата стойност е получена сума, която е надвишила значително преносната стойност на актива;
- и
- в) на базата на анализ на събития, които са възникнали и обстоятелства, които са се променили, след последното изчисляване на възстановимата стойност, вероятността текущото изчисление на възстановимата стойност да бъде по-малко от преносната стойност на актива, е слаба.

Справедлива стойност намалена с разходите по продажбата

25. Най-доброто доказателство за справедлива стойност на актив, намалена с разходите по продажбата, е цената в обвързващ договор за продажба при пряка сделка, коригирана за пределни разходи, които биха могли пряко да се отнесат към ликвидацията на актива.

26. Ако няма обвързващ договор за продажба, но активът се търгува на активния пазар, справедливата стойност намалена с разходите по продажбата е пазарната цена на актива намалена с разходите по ликвидацията. Определената пазарна цена обикновено е текущата цена „продава“. Когато няма текущи цени „продава“, цената на последната транзакция може да осигури база от която да се изчисли справедливата стойност минус разходи по продажбата при условие, че не е имало значителна промяна в икономическите обстоятелства между датата на транзакцията и датата на която е извършено изчислението.
27. Ако няма обвързващ договор за продажба или активен пазар за актива, справедливата стойност минус разходите по продажбата се базира на най-добрата налична информация, отразяваща сумата, която образуването би могло да получи, на датата на балансовия отчет, от продажбата на актива при пряка сделка между знаещи и желаещи страни, след приспадане на разходите по продажбата. При определянето на тази сума образуването взема предвид резултата от последните транзакции за подобни активи в рамките на същия отрасъл. Справедливата стойност минус разходите по продажбата не отразява принудителна сделка, освен ако мениджмънтът не е принуден да продава незабавно.
28. Разходите по извеждане на актива, с изключение на признатите като задължения, се приспадат при определяне на справедливата стойност минус разходите по продажбата. Примери за такива разходи са разходите за правни услуги, държавни такси и подобни такси по сделката, разходи по преместване на актива и преки пределни разходи за довеждане на актива до състояния за продажба. Доходите при прекратяване на трудови правоотношения (съгласно IAS 19 *Доходи на работници и служители*) и разходите, свързани с намаляване или реорганизация на дейността след извеждане на актив, не са преки пределни разходи за извеждане на актива.
29. Понякога продажбата на актив изисква от купувача да поеме задължение и има само справедлива стойност минус разходи по продажбата за актива и за задължението. Параграф 78 обяснява процедурата при такива случаи.

Стойност в употреба

30. **При изчисляване на стойността в употреба на актива се отразяват следните елементи:**

- а) **приблизителна оценка на бъдещите парични потоци, които образуването очаква да извлече от актива;**
- б) **окачвания за възможни колебания в сумата или графика на тези бъдещи парични потоци;**
- в) **стойността на парите във времето, представена от текущия пазарен безрисков лихвен процент;**
- г) **цената на несигурността присъща на актива;**

и

- д) **други фактори, като неликвидност, която участниците на пазара отразяват при определяне цената на бъдещите парични потоци, които образуването очаква да извлече от актива.**

31. Приблизителната оценка на стойността в употреба на актива включва следните стъпки:

- а) **приблизителна оценка на бъдещите парични постъпления и изходящи парични потоци, които могат да бъдат извлечени от продължаващата употреба на актива и от неговото окончателно извеждане;**

и

- б) **прилагане на подходящ дисконтов процент към тези бъдещи парични потоци.**

IAS 36

32. Елементите, изброени в параграф 30, букви б), г) и д) могат да бъдат отразени или като корекции на бъдещите парични потоци, или като корекции на дисконтовия процент. Който и подход да избере образуването, за да отрази очакванията на възможни отклонения в сумата или графика на бъдещите парични потоци, резултатът трябва да отразява очакваната сегашна стойност на бъдещите парични потоци, т.е. средно претеглената от всички възможни резултати. Допълнение А дава допълнителни насоки за използването на методи за сегашна стойност при оценка на стойността в употреба на актива.

База за оценки на бъдещи парични потоци

33. *При оценяване стойността в употреба образуването:*

- а) *базира прогнозите за паричния поток на логични и достоверни предположения, които представляват най-добрата преценка на мениджмънта за диапазона от икономически условия, които се очакват през останалия полезен живот на актива. По-голяма тежест се придава на външните данни.*
- б) *базира прогнозите за паричния поток на последните финансови бюджети/прогнози, одобрени от мениджмънта, но изключва всякакви приблизително изчислени парични постъпления или изходящи парични потоци, които се очаква да възникнат от бъдещи реструктурирания или от подобряването или повишаването производителността на актива. Прогнозите, базирани на тези бюджети/прогнози обхващат максимум период от пет години, освен ако може да бъде оправдан по-дълъг период.*
- в) *приблизителни прогнози за паричните потоци извън периода, обхванат от последните бюджети/прогнози чрез екстраполация на прогнозите, базирани бюджети/прогнози, използвайки постоянен или спадящ темп на растеж за няколко поредни години, освен ако не е оправдано използването на повишаващ се темп. Този темп на растеж не бива да надвишава дългосрочния среден темп на растеж за стоки, отрасли, държавата или държавите, в които образуването осъществява дейност, или за пазара на който се използва активът, освен ако не е оправдано използването на по-висок темп.*
34. Мениджмънтът преценява логичността на предположенията, върху които се базират неговите текущи прогнози за парични потоци като проучва причините за различията между прогнозите за предишни парични потоци и фактически парични потоци. Мениджмънтът гарантира, че предположенията на които се основават неговите проекти за текущи парични потоци са съвместими с минали действителни парични потоци при условие, че ефектите от последващи събития или обстоятелства, които не са съществували, когато тези действителни парични потоци са били генерирани, го правят уместно.
35. Не съществуват подробни, ясни и надеждни финансови бюджети/прогнози за бъдещи парични потоци за периоди по-дълги от пет години. Поради тази причина оценките на мениджмънта за бъдещи парични потоци са базирани на последните бюджети/прогнози за максимум пет години. Мениджмънтът може да използва прогнози за парични потоци, базирани на финансови бюджети/прогнози за период по-дълъг от пет години, ако има увереност, че тези прогнози са надеждни и може да покаже способността си, на базата на минал опит, да прогнозира точно паричните потоци за този по-дълъг период.
36. Прогнозите за паричните потоци до края на полезния живот на актива се правят чрез екстраполиране на прогнози за парични потоци, базирани на финансови бюджети/прогнози, използвайки темпа на растеж за няколко поредни години. Този темп е постоянен или намаляващ, освен ако увеличение в темпа съответства на обективната информация относно продукта или жизнения цикъл на дадена дейност. Ако има основание за това, темпът на растеж е нулев или отрицателен.
37. Когато условията са благоприятни, конкурентни фирми могат да навлязат на пазара и да ограничат растежа. Следователно предприятията ще срещнат затруднения да надвишат средния исторически темп на растеж в дългосрочен план (да кажем, двадесет години) за продуктите, дейностите, държавата или държавите, в които образуването осъществява дейност, или за пазара, на който се използва активът.
38. При използване на информацията от финансови бюджети/прогнози образуването взема предвид дали информацията отразява логични и достоверни предположения и представя най-добрата преценка на мениджмънта за групата икономически условия, които се очакват през останалия полезен живот на актива.

39. Оценките на бъдещите парични потоци включват:

- а) *прогнози за парични постъпления от продължаващо използване на актива;*
- б) *прогнози за изходящи парични потоци, които задължително възникват при генерирането на парични постъпления от продължаваща употреба на актива (включително изходящи парични потоци по подготовката на актива за употреба) и могат да бъдат пряко отнесени или разпределени на логична и последователна основа, към актива;*

и

- в) *нетни парични потоци, ако има такива, които се очаква да бъдат получени (или платени) за ликвидацията на актива в края на неговия полезен живот.*

40. Оценките за бъдещи парични потоци и дисконтовият процент отразяват последователни предположения за увеличения в цените, причинени от обща инфлация. Следователно, ако дисконтовият процент включва ефекта от увеличенията в цените в резултат от обща инфлация, бъдещите парични потоци се оценяват като номинална величина. Ако дисконтовият процент изключва ефекта от ценовите увеличения в резултат на обща инфлация, бъдещите парични потоци се оценяват като реална величина (но включват бъдещи специфични ценови увеличения или намаления).

41. Прогнозите за изходящи парични потоци включват тези за ежедневно обслужване на актива, както и бъдещи общи разходи, които могат да бъдат отнесени пряко или разпределени на разумна и последователна основа, към употребата на актива.

42. Когато преносната стойност на даден актив не включва всички изходящи парични потоци, които възникват преди активът да е готов за употреба или продажба, оценката на бъдещи изходящи парични потоци включва оценка на всички възможни изходящи парични потоци, които се очаква да възникнат преди активът да е готов за употреба или продажба. Например, такъв е случаят със сграда в процес на строеж или проектиране, който все още не е приключил.

43. За да се избегне двойното оценяване, оценката а бъдещи парични потоци не включва:

- а) парични постъпления от активи, генериращи парични постъпления, които до голяма степен са независими от паричните постъпления от разглежданите активи (например, финансови активи като вземания);

и

- б) изходящи парични потоци, отнасящи се към задължения, които са били признати като пасиви (например, задължения, пенсии или провизии).

44. Бъдещите парични потоци се оценяват за актива в текущото му състояние. Оценките за бъдещи парични потоци не включват преценени бъдещи парични постъпления или изходящи парични потоци, които се очаква да възникнат от:

- а) *бъдещо реструктуриране, което образуването още не е предприело;*

или

- б) *подобряване или повишаване резултата от дейността на актива.*

45. Тъй като бъдещите парични потоци се оценяват предвид текущото състояние на актива, стойността в употреба не отразява:

- а) бъдещи изходящи парични потоци или свързани с актива икономии на разходи (например, намаление в разходите за персонала) или облаги, които се очаква да възникнат от бъдещо реструктуриране, което образуването още не е предприело; или

IAS 36

- б) бъдещи изходящи парични потоци, които ще подобрят или повишат резултатите от дейността на актива, или свързани с актива бъдещи парични постъпления, които се очаква да възникнат от такива изходящи парични потоци.

46. Реструктурирането е програма, която е планирана и контролирана от мениджмънта и съществено изменя или обхваща на дейността на образуванието, или начина по който тази дейност се осъществява. IAS 37 Провизии, условни задължения и условни активи съдържа насоки кога образуванието е предприело реструктуриране.

47. Когато едно образувание е предприело реструктуриране, някои активи е вероятно да бъдат засегнати от това реструктуриране. След като образуванието е предприело реструктурирането:

- а) неговите оценки на бъдещи парични постъпления и изходящи парични потоци за определяне стойността в употреба отразяват икономите на разходи и други ползи от реструктурирането (основани на последните финансови бюджети/прогнози, одобрени от мениджмънта);

и

- б) неговите оценки на бъдещи изходящи парични потоци за реструктуриране са включени в провизия за реструктурирането съгласно IAS 37.

Пример 5 илюстрира ефекта от бъдещо реструктуриране върху изчисляването на стойността в употреба.

48. Докато образуванието извършва разходи, които подобряват или повишават резултата от дейността на актива, оценките на бъдещи парични потоци не включват очакваните бъдещи парични постъпления, които се очаква да възникнат от увеличението на икономическите ползи, свързани с изходящия паричен поток (виж пример б).

49. Оценките на бъдещите парични потоци включват бъдещите изходящи парични потоци, необходими за поддържане нивото на икономически ползи, които се очаква да възникнат от актива в текущото му състояние. Когато даден обект, генериращ парични потоци, се състои от активи с различно оценен полезен живот, като те всички са от основно значение за дейността на обекта, замяната на активи с по-кратък живот се приема като част от ежедневно обслужване на обекта при оценяване на бъдещи парични потоци, свързани с обекта. Също така, когато самостоятелен актив се състои от компоненти с различно оценен полезен живот, замяната на компонентите с по-кратък живот се счита за част от ежедневно обслужване на актива при оценяване на бъдещите парични потоци, генерирани от актива.

50. **Оценките на бъдещи парични потоци не включват:**

- а) **парични постъпления или разходи от финансови дейности;**

или

- б) **постъпления от или плащания на подоходни данъци.**

51. Очакваните бъдещи парични потоци отразяват предположения, които са съвместими с начина на определяне на дисконтовия процент. В противен случай ефектът от някои предположения може да бъде отразен два пъти или да не бъде взет под внимание. Тъй като стойността на парите във времето се изчислява чрез дисконтиране на очакваните бъдещи парични потоци, тези парични потоци изключват паричните постъпления или разходи от финансовите дейности. Аналогично, тъй като дисконтовият процент се определя преди данъчно облагане, бъдещите парични потоци се изчисляват също преди данъчно облагане.

52. **Оценяването на нетните парични потоци, които се очаква да бъдат получени (или платени) по повод ликвидацията на актива в края на неговия полезен живот представляват сумата, която образуванието очаква да получи от продажбата на актива в пряка сделка между информирани и желаещи страни, след приспадане на очакваните разходи по продажбата.**

53. Оценяването на нетните парични потоци, които се очаква да бъдат получени (или платени) по повод ликвидацията на актива в края на неговия полезен живот се извършва по начин подобен на определянето на справедливата стойност на актива минус разходите по продажбата, освен че при оценяването на тези нетни парични потоци:

- а) образуванието използва цени, преобладаващи на датата на оценката за подобни активи, които са достигнали края на своя полезен живот и са функционирали при условия подобни на тези, в които активът ще бъде използван;

и

- б) образуването коригира тези цени заради бъдещите увеличения на цените вследствие на общата инфлация, и специфични бъдещи увеличения или намаления на цените. Ако оценката на бъдещи парични потоци от продължаваща употреба на актив и дисконтовият процент изключват ефекта на общата инфлация, образуването също изключва този ефект от оценката на нетните парични потоци при ликвидиране на актив.

Бъдещи парични потоци в чуждестранна валута

54. Бъдещите парични потоци се оценяват във валутата в която те ще бъдат генерирани и след това дисконтирани с дисконтов процент, подходящ за тази валута. Образуването обръща сегашната стойност по спот курса на датата на изчисляването на стойността в употреба.

Скотов процент

55. **Скотовият процент (проценти) е процент (проценти) преди данъчен ефект, който отразява (т) текущите пазарни оценки на:**

- а) *стойността на парите във времето;*

и

- б) *специфичните рискове за актива, за които бъдещите оценки на паричния поток не са били коригирани.*

56. Процент, който отразява текущите пазарни оценки на стойността на парите във времето и специфичните за актива рискове, е възвръщаемостта, която инвеститорите биха изисквали при избора на инвестиция, която би генерирала парични потоци в размер, период и рисков профил, аналогични на тези, които образуването очаква да извлече от актива. Този процент се изчислява с помощта на процента, присъщ на текущи пазарни сделки за подобни активи или чрез среднопретеглената стойност на капитала на образуване, търгувано на борсата, което притежава един единствен актив (или портфолио от активи) с начин на употреба и рискове подобни на разглеждания актив. Дисконтовият процент, използван за оценка на стойността в употреба на актива, не отразява рисковете, за които са били коригирани оценките на бъдещия паричен поток. Иначе казано, ефектът от някои предположения ще бъде отразен два пъти.

57. Когато специфичен за актива процент не може да бъде намерен директно от пазара, образуването използва заместители, за да оцени дисконтовият процент. Допълнение А дава допълнителни насоки за оценката на дисконтовия процент при такива случаи.

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА ЗАГУБА ОТ ОБЕЗЦЕНКА

58. Параграфи 59—64 определят изискванията за признаване и оценяване на загубите от обезценка за индивидуален актив, различен от репутация. Признаването и оценяването на загубите от обезценка за обекти, генериращи парични потоци, и репутация се разглеждат в параграфи 65—108.

59. **Единствено в случай, че възстановимата сума на актив е по-ниска от неговата преносна стойност, преносната стойност на актива се намалява до неговата възстановима стойност. Това намаляване представлява загуба от обезценка.**

60. **Загуба от обезценка се признава веднага в приходи или разходи, освен ако активът се отчита по преоценена стойност съгласно друг стандарт (например, съгласно модела за преоценка в IAS 16 Илустрация, заводи и оборудване). Всяка загуба от обезценка на преоценен актив се третира като намаляване на преоценения резерв съгласно друг стандарт.**

61. Загуба от обезценка на непреоценен актив се признава в приходи или разходи. Загуба от обезценка на преоценен актив, обаче, се признава пряко за сметка на излишък от преоценен резерв за актива доколкото загубата от обезценка не надвишава сумата на преоценения резерв за същия този актив.

IAS 36

62. *Когато размерът на изчислената загуба от обезценка е по-висок от преносната стойност на актива, за който се отнася, образуването признава пасив единствено в случай, че това се изисква от друг стандарт.*
63. *След признаване на загуба от обезценка, амортизационната сума на актива се коригира за бъдещи периоди, за да се разпредели ревизираната преносна стойност на актива след приспадане на неговата остатъчна стойност (ако и/или такава), на систематична база, за остатъка от полезния му живот.*
64. Ако е призната загуба от обезценка, всички свързани активи или задължения по отсрочени данъци се определят съгласно IAS 12 Данъци върху дохода чрез съпоставяне на ревизираната преносна стойност на актива с данъчната му основа (виж пример 3).

ОБЕКТИ, ГЕНЕРИРАЩИ ПАРИЧНИ ПОТОЦИ, И РЕПУТАЦИЯ

65. Параграфи 66—108 определят изискванията за идентифициране на обект, генериращ парични потоци, към който принадлежи активът и за определяне на преносната стойност на, и признаване на загубите от обезценка за, обект, генериращ парични потоци, и репутация.

Идентифициране на обект, генериращ парични потоци, към който принадлежи даден актив

66. *Ако съществуват някакви признаци, че един актив може да бъде обезценен, възстановимата стойност се оценява за отделен актив. Ако е невъзможно да се оцени възстановимата стойност на отделния актив, образуването определя възстановимата стойност на обекта, генериращ парични потоци, към който принадлежи активът (обект, генериращ парични потоци, на актива).*

67. Възстановимата стойност на отделен актив не може да бъде определена, ако:

- а) стойността в употреба на актива не може да бъде изчислена така, че да е близка до неговата справедлива стойност минус разходите за продажба (например, когато бъдещите парични потоци от продължаваща употреба на актива не са в такъв размер, че да могат да бъдат пренебрегнати);

и

- б) активът не генерира парични постъпления, които до голяма степен да са независими от тези от други активи.

В такива случаи, стойността в употреба и оттам, възстановимата стойност, могат да бъдат определени само за обекта, генериращ парични потоци, на актива.

Пример

Минно образувание притежава частна железопътна линия за обслужване на дейността си. Частната железопътна линия може да бъде продадена само като скрап и тя не генерира парични постъпления, които да са в по-голямата си част независими от такива от други активи на мината.

Не е възможно да се изчисли възстановимата стойност на частната железопътна линия, тъй като нейната стойност в употреба не може да бъде определена и вероятно е различна от стойността на скрапа. Следователно образуването изчислява възстановимата стойност на обекта, генериращ парични потоци, към който принадлежи частната железопътна линия, т.е. мината като цяло.

68. Както е посочено в параграф 6, генериращият парични потоци обект на актива е най-малката група активи, която включва актива и генерира парични постъпления, които до голяма степен са независими от паричните постъпления от други активи или групи активи. Идентифицирането на обект, генериращ парични потоци, предполага преценка на обстоятелствата. Ако възстановимата стойност не може да бъде определена за отделен актив, образуването идентифицира най-малката съвкупност от активи, която генерира до голяма степен независими парични постъпления.

Пример

Автобусна компания предоставя услуги по договор с община, която изисква минимално количество на предоставените услуги по всеки един от пет отделни маршрута. Активите, използвани по всеки един маршрут, и паричните потоци, генерирани от всеки един маршрут, могат да бъдат идентифицирани поотделно. Един от маршрутите реализира значителна загуба.

Тъй като образуването не разполага с възможност да закрие някоя от автобусните линии, най-ниското ниво на разграничители парични постъпления, които до голяма степен са независими от паричните постъпления от други активи или групи активи, са паричните постъпления, генерирани от петте линии заедно. Обектът, генериращ парични потоци, за всяка линия е автобусната фирма като цяло.

69. Паричните постъпления са постъпления от пари и парични еквиваленти, получени от страни извън образуването. Когато определя дали паричните постъпления от актива (или група активи) са до голяма степен независими от паричните постъпления от други активи (или групи активи), образуването взема предвид различни фактори, включително това как мениджмънтът контролира дейността на образуването (например, по производствени линии, дейности, отделни обекти, районни или регионални зони), или как мениджмънтът взема решения за продължаване или прекратяване използването на активите или дейността на образуването. Пример 1 илюстрира идентифицирането на обект, генериращ парични потоци.

70. **Ако за произведеното от един актив или група активи съществува активен пазар, този актив или група активи се идентифицира като обект, генериращ парични потоци, дори ако част или цялата продукция се използва за вътрешни нужди. Ако паричните постъпления, генерирани от актив или обект, генериращ парични потоци, са засегнати от вътрешно трансферно ценообразуване, образуването използва най-добрата преценка на мениджмънта за бъдеща(и) цена(и), която би могла да бъде постигната в пряка сделка, при изчисляването на:**

- a) **бъдещите парични постъпления, използвани за определяне на стойността в употреба на актива или на обекта, генериращ парични потоци;**

и

- b) **бъдещите парични постъпления, използвани за определяне стойността в употреба на всякакви други активи или обекти, генериращи парични потоци, които са засегнати от вътрешно трансферно ценообразуване.**

71. Дори ако част или цялата продукция на един актив или група активи се използва от други обекти на образуването (например, полуфабрикати), този актив или група активи формира отделен обект, генериращ парични потоци, ако образуването може да продаде продукцията на активния пазар. Това е така защото активът или групата активи би могъл да генерира парични постъпления, които да са до голяма степен независими от паричните постъпления от други активи или групи активи. При използване на информация, основаваща се на финансови бюджети/прогнози, свързана с такъв обект, генериращ парични потоци, или с някакъв друг актив или обект, генериращ парични потоци, засегнати от вътрешно трансферно ценообразуване, образуването коригира тази информация, ако вътрешните трансферни цени не отразяват най-добрата преценка на мениджмънта за бъдещи цени, които биха могли да бъдат постигнати в пряка сделка.

IAS 36

72. *Генериращите парични потоци обекти се определят като такива последователно през различните отчетни периоди за същия актив или видове активи, освен ако промяната е оправдана.*

73. Ако образуването установи, че един актив спада към генериращ парични потоци обект, различен от този в предходни периоди, или, че са били променени видовете активи агрегирани за генериращия парични потоци обект на актива, параграф 130 изисква оповестявания относно обекта, генериращ парични потоци, ако е призната или приспаднала загуба от обезценка за обекта, генериращ парични потоци.

Възстановима стойност и преносна стойност на генериращия парични потоци обект

74. Възстановимата стойност на генериращия парични потоци обект е по-висока от неговата справедлива стойност минус разходите за продажба и неговата стойност в употреба. За определяне на възстановимата стойност на генериращия парични потоци обект всяка препратка в параграфи 19—57 към „актив“ гласи „обект, генериращ парични потоци“.

75. *Преносната стойност на генериращ парични потоци обект се определя на база, съвместима с начина на определяне на възстановимата стойност на обекта, генериращ парични потоци.*

76. Преносната стойност на обекта, генериращ парични потоци:

а) включва преносната стойност само на онези активи, които могат да бъдат включени пряко или разпределени разумно и последователно към генериращия парични потоци обект и ще генерират бъдещи парични постъпления, използвани при определянето на стойността в употреба на обекта, генериращ парични потоци;

и

б) не включва преносната стойност на който и да е признат пасив, освен ако възстановимата стойност на генериращия парични потоци обект не може да бъде определена без да се вземе предвид този пасив.

Това е така, защото справедливата стойност минус разходите по продажбата и стойността в употреба на обект, генериращ парични потоци, се определят като се изключват паричните потоци свързани с активи, които не са част от обект, генериращ парични потоци и пасиви, които са били признати (виж параграфи 28 и 43).

77. Когато активите са групирани за оценка на възстановимостта им, е важно в обекта, генериращ парични потоци, да се включат всички активи, които генерират или се използват за генериране на съответния поток от парични постъпления. В противен случай, генериращият парични потоци обект може да изглежда напълно възстановим, когато всъщност е налице загуба от обезценката му. В някои случаи, въпреки че определени активи допринасят за очакваните бъдещи парични потоци от генериращия парични потоци обект, те не могат да бъдат разпределени към генериращия парични потоци обект на разумна и последователна основа. Такива могат да бъдат репутацията или корпоративните активи, например, активи на централата на образуването. Параграфи 80—103 обясняват третирането на такива активи при проверка на обекта, генериращ парични потоци, за обезценка.

78. Може да се наложи да се вземат предвид някои признати пасиви, за да се определи възстановимата стойност на обекта, генериращ парични потоци. Това може да се случи, ако продажбата на обект, генериращ парични потоци, изисква купувачът да поеме пасива. В такъв случай справедливата стойност минус разходите за продажба (или очакваният паричен поток от окончателното освобождаване) на обекта, генериращ парични потоци, се формира от очакваната продажна цена за активите на обекта, генериращ парични потоци, заедно с пасива, минус разходите по освобождаването. За да може да се извърши разумно сравнение между преносната стойност на обекта, генериращ парични потоци, и неговата възстановима стойност, преносната стойност на пасива се приспада при определяне както на стойността в употреба на обекта, генериращ парични потоци, така и на преносната му стойност.

Пример

Дружество притежава мина в държава, в която законодателството изисква собственикът да възстанови обекта след приключване на добивната дейност. Разходите по възстановяването включват връщане на почвения пласт, който трябва да бъде отстранен преди да започне добива. Още при отстраняването на почвения пласт над мината са признати провизии за разходите по връщането на почвения пласт. Предвидената сума е била призната като част от стойността на мината и се амортизира през полезния живот на мината. Преносната стойност на провизията за разходите по възстановяването е ПЕ 500 (*), което се равнява на сегашната стойност на разходите по възстановяването.

Образуването проверява мината за обезценка. Генериращият парични потоци обект за мината е мината като цяло. Образуването е получило различни предложения за покупка на мината на цена около ПЕ 800. тази цена отразява факта, че купувачът ще поеме задължението за възстановяване на почвения пласт. Разходите по продажбата са пренебрежимо малки. Стойността в употреба на мината е приблизително ПЕ 1 200, като се изключат разходите по възстановяването. Преносната стойност на мината е ПЕ 1 000.

Справедливата стойност минус разходите по продажбата на обекта, генериращ парични потоци, е ПЕ 800. Тази сума включва разходите по възстановяването, които вече са предвидени. Следователно, стойността в употреба за обекта, генериращ парични потоци, се определя след като се вземат предвид очакваните разходи по възстановяването, и се оценява на ПЕ700 (ПЕ1200 минус ПЕ500). Преносната стойност на обекта, генериращ парични потоци, е ПЕ500, която представлява преносната стойност на мината (ПЕ1000) минус преносната стойност на провизията за разходите по възстановяването (ПЕ500). Следователно възстановителната стойност на обекта, генериращ парични потоци, надвишава неговата преносна стойност.

79. С оглед удобство, възстановителната стойност на обекта, генериращ парични потоци, понякога се определя след като се вземат предвид активите, които не са част от обекта, генериращ парични потоци (например, вземания или други финансови активи) или пасиви, които са били признати (например, задължения, пенсии и други провизии). В такива случаи преносната стойност на обекта, генериращ парични потоци, се увеличава с преносната стойност на тези активи и се намалява с преносната стойност на тези пасиви.

Репутация

Разпределяне на репутация към обекти, генериращи парични потоци

80. **При проверка на обезценката, репутацията придобита в бизнес комбинация, от датата на придобиване, се разпределя към всеки един от обектите, генериращи парични потоци, на придобивания, или групи обекти, генериращи парични потоци, за които се очаква да извлекат полза от синергията на комбинацията, независимо от това дали други активи или пасиви на придобивания са предназначени за тези обекти или групи обекти. Всеки обект или група обекти, към които по този начин се разпределя репутацията:**

- а) **представляват най-ниското ниво в рамките на образуването, на което се контролира репутацията за вътрешноуправленски цели;**

и

- б) **следва да не са по-големи от сектор, базиран на основен или вторичен отчетен формат на образуването, определен в съответствие с IAS 14 Отчитане по сектори.**

81. Репутация, придобита в бизнес комбинация, представлява плащане извършено от придобивания срещу което се очакват бъдещи икономически ползи от активите, които не могат да бъдат идентифицирани и признати поотделно. Репутацията не генерира парични потоци независимо от други активи или групи активи, и често допринася за парични потоци от множество обекти, генериращи парични потоци. Репутацията понякога не може да бъде разпределена безусловно към индивидуални обекти, генериращи парични потоци, а само към групи обекти, генериращи парични потоци. В резултат на това, най-ниското ниво в образуването, на което се извършва контрол на репутацията за вътрешноуправленски цели, понякога включва редица обекти, генериращи парични потоци, към които се отнася репутацията, но към които тя не може да бъде разпределена. Позоваванията в параграфи 83—99 на обект, генериращ парични потоци, към който е разпределена репутацията, трябва да включват още и позовавания на група обекти, генериращи парични потоци, към които е разпределена репутацията.

(*) В настоящия стандарт паричните суми са деноминирани във „парични единици“ (PE tency units-PE).

IAS 36

82. Прилагането на изискванията по параграф 80 води до проверка на репутацията за обезценка на ниво, което отразява начина по който образуването ръководи своята дейност, с която обикновено се свързва репутацията. Следователно, разработването на допълнителни системи за отчетност обикновено не е необходимо.
83. Обект, генериращ парични потоци, към който се разпределя репутацията за целите на проверката за обезценка, не може да съответства на нивото, на което репутацията се разпределя в съответствие с IAS 21 *Ефекти от промените във валутните курсове* за оценяване на положителните и отрицателните курсови разлики. Например, ако дадено образуване трябва, съгласно IAS 21, да разпредели репутация до относителни ниски нива за оценяване на положителните и отрицателните курсови разлики, не е необходимо то да проверява репутацията за обезценка на същото ниво, освен ако контролира репутацията на това ниво за вътрешноуправленски цели.
84. **Ако първоначалното разпределение на репутацията, придобита в бизнес комбинация, не може да бъде завършено преди края на едногодишния период, в който е осъществена бизнес комбинацията, това първоначално разпределение следва да бъде завършено преди края на първия едногодишен период, започващ след датата на придобиване.**
85. Съгласно IFRS 3 *Бизнес комбинации*, ако първоначалното отчитане за бизнес комбинация може да бъде осъществено само условно в края на периода, в който е осъществена бизнес комбинацията, придобиващият:

а) отчита бизнес комбинацията като използва тези условни стойности;

и

б) признава всички корекции на тези условни стойности като резултат от завършване на първоначалното отчитане в срок от дванадесет месеца от датата на придобиване.

При тези обстоятелства може да се окаже невъзможно да бъде завършено първоначалното разпределение на репутация, придобита в комбинация преди края на едногодишния период, в който комбинацията е била осъществена. Когато случаят е такъв, образуването оповестява информацията, изисквана по параграф 133.

86. **Ако репутацията е била разпределена към обект, генериращ парични потоци, и образуването се освободи от дейност в рамките на този обект, репутацията, свързана с ликвидираната дейност:**

а) **се включва в преносната стойност на дейността при определяне на печалбите или загубите от ликвидацията;**

и

б) **се оценява на базата на относителните стойности на ликвидираната дейност и задържаната част от обекта, генериращ парични потоци, освен ако образуването може да докаже, че някой друг метод по-добре отразява репутацията, свързана с ликвидираната дейност.**

Пример

Образуване продава за ПЕ 100 дейност, която е била част от обект, генериращ парични потоци, към който е била разпределена репутация. Разпределената към обекта репутация не може да бъде идентифицирана или свързана с група активи на ниво по-ниско от този обект, освен условно. Възстановимата стойност на задържаната част от обекта, генериращ парични потоци, е ПЕ 300.

Тъй като репутацията, разпределена към обекта, генериращ парични потоци, не може да бъде безусловно разграничена или свързана с група активи на ниво под това на обекта, репутацията, свързана с ликвидираната дейност, се оценява на базата на относителните стойности на ликвидираната дейност и задържаната част от обекта. Следователно, 25 процента от репутацията, разпределена към обекта, генериращ парични потоци, е включена в преносната стойност на дейността, която е продадена.

87. *Ако едно образувание реорганизира своята отчетна структура по начин, който променя състава на един или повече обекти, към които е била разпределена репутацията, репутацията се преразпределя към засегнатите обекти. Това преразпределение се извършва като се използва метода на относителната стойност, подобен на този, използван когато образуванието ликвидира дейност в рамките на генериращ парични потоци обект, освен ако образуванието може да докаже, че друг метод по-добре отразява репутацията, свързана с признатите обекти.*

Пример

По-рано репутацията е била разпределена към генериращ парични потоци обект А. Репутацията разпределена към А не може да бъде идентифицирана или свързана с група активи на ниво по-ниско от А, освен условно. А следва да бъде разделен и интегриран в три други обекта, генериращи парични потоци, Б, В и Г.

Тъй като репутацията, разпределена към А, не може да бъде безусловно идентифицирана или свързана с група активи на по-ниско ниво от А, тя се преразпределя към обекти Б, В и Г на базата на относителните стойности на трите части на А преди тези части да се интегрират в Б, В и Г.

Проверка на обекти, генериращи парични потоци с репутация за обезценка

88. *Когато, съгласно параграф 81, репутацията е свързана с обект, генериращ парични потоци, но не е била разпределена към този обект, обектът се проверява за обезценка, когато има признаци, че обектът може да бъде обезценен, като се сравнява преносната стойност на обекта, с изключение на репутацията, с неговата възстановима стойност. Всяка загуба от обезценка се признава в съответствие с параграф 104.*
89. Ако обектът, генериращ парични потоци, описан в параграф 88, включва в своята преносна стойност нематериален актив, който има неопределен полезен живот или все още не може да бъде използван и този актив може да бъде проверен за обезценка само като част от обекта, генериращ парични потоци, параграф 10 изисква обектът също да бъде проверяван за обезценка ежегодно.
90. *Генериращ парични потоци обект, към който е била разпределена репутация, се проверява за обезценка ежегодно, а когато има признаци, че обектът може да бъде обезценен — като се сравнява преносната стойност на обекта, включително репутацията, с възстановимата стойност на обекта. Ако възстановимата стойност на обекта надвишава преносната му стойност, обектът и репутацията, разпределена към този обект се считат за необезценени. Ако преносната стойност на обекта надвишава възстановимата му стойност, образуванието признава загубата от обезценка съгласно параграф 104.*

Малцинствено участие

91. Съгласно IFRS 3, репутация призната в бизнес комбинация, представлява репутацията придобита от образувание майка на база участието на образуванието майка в собствеността, а не на размера на репутацията, контролиран от образуванието майка в резултат на бизнес комбинация. Следователно, репутация, която може да бъде отнесена към малцинствено участие, не се признава в консолидираните финансови отчети на образуванието майка. Съответно, ако има малцинствено участие в обект, генериращ парични потоци, към който е била отнесена репутация, преносната стойност на този обект включва:

а) участието на образуванието майка и малцинственото участие на обекта в разграничимите нетни активи;

и

б) участието на образуванието майка в репутацията.

Въпреки това, част от възстановимата стойност на генериращия парични потоци обект, определена в съответствие с настоящия стандарт, може да бъде отнесена към малцинствения дял в репутация.

IAS 36

92. Следователно, за проверка на обезценката на непритежаван изцяло генериращ парични потоци обект с репутация, преносната стойност на този обект се коригира условно преди да бъде сравнена с неговата възстановима стойност. Това става като се изчисли на брутна база преносната стойност на репутация, разпределена към обекта, за да се включи репутацията, която може да бъде отнесена към малцинствения дял. Условно коригираната преносна стойност след това се сравнява с възстановимата стойност на обекта, за да се определи дали генериращият парични потоци обект е обезценен. Ако той е обезценен, образуването разпределя загубата от обезценка в съответствие с параграф 104, за да редуцира преносната стойност на репутация, разпределена към обекта.
93. Въпреки това, тъй като репутацията се признава само до размера на участието на образуването майка в собствеността, всяка загуба от обезценка, свързана с репутация, се разпределя между тази, която може да се отнесе към образуването майка и тази, която може да се отнесе до малцинствения дял, като първата се признава като загуба от обезценка на репутация.
94. Ако общата загуба от обезценка, отнасяща се до репутацията, е по-малка от сумата с която условно коригираната преносна стойност на генериращия парични потоци обект надвишава неговата възстановима стойност, параграф 104 изисква останалият излишък да бъде разпределен към други активи на обекта пропорционално на базата на преносната стойност на всеки актив в обекта.
95. Пример 7 илюстрира проверка за обезценка на не изцяло притежаван генериращ парични потоци обект с репутация.

График на проверките за обезценка

96. *Ежегодната проверка за обезценка за обект, генериращ парични потоци, към който е била разпределена репутация, може да бъде извършена по всяко време на едногодишния период при условие, че проверката се извършва по едно и също време всяка година. Различни обекти, генериращи парични потоци, могат да бъдат проверявани за обезценка по различно време. Ако част от репутацията или цялата репутация разпределена към генериращ парични потоци обект е била придобита в бизнес комбинация по време на текущия едногодишен период, този обект се проверява за обезценка преди края на текущия едногодишен период.*
97. *Ако активите, съставляващи генериращия парични потоци обект, към който е била разпределена репутация, се проверяват за обезценка по едно и също време с обекта, съдържащ репутация, те се проверяват за обезценка преди обекта, съдържащ репутацията. Също така, ако генериращите парични потоци обекти, съставляващи група обекти, генериращи парични потоци, към която е била разпределена репутация, се проверяват за обезценка по едно и също време с групата обекти, съдържащи репутация, отделните обекти се проверяват за обезценка преди групата обекти, съдържаща репутацията.*
98. По време на проверката за обезценка на обект, генериращ парични потоци, към който е била разпределена репутация, може да се появят признаци за обезценка на актив в обекта, съдържащ репутация. В такива случаи образуването първо проверява актива за обезценка и признава всяка загуба от обезценка за този актив преди да извърши проверката за обезценка на обекта, генериращ парични потоци, който съдържа репутацията. По същия начин, може да има признаци за обезценка на обект, генериращ парични потоци, в рамките на група обекти, съдържащи репутация. В такива случаи образуването проверява първо генериращия парични потоци обект за обезценка и признава всяка загуба от обезценка за този обект преди проверката за обезценка на групата обекти, към които е била разпределена репутация.
99. *Последното подробно изчисление, извършено в предшестващ период, на възстановимата стойност на обект, генериращ парични потоци, към който е била разпределена репутация, може да бъде използвано при проверката за обезценка на този обект през текущия период при условие, че са удовлетворени всички изброени по-долу критерии:*
- а) *активите и пасивите, съставляващи обекта, не са се променили значително след последното изчисление на възстановимата стойност;*

- б) *полученият резултат от последното изчисление на възстановимата стойност надвишава значително преносната стойност на обекта;*

и

- в) *на базата на анализ на възникнали събития и обстоятелства, които са се променили след последното изчисление на възстановимата стойност, вероятността текущата възстановима стойност да бъде по-ниска от текущата преносна стойност на обекта е слаба.*

Корпоративни активи

100. Корпоративните активи включват активи на групата или съответното подразделение, например, сградата на централното управление или подразделение на образуванието, център за електронна обработка на данни или научно-изследователски център. Структурата на едно образувание определя дали даден актив отговаря на определението за корпоративни активи за определен генериращ парични потоци обект в настоящия стандарт. Ключови характеристики на корпоративните активи са, че те не генерират парични постъпления независимо от други активи или групи активи и тяхната преносна стойност не може изцяло да бъде отнесена към разглеждания обект, генериращ парични потоци.

101. Тъй като корпоративните активи не генерират самостоятелно парични постъпления, възстановимата стойност на отделен корпоративен актив не може да бъде определена, освен ако мениджмънтът е решил да продаде този актив. Следователно, ако има признаци, че даден корпоративен актив може да бъде обезценен, възстановимата стойност се определя за обекта генериращ парични потоци или групата от обекти генериращи парични потоци, към които принадлежи корпоративният актив, и се сравнява с преносната стойност на обекта генериращ парични потоци или групата от обекти, генериращи парични потоци. Всяка загуба от обезценка се признава в съответствие с параграф 104.

102. **При проверка за обезценка на обект генериращ парични потоци образуванието идентифицира всички корпоративни активи, свързани с разглеждания обект генериращ парични потоци. Ако част от преносната стойност на корпоративния актив:**

- а) *може да се разпредели разумно и последователно към този обект, образуванието сравнява преносната стойност на обекта, включително частта от преносната стойност на корпоративния актив, разпределен към обекта, с неговата възстановима стойност. Всяка загуба от обезценка се признава съгласно параграф 104;*

б)

не може да бъде разпределена разумно и последователно към този обект, образуванието:

- i) *сравнява преносната стойност на обекта, с изключение на корпоративния актив, с неговата възстановима стойност и признава всяка загуба от обезценка съгласно параграф 104;*
- ii) *идентифицира най-малката група от обекти, генериращи парични потоци, която включва разглеждания обект генериращ парични потоци и към която разумно и последователно може да бъде разпределена част от преносната стойност на корпоративния актив;*

и

- iii) *сравнява преносната стойност на тази група от генериращи парични потоци обекти, включително частта от преносната стойност на корпоративния актив разпределена към тази група от обекти, с възстановимата стойност на групата от обекти. Всяка загуба от обезценка се признава съгласно параграф 104.*

103. Пример 8 илюстрира прилагането на тези изисквания към корпоративните активи.

IAS 36

Загуба от обезценка за обект, генериращ парични потоци

104. *Загуба от обезценка се признава за обект генериращ парични потоци (най-малката група от обекти генериращи парични потоци, към които е била разпределена репутация или корпоративен актив) единствено ако възстановимата стойност на обекта (група от обекти) е по-ниска от преносната стойност на обекта (група от обекти). Загубата от обезценка се разпределя, за да се намали преносната стойност на активите на обекта (група от обекти) в следния ред:*

- а) *първо, за намаляване на преносната стойност на всяка репутация разпределена към обект генериращ парични потоци (група от обекти);*

и

- б) *след това, към другите активи на обекта (група от обекти) пропорционално на базата на преносната стойност на всеки актив в обекта (група от обекти).*

Тези намаления на преносните стойности се разглеждат като загуби от обезценка на отделните активи и се признават съгласно параграф 60.

105. *При разпределянето на загубата от обезценка съгласно параграф 104 образуването не намалява преносната стойност на актив под най-високата от:*

- а) *неговата справедлива стойност минус разходите по продажбата (ако може да се определи);*

- б) *неговата стойност в употреба (ако може да се определи);*

и

- в) *нула.*

Сумата на загубата от обезценка, която в противен случай би следвало да се раздели върху актива, се разпределя пропорционално върху другите активи на обекта (група от обекти).

106. Ако практически не е възможно да се изчисли възстановимата стойност за всеки отделен актив от обекта генериращ парични потоци, настоящият стандарт изисква произволно разпределение на загубата от обезценка между активите на този обект, с изключение на положителната репутация, тъй като всички активи на обект генериращ парични потоци действат в съвкупност.

107. Ако не е възможно да се определи възстановимата стойност на отделен актив (виж параграф 67):

- а) *загуба от обезценка се признава за актива, ако неговата преносна стойност е по-висока от по-високата от неговата справедлива стойност минус разходите по продажбата и резултатите от разпределението, описано в параграфи 104 и 105;*

и

- б) *не се признава загуба от обезценка за актива, ако свързаният с него обект генериращ парични потоци не се обезценява. Това се отнася и за случаите, когато справедливата стойност на актива минус разходите по продажбата е по-ниска от неговата преносна стойност.*

Пример

Машина е била физически повредена, но все още работи, макар и не така добре както преди повредата. Справедливата стойност на машината намалена с разходите по продажбата е по-ниска от нейната преносна стойност. Машината не генерира независими парични постъпления. Най-малката разграничима група от активи, която включва машината и генерира парични постъпления, които до голяма степен са независими от паричните постъпления от други активи, е производствената линия към която спада машината. Възстановимата стойност на производствената линия показва, че производствената линия като цяло не е обезценена.

Предположение 1: бюджетите/прогнозите, одобрени от мениджмънта, не отразяват намерение на мениджмънта да смени машината.

Възстановимата стойност на самата машина не може да бъде изчислена, тъй като стойността в употреба на машината:

- а) *може да се различава от нейната справедлива стойност намалена с разходите по продажбата;*
- и
- б) *може да бъде определена само за обект генериращ парични потоци, към който спада машината (производствената линия).*

Производствената линия не е обезценена. Следователно, не се признава никаква загуба от обезценка за машината. Независимо от това, може да се наложи образуването да преразгледа амортизационния срок или метода на амортизация за машината. Вероятно по-кратък амортизационен срок или по-бърз метод на амортизация е необходим за отразяване на очаквания остатъчен полезен живот на машината или моделът по който се очаква икономическите ползи да бъдат консулирани от образуването.

Предположение 2: бюджети/прогнози, одобрени от мениджмънта, отразяват намерение на мениджмънта да смени машината и да я продаде в близко бъдеще. Паричните потоци от продължаваща употреба на машината до нейната продажба се изчисляват като незначителни.

Стойността в употреба на машината може да бъде оценена близо до нейната справедлива стойност намалена с разходите по продажбата. Следователно възстановимата стойност на машината може да бъде определена и не се обръща внимание на обекта генериращ парични потоци, към който спада машината (т.е. производствената линия). Тъй като справедливата стойност на машината минус разходите по продажбата е по-ниска от нейната преносна стойност, за машината се признава загуба от обезценка.

108. *След като са били приложени изискванията по параграфи 104 и 105, се признава пасив за всяка остатъчна сума от загуба от обезценка за обект генериращ парични потоци единствено когато това се изисква от друг стандарт.*

ВЪЗСТАНОВЯВАНЕ НА ЗАГУБА ОТ ОБЕЗЦЕНКА

109. Параграфи 110—116 представят изискванията за възстановяване на загуба от обезценка призната за актив или обект генериращ парични потоци в предшестващи периоди. В тези изисквания се използва термина „актив“, но се отнасят в еднаква степен за отделен актив или обект генериращ парични потоци. Допълнителни изисквания за индивидуален актив са определени в параграфи 117—121, за обект генериращ парични потоци— в параграфи 122 и 123, и за репутация— в параграфи 124 и 125.
110. *На всяка отчетна дата образуването преценява дали има признаци, че загуба от обезценка призната в предшестващи периоди за актив, с изключение на репутация, може вече да не съществува или може да е намалала. Ако такива признаци съществуват, образуването оценява възстановимата стойност на този актив.*
111. *Когато се преценява дали съществуват признаци, че загуба от обезценка призната в предшестващи периоди за актив, с изключение на репутация, може вече да не съществува или да е намалала, образуването взема предвид най-малко следните признаци:*

IAS 36

Външни източници на информация

- a) *пазарната стойност на актива се е повишила значително през периода;*
- б) *значителни промени с благоприятен ефект върху образуването са настъпили през периода, или ще настъпят в близко бъдеще, в технологичната, пазарната, икономическата или правна среда, в която образуването осъществява дейността си, или на пазара, за който е предназначен активът;*
- в) *пазарните лихвени проценти или други пазарни норми на възвращаемост са се понижали през периода, и тези понижения е вероятно да окажат влияние върху дисконтовия процент, използван при изчисляване стойността на употреба на актива, и да увеличат съществено възстановимата стойност на актива;*

Вътрешни източници на информация

- г) *значителни промени с благоприятен ефект върху образуването са настъпили през периода, или се очаква да настъпят в близко бъдеще, в степента или начина на настоящо или бъдещо използване на актива. Тези промени включват разходи, направени през периода за подобряването или повишаването производителността на актива или реструктуриране на дейността, за която се използва активът;*
 - д) *има данни от вътрешните отчети, които показват, че икономическият резултат от използването на актива е, или ще бъде, по-благоприятен от очакваното.*
112. Признаците за потенциално намаление на загубата от обезценка в параграф 111 отразяват главно признаците за потенциална загуба от обезценка в параграф 12.
113. Ако съществуват признаци, че загуба от обезценка призната за актив, с изключение на репутация, може вече да не съществува или може да е намалеля, това може да означава, че оставащият полезен живот, методът на амортизация или остатъчната стойност би трябвало да бъдат преразгледани и коригирани със стандарта, приложим към актива, дори ако не е възстановена загубата от обезценка за актива.
114. **Загуба от обезценка призната в предшестващи периоди за актив, с изключение на репутация, се възстановява единствено когато е имало промяна в оценките, използвани за определяне на възстановимата стойност на актива след като е била призната последната загуба от обезценка. В такъв случай преносната стойност на актива, освен предвиденото в параграф 117, се повишава до неговата възстановила стойност. Това увеличение представлява възстановяване на загубата от обезценка.**
115. Възстановяването на загуба от обезценка отразява повишаване на очаквания производствен капацитет на актива, в резултат на неговото използване или продажба, след датата, на която образуването последно е признало загуба от обезценка за този актив. Параграф 130 изисква образуването да идентифицира промяната в очакванията, която предизвиква повишаване на очаквания производствен капацитет на актива. Примери за промени в предвижданията са:
- a) *промяна на базата за определяне на възстановимата стойност (т.е. дали възстановимата стойност се базира на справедливата стойност намалена с разходите по продажбата, или стойността в употреба);*
 - б) *ако възстановимата стойност е била базирана на стойността в употреба: промяна на размера или графика на очакваните парични потоци, или на дисконтовия процент;*
- или
- в) *ако възстановимата стойност е била базирана на справедливата стойност намалена с разходите по продажбата: промяна в оценката на компонентите на справедливата стойност намалена с разходите по продажбата.*

116. Възможно е стойността в употреба на актива да бъде по-висока от преносната стойност на актива само защото сегашната стойност на бъдещи парични постъпления се повишава с приближаването им във времето. Но производственият капацитет на актива не е нараснал. Следователно загубата от обезценка не се възстановява само поради изтичането на определен период от време (което понякога се нарича „развивка“ на дисконтовия процент), дори ако възстановимата стойност на актива надвиши преносната му стойност.

Възстановяване на загуба от обезценка на отделен актив

117. *Увеличената вследствие на възстановяване на загуба от обезценка преносна стойност на актива, с изключение на репутация, не превишава преносната стойност, която би била определена (след приспадане на амортизацията) при положение, че не е била признавана загуба от обезценка в предходни години.*
118. Всяко повишаване на преносната стойност на актива, с изключение на репутация, над преносната стойност, която би била определена (след приспадане на амортизацията) при положение, че не е била признавана загуба от обезценка за актива в предходни години, представлява преценка. При отчитането на такава преценка образуването прилага стандарта, приложим за актива.
119. *Възстановяването на загуба от обезценка за актив, без репутация, се признава незабавно като приход или разход, освен ако активът се отчита по преценена стойност съгласно друг стандарт (например, модела за преценка в IAS 16 Имущество, заводи и оборудване). Всяко възстановяване на загуба от обезценка на преценен актив се третира като увеличение на преценката в съответствие с този друг стандарт.*
120. С възстановената загуба от обезценка на преценен актив — излишък от преценка, се увеличава капитала. Но, доколкото загубата от обезценка на този преценен актив е била призната по-рано в приход или разход, възстановяването на тази загуба от обезценка също се признава в приход или разход.
121. *След признаването на загуба от обезценка, амортизационната квота за актива се коригира в бъдещи периоди, за да се разпредели систематично новата преносна стойност на актива минус неговата остатъчна стойност (ако има такава), за неговия останал полезен живот.*

Възстановяване на загуба от обезценка на обект генериращ парични потоци

122. *Възстановяването на загуба от обезценка на обект генериращ парични потоци се разпределя към активите на обекта, с изключение на репутацията, пропорционално на преносните стойности на тези активи. Тези увеличения на преносните стойности се третират като възстановяване на загуба от обезценка за отделни активи и се признават съгласно параграф 119.*
123. *При разпределянето на възстановена загуба от обезценка на обект генериращ парични потоци в съответствие с параграф 122, преносната стойност на актива не се увеличава над по-ниската от:*

а) *неговата възстановима стойност (ако може да бъде определена);*

и

б) *преносната стойност, която би била определена (след приспадане на амортизацията) при положение, че в предходни периоди не е била призната загуба от обезценка.*

Сумата на възстановяването на загубата от обезценка, която в противен случай би била разпределена към актива, се разпределя пропорционално между останалите активи на обекта, с изключение на репутацията

IAS 36

Възстановяване на загуба от обезценка на репутация

124. *Загуба от обезценка призната за репутация не се възстановява в период след датата на баланса.*
125. IAS 38 *Нематериални активи* забранява признаването на вътрешно генерирана репутация. Всяко увеличаване на възстановимата стойност на репутация в периодите след признаване на загуба от обезценка за тази репутация е вероятно да доведе до увеличение на вътрешно генерирана репутация, а не възстановяване на загуба от обезценка призната за придобитата репутация.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

126. *Образуването оповестява следната информация за всеки клас активи:*
- a) *сумата на загубите от обезценка признати в приход или разход през периода и в позициите на отчета за приходи и разходи, където са включени тези загуби от обезценка;*
 - b) *сумата на възстановените загуби от обезценка признати в приход или разход през периода и позициите в отчета за приходи и разходи, където са възстановени тези загуби от обезценка;*
 - в) *сумата на загубите от обезценка за преоценени активи признати директно в капитала през периода;*
 - г) *сумата на възстановените загуби от обезценка за преоценени активи, признати директно в капитала през периода.*
127. Клас активи е група от активи със сходно естество и употреба в дейността на образуването.
128. Информацията, необходима съгласно параграф 126, може да бъде представена заедно с друга информация оповестена за класа активи. Например, тази информация може да бъде включена в изравняването на преносната стойност на имотите, машините, съоръженията и оборудването в началото и в края на периода съгласно изискванията на IAS 16 *Имущество, заводи и оборудване*.
129. *Образуване, което отчита информация по сектори съгласно изискванията на IAS 14 Отчитане по сектори, оповестява следната информация за всеки сектор на отчитане на базата на основния отчетен формат на образуването:*
- a) *сумата на загубите от обезценка признати в приход или разход и директно в капитала през периода;*
 - b) *сумата на възстановените загуби от обезценка признати в приход или разход и директно в капитала през периода.*
130. *Образуването оповестява следната информация за всяка съществена загуба от обезценка, призната или възстановена през периода за отделен актив, включително репутация, или обект генериращ парични потоци:*
- a) *събития и обстоятелства, които са довели до признаване или възстановяване на загуба от обезценка;*
 - b) *сумата на загубата от обезценка, призната или възстановена;*

в) *за отделен актив:*i) *естеството на актива;**и*ii) *ако образуването отчита информация по сектори съгласно изискванията на IAS 14, секторът на отчитане към който принадлежи активът, на базата на основния отчетен формат на образуването.*г) *за обект генериращ парични потоци:*i) *описание на обекта генериращ парични потоци (например, дали това е производствена линия, фабрика, дейност, географска област или сектор на отчитане съгласно IAS 14);*ii) *сумата на признатата или възстановена загуба от обезценка по видове активи и, ако образуването отчита информация по сектори съгласно изискванията на IAS 14, по сектор на отчитане на базата на основния отчетен формат на образуването;**и*iii) *ако групирането на активи с цел идентифициране на обект генериращ парични потоци се е променило след последната оценка на възстановителната стойност (ако ила такава) на обекта генериращ парични потоци, описание на текущия и предишен начин на групиране на активите и причините за промяна на начина на идентифициране на обекта генериращ парични потоци.*д) *дали възстановителната стойност на актива (обекта генериращ парични потоци) е неговата справедлива стойност минус разходите по продажбата или неговата стойност в употреба;*е) *ако възстановителната стойност е справедлива стойност минус разходите по продажбата — базата използвана за определяне на справедливата стойност минус разходите по продажбата (например дали справедливата стойност е била определена като цена на действаш пазар);*ж) *ако възстановителната стойност е стойност в употреба — дисконтовият процент(и), използвани в текущата и предишната оценка (ако ила такава) на стойността в употреба.*131. *Образуването оповестява следната информация за общите загуби от обезценка и общата сума на възстановените загуби от обезценка признати през периода за които не е оповестена никаква информация съгласно параграф 130;*а) *основните видове активи засегнати от загубите от обезценка и основните видове активи засегнати от възстановяването на загубите от обезценка;*б) *основните събития и обстоятелства, които са довели до признаването на тези загуби от обезценка и възстановяването на загубите от обезценка.*132. *Насърчава се оповестяването от страна на образуването на предположенията, използвани за определяне на възстановителната стойност на активите (обектите генериращи парични потоци) през периода. Но, параграф 134 изисква образуването да оповестява информация за изчисленията използвани за оценка на възстановителната стойност на обект генериращ парични потоци, когато репутация или нематериален актив с неопределен полезен живот са включени в преносната стойност на този обект.*133. *Ако, съгласно параграф 84, някаква част от репутация придобита в бизнес комбинация през периода не е била разпределена към обект генериращ парични потоци (група обекти) на отчетната дата, сумата на неразпределената репутация се оповестява заедно с причините защо тази сума остава неразпределена.*

IAS 36

Изчисления, използвани за оценка на възстановителни стойности на обекти генериращи парични потоци, съдържащи репутация или нематериални активи с неопределен полезен живот

134. Образованието оповестява информацията необходима съгласно а) — е) за всеки обект генериращ парични потоци (група обекти), за който преносната стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределени към този обект (група обекти) е важна по сравнение с общата преносна стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот на образованието:

- а) преносната стойност на репутацията, разпределена към обекта (групата обекти).
- б) преносната стойност на нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределени към обекта (група от обекти).
- в) базата на която е била определена възстановителната стойност на обекта (групата обекти) (т.е. стойността в употреба или справедливата стойност минус разходите по продажбата).
- г) ако възстановителната стойност на обекта (групата обекти) се базира на стойността в употреба:
 - i) описание на всяко ключово предположение, на което мениджмънтът е основал своите прогнози за паричните потоци за периода обхванат от последните бюджети/прогнози. Ключови предположения са тези, към които възстановителната стойност на обекта (групата обекти) е най-чувствителна.
 - ii) описание на подхода използван от мениджмънта при определяне на стойността за всяко ключово предположение, дали тази стойност отразява тинал опит или, ако е възможно, е съвместима с външните източници на информация, и, ако не е, как и защо тя се различава от тиналния опит или външните източници на информация.
 - iii) периодът през който мениджмънтът е прогнозирил парични потоци на базата на финансови бюджети/прогнози, одобрени от мениджмънта и, когато период по-дълъг от пет години се използва за обект генериращ парични потоци (група от обекти) — обяснение защо такъв дълъг период е оправдан.
 - iv) темпът на растеж използван за екстраполиране на прогнози за парични потоци извън срока обхванат от последните бюджети/прогнози, и оправданието за използване на такъв темп на растеж, който превишава дългосрочния среден темп на растеж за продуктите, отраслите или страните в които образованието осъществява дейност, или за пазара, с който е свързан обектът (групата обекти).
 - v) дисконтовият процент(и), прилаган към прогнозите за паричните потоци.
- д) ако възстановителната стойност на обекта (групата обекти) се базира на справедливата стойност минус разходите по продажбата — методологията използвана за определяне на справедливата стойност минус разходите по продажбата. Ако справедливата стойност минус разходите по продажбата не е определена с помощта на видима пазарна цена за обекта (групата обекти), следва да бъде оповестена също така и следната информация:
 - i) описание на всяко ключово предположение, на което мениджмънтът е базирал определянето на справедливата стойност минус разходите по продажбата. Ключови предположения са тези, към които обектът (групата обекти) е най-чувствителен;
 - ii) описание на подхода използван от мениджмънта при определяне на стойността за всяко ключово предположение, дали тази стойност отразява тинал опит или, ако е възможно, е съвместима с външните източници на информация, и, ако не е, как и защо тя се различава от тиналния опит или външните източници на информация;

- е) ако логично възможна промяна на ключово предположение, на което мениджърът е базирал определянето на възстановителната стойност на обекта (групата обекти), би предизвикала превишение на преносната стойност на обекта (групата обекти) над неговата възстановителна стойност:
- (i) сумата, с която възстановителната стойност на обекта (групата обекти) надвишава неговата преносна стойност;
 - (ii) стойността, определена за ключовото предположение;
 - (iii) сумата, с която стойността определена за ключовото предположение трябва да се промени след регистриране на важните ефекти от тази промяна върху другите променливи, използвани за оценка на възстановителната стойност, за да се изравни възстановителната стойност на обекта (групата от обекти) с неговата преносна стойност.
135. Ако част или цялата преносна стойност на репутацията или нематериални активи с неопределен полезен живот, е разпределена върху множество обекти генериращи парични постъпления (групи обекти), и сумата разпределена по този начин върху всеки обект (група обекти) е незначителна по сравнение с общата преносна стойност на образуването за репутацията или нематериални активи с неопределен полезен живот, този факт трябва да бъде оповестен заедно със съвкупната преносна стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределени към тези обекти (групи обекти). Освен това, ако възстановителните стойности на някои от тези обекти (групи обекти) се базират на същите ключови предположения и съвкупната преносна стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот разпределени към тях е значителна по сравнение с общата преносна стойност на образуването за репутацията или нематериални активи с неопределен полезен живот, образуването оповестява този факт заедно с:
- а) агрегираната преносна стойност на репутацията разпределена върху тези обекти (групи обекти).
 - б) агрегираната преносна стойност на нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределени върху тези обекти (групи обекти).
 - в) описание на ключовото предположение(я).
 - г) описание на мениджърския подход при определяне на стойността за ключовото предположение, дали тази стойност отразява личал опит или, ако е възможно, е съвместима с външните източници на информация, и, ако не, как и защо се различава от личал опит или външни източници на информация.
 - д) ако възможна разумна промяна на ключовото предположение би довела до превишение на съвкупните преносни стойности на обектите (групи обекти) над техните съвкупни възстановителни стойности:
 - i) сумата, с която съвкупните възстановителни стойности на обектите (групите обекти) надвишават техните съвкупни преносни стойности;
 - ii) стойността, определена за ключовото предположение;
 - iii) сумата, с която стойността определена за ключовото предположение трябва да се промени след регистриране на важните ефекти от тази промяна върху другите променливи, използвани за оценка на възстановителната стойност, за да се изравнят съвкупните възстановителни стойности на обектите (групите обекти) със съвкупността от техните преносни стойности.

136. Последното подробно изчисление, извършено в предшестваш период, на възстановимата стойност на обект генериращ парични потоци (група обекти) може, съгласно параграф 24 или 99, да бъде извършено и използвано при проверката за обезценка на този обект (група обекти) в текущия период, при условие че са удовлетворени съответните критерии. В такъв случай информацията за този обект (група обекти), която е включена в оповестяването, изисквано съгласно параграфи 134 и 135, се отнася за извършеното изчисление на възстановимата стойност.

IAS 36

137. Пример 9 илюстрира оповестяванията необходими съгласно параграфи 134 и 135.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ И ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

138. Ако едно образувание избере, съгласно параграф 85 от IFRS 3 Бизнес комбинации, да прилага IFRS 3 от някаква дата преди датите на влизане в сила, определени в параграфи 78—84 от IFRS 3, то прилага и настоящия стандарт перспективно от същата тази дата.

139. Иначе образуването прилага настоящия стандарт:

а) към репутация и нематериални активи придобити в бизнес комбинация, за която датата на споразумението е на или след 31 март 2004 г.;

и

б) към всички други активи — перспективно от началото на първия едногодишен период, започващ на или след 31 март 2004 г.

140. Предприятията, към които се прилага параграф 139, се насърчават да прилагат изискванията на настоящия стандарт преди датите на влизане в сила, определени в параграф 139. Но, ако образуването прилага настоящия стандарт преди тези дати на влизане в сила, то прилага същевременно IFRS 3 и IAS 38 Нематериални активи (преработен през 2004 г.).

ОТМЕНЯНЕ НА IAS 36 (ИЗДАДЕН 1998 г.)

141. Настоящият стандарт отменя IAS 36 Обезценка на активи (издаден 1998 г.).

ДОПЪЛНЕНИЕ А

IAS 36

Използване на методи на сегашната стойност за оценяване на стойността в употреба

Настоящото допълнение представлява неразделна част от стандарта. Той осигурява насоки за използването на методи на сегашната стойност при оценяването на стойността в употреба. Въпреки, че в насоките се използва терминът „актив“, те се отнасят в еднаква степен за група активи, формиращи обект генериращ парични потоци.

Компоненти на оценката на сегашната стойност

А 1. Елементите, изброени по-долу, заедно обхващат икономическите различия между активите:

- а) оценка на бъдещия паричен поток, или при по-сложни случаи, поредица от бъдещи парични потоци, които образуванието очаква да извлече от актива;
 - б) очаквания за възможни отклонения в размера или графика на тези парични потоци;
 - в) стойността на парите във времето, представена от текущия пазарен безрисков лихвен процент;
 - г) цената за понасяне на несигурността присъща на актива;
- и
- д) други, понякога неопределими, фактори (например, неликвидност), които участниците на пазара биха отразили при определянето на цените на бъдещите парични потоци, които образуванието очаква да извлече от актива.

А 2. Настоящото допълнение съпоставя два метода за изчисляване на сегашната стойност, всеки един от които може да бъде използван за оценка на стойността в употреба на актива в зависимост от обстоятелствата. Съгласно „традиционния“ метод, корекциите за фактори б)–д), описани в параграф А1, са внедрени в дисконтовия процент. Съгласно метода на „очаквания паричен поток“, фактори б), г) и д) водят до корекции при достигането до очаквани парични потоци, коригирани за риск. Който и метод да избере образуванието, за да отрази очакванията за възможни отклонения в размера или графика на бъдещите парични потоци, резултатът трябва да отразява сегашната стойност на бъдещите парични потоци, т.е. среднопретеглените резултати.

Основни принципи

А 3. Методите, използвани за оценка на бъдещи парични потоци и лихвени проценти, се променят при всеки отделен случай в зависимост от обстоятелствата около въпросния актив. Изброените по-долу основни принципи регулират прилагането на методите на сегашната стойност за оценяване на активите:

- а) лихвените проценти, използвани за дисконтиране на парични потоци, трябва да отразяват предположенията, които са съвместими с тези присъщи на очакваните парични потоци. В противен случай ефектът от някои предположения ще бъде отразен два пъти или няма да бъде взет под внимание. Например, норма на дисконтиране в размер на 12 процента може да бъде използвана за договорни парични потоци от вземания по кредит. Този процент отразява очакванията за бъдещи просрочия по кредити с определени характеристики. Същата лихва от 12 процента не трябва да бъде използвана за дисконтиране на очаквани парични потоци, тъй като тези парични потоци вече отразяват предположенията за бъдещи просрочия.
- б) очакваните парични потоци и дисконтиращи проценти трябва да бъдат независими от отклонения и фактори, несвързани с въпросния актив. Например, преднамерено подценяване на очаквани парични потоци с цел повишаване на предполагаемата бъдеща рентабилност на актива предполага отклонение в оценката.
- в) очакваните парични потоци или дисконтови проценти трябва да отразяват диапазон от възможни резултати, а не един, който е най-вероятен, минималния или максимален възможен размер.

Традиционен метод и метод на очакваните парични потоци за сегашната стойност*Традиционен подход*

А 4. Счетоводните приложения на сегашната стойност традиционно използват една група очаквани парични потоци и един дисконтов процент, описван често като „съответстващ на риска процент“. Всъщност традиционният метод приема, че един дисконтов процент може да обедини всички очаквания за бъдещи парични потоци и съответната рискова премия. Следователно традиционният метод поставя ударението основно върху избора на дисконтовия процент.

А 5. В някои случаи, например, когато съпоставими активи могат да бъдат наблюдавани на пазара, прилагането на традиционния метод е относително лесно. За активи с договорни парични потоци той е съвместим с начина по който участниците на пазара описват активите, като „12 - процентно обезпечение“.

А 6. Въпреки това, традиционният подход не може да бъде използван по подходящ начин при някои сложни проблеми на оценяването, например, оценяване на нефинансови активи, за които не съществува пазар за обекта или за съпоставим обект. Търсенето на „съответстващ на риска процент“ изисква анализ на най-малко два обекта - актив, който се намира на пазара и има наблюдаван лихвен процент, и оценявания актив. Подходящият дисконтов процент за оценяваните парични потоци трябва да бъде извлечен от наблюдавания лихвен процент в този друг актив. За да се направи това заключение, характеристиките на паричните потоци на другия актив трябва да наподобяват тези на оценявания актив. Следователно, оценителят трябва да направи следното:

- а) да идентифицира групата парични потоци, които ще бъдат дисконтирани;
- б) да идентифицира друг актив на пазара, който има подобни на характеристиките на паричния поток;
- в) да сравни групите парични потоци от двата обекта, за да се увери, че са подобни (например, представляват ли двете групи договорни парични потоци, или едната група представлява договорен, а другата очакван паричен поток?);
- г) да прецени дали в едната група присъства елемент, който отсъства в другата (например, дали едната група е по-слабо ликвидна от другата);

и

- д) да прецени дали двете групи парични потоци ще функционират (т.е. променят) по подобен начин при променящи се икономически условия.

Метод на очакваните парични потоци

А 7. Методът на очакваните парични потоци представлява понякога по-ефективен инструмент за оценка от традиционния метод. При разработването на оценката методът на очаквания паричен поток използва всички очаквания за възможни парични потоци вместо един най-вероятен паричен поток. Например, паричният поток може да бъде ПЕ 100, ПЕ 200 или ПЕ 300 при вероятности съответно от 10, 60 и 30 процента. Очакваният паричен поток е ПЕ 220. Така методът на очаквания паричен поток се различава от традиционния метод като се фокусира върху директния анализ на въпросните парични потоци и върху по-ясното излагане на предположенията, използвани при оценката.

- А 8. Методът на очакваните парични потоци позволява също използването на методи на сегашната стойност, когато графикът на паричните потоци е несигурен. Например, паричен поток в размер на ПЕ 1000 може да бъде получен след една година, две години или три години с вероятности съответно от 10, 60 и 30 процента. Примерът по-долу показва изчисляването на очакваната сегашна стойност в този случай.

Сегашна стойност в размер на ПЕ 1000 след една година при 5 %	ПЕ 952,38	
Вероятност	10,00 %	ПЕ 95,24
Сегашна стойност в размер на ПЕ 1000 след две години при 5,25 %	ПЕ 902,73	
Вероятност	60,00 %	ПЕ 541,64
Сегашна стойност в размер на ПЕ 1000 след три години при 5,50 %	ПЕ 851,61	
Вероятност	30,00 %	ПЕ 255,48
Очаквана сегашна стойност		<u>ПЕ 892,36</u>

- А 9. Очакваната сегашна стойност в размер на ПЕ 892,36 се различава от традиционното понятие за най-добра преценка — ПЕ 902,73 (60 % вероятност). Традиционното изчисляване на сегашната стойност, приложено в този пример, изисква решение за това кои от възможните графици на паричните потоци да се използват и, съответно, такива, които не биха отразявали вероятностите от други графици. Това е така защото дисконтовият процент при традиционното изчисляване на сегашната стойност не може да отрази несигурността в графика.

- А 10. Използването на вероятности е основен елемент от метода на очакваните парични потоци. Някои поставят под въпрос дали задаването на вероятности за силно субективни оценки предполага по-голяма точност от фактически съществуващата. Но, правилното прилагане на традиционния метод (съгласно параграф А6) изисква същите оценки и субективност без прозрачността в изчисленията по метода на очакваните парични потоци.

- А 11. Много оценки разработени в текущата практика вече включват неформално елементите на очакваните парични потоци. Освен това счетоводителите често са изправени пред необходимостта да оценяват даден актив като използват ограничена информация за вероятностите от възможни парични потоци. Например, един счетоводител може да бъде поставен в някои от изброените ситуации:

- очакваната сума е в диапазона ПЕ 50—ПЕ 250, но нито една от сумите в този обхват не е по-вероятна от друга. На базата на тази информация очакваният паричен поток е ПЕ 150 $[(50+250)/2]$;
- очакваната сума е в диапазона ПЕ 50—ПЕ 250 като най-вероятна е сумата ПЕ 100. Но, вероятностите за всяка сума са неизвестни. На базата на тази ограничена информация очакваният паричен поток е ПЕ 133,33 $[(50 + 100 + 250)/3]$;
- очакваната сума ще бъде ПЕ 50 (вероятност 10 %), ПЕ 250 (вероятност 30 %), или ПЕ 100 (вероятност 60 %). На базата на тази ограничена информация очакваният паричен поток е ПЕ 140 $[(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.

Във всеки един от тези случаи приблизително изчисленият очакван паричен поток може да даде по-добра оценка за стойността в употреба от минималната, най-вероятната или максималната сума, взети поотделно.

- А 12. Прилагането на метода на очакваните парични потоци подлежи на ограничения по отношение на разходите и ползите. В някои случаи образуването може да има достъп до много данни и да може да разработи много сценарии за паричните потоци. В други случаи образуването не може да представи нищо повече от общи заключения за изменчивостта на паричните потоци без натрупването на големи разходи. Необходимо е образуването да балансира разходите за получаване на допълнителна информация с допълнителната надеждност на оценката, за която тази информация би допринесла.

IAS 36

- А 13. Някои отстояват мнението, че методите на очакваните парични потоци са неподходящи за оценка на един обект или обект с ограничен брой възможни резултати. Те дават за пример актив с два възможни резултата: 90 процента вероятност, че потокът ще бъде ПЕ 10 и 10 процента вероятност, че потокът ще бъде ПЕ 1000. Те отбелязват, че очакваният паричен поток в този пример е ПЕ 109 и критикуват резултата, че не представлява нито една от сумите, които могат да бъдат платени накрая.
- А 14. Твърдения като това по-горе показват съществено разминаване с целта на оценяването. Ако целта е акумулиране на разходи, които предстои да бъдат направени, очакваните парични потоци не могат да предоставят достоверна оценка на очакваните разходи. Но, настоящият стандарт се занимава с оценяване на възстановимата стойност на актив. Възстановимата стойност на актива в този пример е малко вероятно да бъде ПЕ 10, независимо че това е най-вероятният паричен поток. Това е така, защото оценката ПЕ 10 не включва несигурността на паричния поток в оценката на актива. Вместо това несигурният паричен поток е представен като сигурен паричен поток. Нито едно рационално мислещо образувание не би продало актив с тези характеристики за ПЕ 10.

Дисконтов процент

- А 15. Който и подход да избере образуванието за оценяване на стойността в употреба на актив, лихвените проценти, използвани за дисконтиране на парични потоци, не трябва да отразяват рисковете, за които очакваните парични потоци са били коригирани. В противен случай ефектът от някои предположения ще бъде отразен два пъти.
- А 16. Когато на пазара няма определен за актива процент, образуванието използва заместители, за да изчисли дисконтовия процент. Целта е да се направи, доколкото е възможно, пазарната оценка на:
- а) стойността на парите във времето за периодите до края на полезния живот на актива;
 - и
 - б) фактори б), г) и д) от параграф А1, доколкото тези фактори не са довели до корекции при достигането до очакваните парични потоци.
- А 17. Като отправна точка при извършването на такива оценки образуванието би могло да вземе предвид следните норми:
- а) среднопретеглената цена на капитала на образуванието, определена с помощта на такива методи като например Модел за оценка на капиталов актив;
 - б) присъщият на образуванието лихвен процент по задълженията;
 - и
 - в) други пазарни лихви по заеми.
- А 18. Въпреки това, тези лихви трябва да бъдат коригирани:
- а) за да отразят начина, по който пазарът би оценил специфичните рискове, свързани с очакваните парични потоци на актива;
 - и
 - б) за да се изключат рисковете, които не се отнасят до очакваните парични потоци на актива или, за които очакваните парични потоци са били коригирани.

Следва да се обърне внимание на такива рискове като регионален риск, валутен риск и ценови риск.

- А 19. Дисконтовият процент е независим от капиталовата структура на образуването и начина по който образуването е финансирало покупката на актива, тъй като бъдещите парични потоци, които се очаква да произлязат от актива, не зависят от начина по който образуването финансира покупката на актива.
- А 20. Параграф 55 изисква използваният дисконтов процент да бъде процент преди данъчен ефект. Следователно, когато базата използвана за изчисляване на дисконтовия процент е след данъци, тази база се коригира така, че да отразява процента преди данъчен ефект.
- А 21. Образуването нормално използва един дисконтов процент за изчисляване на стойността в употреба на актива. Но, образуването използва отделни дисконтови проценти за различни бъдещи периоди, когато стойността в употреба е чувствителна към разликата в рисковете за различни периоди или към сročната структура на лихвените проценти.
-

IAS 36

ДОПЪЛНЕНИЕ Б

Изменение на IAS 16

Измененията в настоящото допълнение се прилагат, когато образуването прилага IAS 16 Имущество, заводи и оборудване (преработен през 2003 г.). Той се отменя, когато IAS 36 Обезценка на активи (преработен през 2004 г.) влезе в сила. Настоящото допълнение заменя последващите изменения, извършени с IAS 16 (преработен през 2003 г.) в IAS 36 Обезценка на активи (издаден през 1998 г.). IAS 36 (преработен през 2004 г.) включва изискванията на параграфите в настоящото допълнение. Следователно, измененията от IAS 16 (преработен през 2003 г.) не са необходими, когато образуването се подчинява на IAS 36 (преработен през 2004 г.). Следователно, настоящото допълнение се прилага само към предприятия, които избират да прилагат IAS 16 (преработен през 2003 г.) преди датата на неговото влизане в сила.

Б 1. IAS 16 Имущество, заводи и оборудване се изменя, както следва:

В допълнението, параграф А4 се изменя, както следва:

А 4. IAS 36 Обезценка на активи (издаден през 1998 г.) се изменя, както следва:

В стандарта параграфи 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 и 104 се изменят, както следва:

4. Настоящият стандарт се прилага към активи, които се отчитат по преоценена стойност (справедлива стойност) съгласно други стандарти, например, модела за преценка в IAS 16 Имущество, заводи и оборудване. Определянето дали един преоценен актив може да бъде обезценен зависи от базата за определяне на справедливата стойност:

...

9. *Когато се преценява дали има признаци, че един актив може да бъде обезценен, образуването взема предвид, като минимум, следните признаци:*

...

Външни източници на информация

...

- е) *през периода са станали значителни промени с неблагоприятен ефект върху образуването, или се очаква да станат в близко бъдеще, до степенята до която и по начина по който, активът се използва или се очаква да се използва. Тези промени включват превръщането на актива в неизползван, планове за прекратяване или реструктуриране на дейността, за която е предназначен активът, и планове за освобождаване от актива преди очакваната дата;*

и

...

34. Прогнозите за изходящи парични потоци включват непреките разходи за ежедневно обслужване на актива, както и бъдещи такива, които могат да бъдат приписани пряко, или разпределени разумно и последователно, към употребата на актива.

37. *Бъдещите парични потоци се изчисляват за актива в текущото му състояние. Оценките на бъдещите парични потоци не включват очакваните бъдещи парични постъпления или изходящи парични потоци, които се очаква да възникнат от:*

...

- б) *подобряване или повишаване производителността на актива.*

38. Тъй като бъдещите парични потоци се оценяват за актива в неговото текущо състояние, стойността в употреба не отразява:

...

- б) бъдещите изходящи парични потоци, които ще подобрят или повишат производителността на актива или свързаните парични постъпления, които се очаква да възникнат от такива изходящи парични потоци.

41. Докато образуването извършва парични плащания, които подобряват или повишават производителността на актива, оценките на бъдещите парични потоци не включват очакваните бъдещи парични потоци, които се очаква да възникнат в резултат от увеличаването на икономическите ползи, свързани с изходящия паричен поток (виж допълнение А, пример 6).

42. Оценките на бъдещите парични потоци включват бъдещи изходящи парични потоци, необходими да се запази нивото на икономически ползи, които се очаква да произлязат от актива в неговото текущо състояние. Когато обект генериращ парични потоци се състои от активи с различен очакван полезен живот, като всички са крайно необходими за текущата дейност на обекта, замяната на активи с по-кратък полезен живот се приема за част от ежедневното обслужване на обекта, когато се оценяват бъдещите парични потоци, свързани с обекта. Също така, когато един актив се състои от компоненти с различен очакван полезен живот, замяната на компоненти с по-кратък живот се приема като част от ежедневното обслужване на актива при изчисляването на бъдещите парични потоци, генерирани от актива.

59. *Загубата от обезценка се признава незабавно като разход в отчета за приходи и разходи, освен ако активът се отчита по преоценена стойност съгласно друг стандарт (например, съгласно модела за преоценка в IAS 16 Имущество, заводи и оборудване). Всяка загуба от обезценка на преоценен актив се разглежда като преоценъчно намаление съгласно този друг стандарт.*

96. *Когато се прави преценка дали има признаци, че загубата призната за актив в предишни години може вече да не съществува или да е била намалена, образуването взема предвид, най-малко, следните признаци:*

...

Вътрешни източници на информация

- г) *през периода са станали значителни промени с благоприятен ефект върху образуването, или се очаква да станат в близко бъдеще, до степен до която и по начина по който, активът се използва или се очаква да се използва. Тези промени включват разходите направени през периода за подобряване или повишаване производителността на актива, или реструктуриране на дейността, за която е предназначен активът;*

и

...

104. *Възстановяването на загубата от обезценка на актива незабавно се признава като приход в отчета за приходи и разходи, освен ако активът се отчита по преоценена стойност съгласно друг стандарт (например, съгласно модела за преоценка в IAS 16 Имущество, заводи и оборудване). Всяко възстановяване на загуба от обезценка на преоценен актив се разглежда като преоценъчно увеличение съгласно този друг стандарт.*

Нематериални активи

СЪДЪРЖАНИЕ	Параграфи
Цел	1
Обхват	2—7
Определения	8—17
Нематериални активи	9—17
Установимост	11—12
Контрол	13—16
Бъдещи икономически ползи	17
Признаване и оценяване	18—67
Самостоятелно придобиване	25—32
Придобиване като част от бизнес комбинация	33—43
Оценяване справедливата стойност на нематериален актив, придобит в бизнес комбинация	35—41
Последващи разходи за придобит проект, възникнал в резултат на научноизследователска и развойна дейност	42—43
Придобиване чрез правителствено дарение	44
Размяна на активи	45—47
Вътрешно генерирана репутация	48—50
Вътрешно генерирани нематериални активи	51—67
Изследователска фаза	54—56
Фаза на развитие	57—64
Себестойност на вътрешно създадените нематериални активи	65—67
Признаване на разходи	68—71
Минали разходи, които не се признават като актив	71
Оценка след признаване	72—87
Себестойностен метод	74
Преоценъчен метод	75—87
Полезен живот	88—96
Нематериални активи с определен полезен живот	97—106
Амортизационен срок и амортизационен метод	97—99
Остатъчна стойност	100—103
Преглед на амортизационния период и амортизационния метод	104—106

IAS 38

	Параграфи
Нематериални активи с неопределен полезен живот	107—110
Преглед на преценката за полезния живот	109—110
Възстановяемост на преносната стойност — загуби от обезценка	111
Изваждане от употреба и ликвидиране	112—117
Оповестяване	118—128
Общи положения	118—123
Нематериални активи оценявани след признаване чрез използване на преоценъчния метод	124—125
Разходи за научноизследователска и развойна дейност	126—127
Друга информация	128
Преходни разпоредби и дата на влизане в сила	129—132
Размяна на подобни активи	131
Ранно прилагане	132
Отменяне на IAS 38 (издаден през 1998 г.)	133

Настоящият преработен стандарт отменя IAS 38 (1998 г.) *Нематериални активи* и следва да се прилага:

- а) след придобиване на нематериални активи, придобити в бизнес комбинация, за която датата на споразумението е на или след 31 март 2004 г.;
- б) към всички други нематериални активи, за едногодишни периоди, започващи на или след 31 март 2004 г.

По-ранното прилагане се насърчава.

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да установи правила за счетоводното третиране на нематериални активи, които не се разглеждат конкретно от друг стандарт. Настоящият стандарт изисква образуването да признае нематериален актив единствено ако са удовлетворени определени критерии. Стандартът определя също как да се оценява справедливата стойност на нематериалните активи и изисква определени оповестявания за нематериалните активи.

ОБХВАТ

2. **Настоящият стандарт се прилага при отчитането на нематериални активи, с изключение на:**

- а) *нематериални активи, които са предмет на друг стандарт;*

IAS 38

- б) **финансови активи съгласно IAS 39** Финансови инструменти: признаване и оценяване;

и

- в) **минерални права и разходи за проучване, разработване и извличане на минерали, нефт, природен газ и подобни невъзстановителни ресурси.**

3. Ако друг стандарт установява правила за счетоводно отчитане на специфичен вид нематериален актив, образуването прилага този стандарт вместо настоящия стандарт. Например, настоящият стандарт не се прилага към:

- а) нематериалните активи, които едно образуване държи за продажба в хода на своята обичайна дейност (виж IAS 2 *Стоково-материални запаси* и IAS 11 *Договори за строителство*);
- б) активи по отсрочени данъци (виж IAS 12 *Данъци върху дохода*);
- в) лизинги, които са в обхвата на IAS 17 *Лизинги*;
- г) активи, произтичащи от доходи на работници и служители (виж IAS 19 *Доходи на работници и служители*);
- д) финансови активи съгласно IAS 39. Признаването и оценката на някои финансови активи са включени в IAS 27 *Консолидирани и индивидуални счетоводни отчети*, IAS 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия* и IAS 31 *Дялове в тесени предприятия*;
- е) репутация, придобита в бизнес комбинация (виж IFRS 3 *Бизнес комбинации*);
- ж) отсрочени разходи по придобиването и нематериални активи, произтичащи от договорни права на застраховател съгласно застрахователни договори в обхвата на IFRS 4 *Застрахователни договори*. IFRS 4 определя специфични изисквания за оповестяване за тези отсрочени разходи по придобиването, но не за тези нематериални активи. Следователно, изискванията за оповестяване в настоящия стандарт се прилагат към тези нематериални активи.
- з) дълготрайни нематериални активи, класифицирани като държани за продажба (или включени в група за ликвидирани, класифицирана като държана за продажба) съгласно IFRS 5 *Дълготрайни активи, държани за продажба, и преустановени дейности*.

4. Някои нематериални активи могат да се съдържат във или на физически носител като компактдиск (например, компютърен софтуер), правна документация (например, лицензия или патент) или филм. При определяне дали един актив, който включва и нематериални, и материални елементи, трябва да се третира съгласно IAS 16 *Имуществото, заводи и оборудване* или като нематериален актив съгласно настоящия стандарт, образуването преценява кой елемент е по-важен. Например, компютърен софтуер за металообработваща машина управлявана от компютър, която не може да работи без този специфичен софтуер, представлява неразделна част от съответния хардуер и се третира като имот, машина, съоръжение и оборудване. Същото се отнася за операционна система на компютър. Когато софтуерът не представлява неразделна част от съответния хардуер, компютърният софтуер се третира като нематериален актив.

5. Настоящият стандарт се прилага, освен всичко друго, към разходи за реклама, обучение, учредяване, научноизследователска и развойна дейност. Научноизследователската и развойна дейности са насочени към развитие на знанията. Следователно, независимо, че тези дейности могат да доведат до възникването на актив с материално съдържание (например, прототип), физическият елемент е вторичен спрямо неговия нематериален компонент, т.е. знанието внедрено в него.

6. При финансов лизинг активът може да бъде материален или нематериален. След първоначалното признаване лизингополучателят отчита нематериален актив, държан по силата на финансов лизинг съгласно настоящия стандарт. Правата по лицензионни договори за продукти като филми, видео записи, пиеси, ръкописи, патенти или авторски права са изключени от обхвата на IAS 17 и попадат в обхвата на настоящия стандарт.

7. Изключения от обхвата на стандарта могат да възникнат ако дейностите или транзакциите са до такава степен специализирани, че пораждаят счетоводни проблеми, към които трябва да се подходи по различен начин. Такива проблеми възникват при отчитането на разходи за проучване, разработване и извличане на нефт, газ и минерали в добивните отрасли и в случай на застрахователни договори. Следователно, настоящият стандарт не се отнася за разходи за такива дейности и договори. Настоящият стандарт, обаче, се прилага към други използвани нематериални активи (например, компютърен софтуер) и други разходи (например, разходи за учредяване) в добивните отрасли или от застрахователните дружества.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

8. В настоящия стандарт са използвани следните термини с определените им значения:

Активен пазар е пазар, на който преобладават следните условия:

- а) *търгуваните на пазара продукти са хомогенни;*
- б) *желаещи купувачи и продавачи обикновено могат да се намерят по всяко време;*

и

- в) *цените са достъпни за обществеността.*

Датата на споразумението за бизнес комбинация е датата, на която е постигнато споразумение по същество между комбиниращи се страни а, за предприятия търгувани на борсата, датата на публичното му обявяване. При враждебно поглъщане, най-ранната дата, на която е постигнато споразумение по същество между комбиниращи се страни, е датата, на която достатъчен брой от собствениците на придобивания са приели предложението на придобиващия за придобиване на контрол върху придобивания.

Амортизация е систематичното разпределение на амортизируемата част от нематериален актив през целия му полезен живот.

Активът е ресурс:

- а) *контролиран от образуването като резултат от минали събития;*

и

- б) *от който се очаква приток на бъдещи икономически ползи в образуването.*

Преносна стойност е стойността, по която активът се признава в балансовия отчет след приспадане на натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка.

Себестойност е сумата платена в парични средства или еквиваленти на парични средства или справедливата стойност на другите вложения, направени за придобиване на актива към момента на неговото придобиване или изграждане, или, когато е уместно, сумата, приписана на този актив, когато е бил първоначално признат съгласно специфичните изисквания на други IFRS, например, IFRS 2 Плащане под формата на акции.

Амортизируема сума е себестойността на актива или друга сума, с която себестойността е заменена, намалена с остатъчната стойност.

Развитие е допълнението на научно изследователските открития или други знания в план или схема за производството на нови или съществено усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги, преди началото на търговското производство или употреба.

IAS 38

Специфична за образуването стойност е сегашната стойност на паричните потоци, които образуването очаква да възникнат от продължаващата употреба на актив и от неговата ликвидация в края на полезния му живот, или при уреждането на задължение.

Справедлива стойност на актив е сумата, за която активът може да бъде разменен между информирани и желаещи страни в пряка сделка.

Загуба от обезценка е сумата, с която преносната стойност на актива превишава неговата възстановима стойност.

Нематериален актив е разграничил непаричен актив без материална същност.

Парични активи са държаните парични средства и активите, които предстои да бъдат получени под формата на фиксирани или определени парични суми.

Научно-изследователската дейност е планирана проучвателна дейност, която се извършва с оглед получаването на нови научни или технически познания и схващания.

Остатъчна стойност на нематериален актив е стойността, която едно образуване очаква да получи от отписването на актива, след приспадане на очакваните разходи за извеждане на актива, ако активът е на възрастта или в състоянието, очаквани в края на неговия полезен живот.

Полезен живот е:

- a) *периодът, през който се очаква активът да бъде използван от образуването;*
- или*
- b) *количеството продукция или подобни изделия, които образуването очаква да получи от актива.*

Нематериални активи

9. Образуванията често изразходват ресурси или натрупват пасиви при придобиването, развитието, поддръжката или увеличаването на нематериалните ресурси, като научни или технически познания, проектиране и внедряване на нови процеси или системи, лицензии, интелектуална собственост, пазарни познания и търговски марки (включително, търговски наименования и издателски права). Широко срещани примери за изделия, обхванати от тези раздели, са компютърния софтуер, патентите, авторските права, филмите, клиентски листи, права за обслужване на ипотеки, риболовни лицензии, вносни квоти, франчайз, взаимоотношения с клиенти или доставчици, лоялност на клиента, пазарен дял и пазарни права.
10. Не всички изделия, описани в параграф 9, отговарят на определението за нематериален актив, по-точно на изискванията за разграничимост, контрол върху ресурса и наличието на бъдещи икономически ползи. Ако едно изделие в обхвата на настоящия стандарт не отговаря на определението за нематериален актив, разходите по неговото придобиване или вътрешно генериране се признават като разходи в момента на тяхното възникване. Ако, обаче, един продукт е придобит в бизнес комбинация, той формира част от репутацията, призната към датата на придобиването (виж параграф 68).

Разграничимост

11. Определението за нематериален актив изисква нематериалният актив да бъде разграничим, за да може да бъде отличен от репутацията. Репутацията придобита в бизнес комбинация представлява плащане извършено от придобиващия в очакване на бъдещи икономически ползи от активи, които не могат да бъдат идентифицирани и признати поотделно. Бъдещите икономически ползи могат да бъдат резултат от синергията между придобитите разграничими активи или активите, които не могат да бъдат признати индивидуално във финансовите отчети, но за които придобиващият е готов да плати при бизнес комбинация.

12. Активът отговаря на критерия за разграничителност в определението за нематериален актив, когато той:

- a) *може да бъде разграничен или отделен от образуването и продаден, прехвърлен, лицензиран, нает или разменен, отделно или заедно със съответен договор, актив или пасив;*

или

- b) *произтича от договорни или други юридически права, независимо дали тези права са прехвърлени или отделени от образуването или от други права и задължения.*

Контрол

13. Образуването упражнява контрол върху актива, ако има правомощия да получи бъдещите икономически ползи от този ресурс и ако е способно да ограничи достъпа на други до тези ползи. Правоспособността на образуването да контролира бъдещите икономически ползи от нематериален актив обикновено произтича от законови права, които се присъждат в съдилище. При отсъствие на законови права е по-трудно да се демонстрира контрол. Законното присъждане на право, обаче, не представлява необходимо условие за упражняване на контрол тъй като образуването може да е в състояние да контролира бъдещите икономически ползи по друг начин.
14. Пазарните и технически познания могат да доведат до нови икономически ползи. Образуването контролира тези ползи ако, например, знанията са защитени от законни права като авторски права, задържане на търговско споразумение (където това е възможно) или от законно задължение на служителите за конфиденциалност.
15. Образуването може да разполага с екип от квалифицирани служители и чрез обучение на персонала да подобри неговата квалификация и умения, което да доведе до бъдещи икономически ползи. Също така образуването има право да очаква от персонала си да продължи да му служи с уменията си. Едно образуване, обаче, упражнява недостатъчен контрол върху очакваните бъдещи ползи, които произтичат от екипа квалифициран персонал и от обучението, за да може да прецени, че тези продукти отговорят на определението за нематериален актив. По подобна причина е невъзможно дадено управление или технически талант да съответстват на определението за нематериален актив, освен ако те не са защитени със законови права за тяхното използване и за получаване на бъдещи икономически ползи от тях, и също ако съответстват на останалите компоненти от определението.
16. Образуването може да разполага с портфейл от клиенти или пазарен дял и да очаква, че благодарение на неговите усилия за изграждане на взаимоотношения с клиентите и лоялност, клиентите ще продължат да търгуват с образуването. При отсъствието, обаче на законови права да защити, или по други начини да контролира, взаимоотношенията с клиентите или лоялността на клиентите към образуването, образуването обикновено упражнява недостатъчен контрол върху очакваните икономически ползи от взаимоотношенията с клиентите и лоялността, за да може да прецени, че такива продукти (например, портфейл от клиенти, пазарни дялове, взаимоотношения с клиента и лоялност на клиента) съответстват на определението за нематериални активи. В отсъствието на законови права за защита на взаимоотношенията с клиентите, разменните операции за същите или подобни недоговорни взаимоотношения с клиенти (с изключение на тези, които са част от бизнес комбинация) предоставят доказателства, че образуването въпреки всичко може да контролира очакваните бъдещи икономически ползи, произтичащи от взаимоотношенията с клиентите. Тъй като такива разменни операции предоставят също и доказателства, че взаимоотношенията с клиентите са разграничими, тези взаимоотношения с клиентите съответстват на определението за нематериален актив.

Бъдещи икономически ползи

17. Бъдещите икономически ползи, произтичащи от нематериален актив, могат да включват приходи от продажба на стоки или услуги, икономии или други ползи, произтичащи от употребата на актива от образуването. Например, използването на интелектуална собственост в производствения процес може по-скоро да намали бъдещите производствени разходи, отколкото да увеличи бъдещите приходи.

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

18. Признаването на продукт като материален актив изисква образуването да покаже, че продуктът отговаря на:

а) определението за нематериален актив (виж параграфи 8—17);

и

б) критериите за признаване (виж параграфи 21—23).

Това изискване се отнася за разходите направени първоначално за придобиване или вътрешно генериране на нематериален актив и тези, направени впоследствие за увеличаването му, замяната на част от него или обслужването му.

19. Параграфи 25—32 се занимават с прилагането на критериите за признаване към отделно придобити нематериални активи, параграфи 33—34 се занимават с тяхното прилагане към нематериални активи, придобити в бизнес комбинация. Параграф 44 се занимава с първоначалната оценка на нематериалните активи, придобити чрез правителствени дарения, параграфи 45—47 — с размените на нематериални активи, а параграфи 48—50 — с третирането на вътрешно генерирана репутация. Параграфи 51—67 се занимават с първоначалното признаване и оценяване на вътрешно генерирани нематериални активи.

20. Естеството на нематериалните активи е такова, че, в много случаи, няма допълнения към такъв актив, или замени на част от него. Следователно, повечето допълнителни разходи е вероятно по-скоро да запазят очакваните бъдещи икономически ползи включени в съществуващия нематериален актив, отколкото да отговорят на изискванията на определението за нематериален актив и критериите за признаване в настоящия стандарт. Освен това, често е по-трудно допълнителният разход да бъде приписан пряко към определен нематериален актив, отколкото към бизнеса като цяло. Следователно, в изключително редки случаи последващият разход — разходът направен след първоначалното признаване на придобития нематериален актив или на вътрешно генерирания нематериален актив — се признава в преносната стойност на актива. В съответствие с параграф 63 допълнителните разходи за търговски марки, заглавки, издателски права, списъци с клиенти и продукти с подобно съдържание (независимо дали са придобити отвън или са вътрешно генерирани) винаги се признават в приход или разход, когато са на правени. Това е така защото такива разходи не могат да бъдат разграничени от разходите за развитие на бизнеса като цяло.

21. **Един нематериален актив се отчита като такъв единствено, когато:**

а) *или вероятност в образуването да се вляят очакваните бъдещи икономически ползи от него;*

и

б) *себестойността на актива може надеждно да се оцени.*

22. **Едно образуване преценява вероятността от очаквани бъдещи икономически ползи като използва разумни и доказуеми предположения, които представят най-добрата преценка на мениджълънта за комплекса от икономически условия, които ще съществуват през полезния живот на актива.**

23. Образуването оценява степента на сигурност на прилива на бъдещи икономически ползи от използването на актив въз основа на наличните доказателства към момента на първоначалното признаване, като придава по-голяма тежест на външните доказателства.

24. **Нематериалният актив първоначално се оценява по себестойност.**

Самостоятелно придобиване

IAS 38

25. Обикновено, цената, която образуването плаща, за да придобие самостоятелно нематериален актив, отразява очакванията, че има вероятност очакваните бъдещи икономически ползи, включени в актива, да се влеят в образуването. С други думи, тази вероятност се отразява в себестойността на актива. Следователно, критерият за признаване на вероятността съгласно параграф 21, буква а) се отчита като удовлетворен за самостоятелно придобити нематериални активи.
26. Освен това, себестойността на самостоятелно придобит нематериален актив обикновено може да бъде оценена надеждно. Това е така особено, когато покупката се извършва под формата на пари в брой или други парични активи.
27. Себестойността на самостоятелно придобит нематериален актив включва:
- а) неговата покупна цена, включително вносни мита и невъзстановими данъци, свързани с покупката, след приспадане на търговските отстъпки и отбиви;
 - и
 - б) всякакви преки разходи за подготовка на актива за използването му предназначение.
28. Примери за преки разходи са:
- а) разходите за работници и служители (съгласно IAS 19 *Доходи на работници и служители*), произтичащи пряко от въвеждането на актива в експлоатация;
 - и
 - б) разходите за професионални услуги, произтичащи пряко от въвеждането на актива в експлоатация;
 - в) разходи за проверка на правилното функциониране на актива.
29. Примери за разходи, които не са част от себестойността на нематериалния актив:
- а) разходи за въвеждане на нов продукт или услуга (включително разходи за реклама и промоционални дейности);
 - б) разходи за осъществяване на дейност на ново място или с нов тип клиент (включително разходите за обучение на служители);
 - и
 - в) административни и други общи разходи.
30. Признаването на разходите в преносната стойност на нематериален актив се прекратява, когато активът е в състоянието необходимо той да може да оперира по начина планиран от мениджмънта. Следователно разходите, направени при използването или прехвърлянето на нематериалния актив, не се включват в преносната стойност на нематериалния актив. Например, разходите изброени по-долу не се включват в преносната стойност на нематериалния актив:
- а) разходите, направени докато актив, който може да оперира по начина, планиран от мениджмънта, трябва все пак да бъде въведен в употреба;
 - и
 - б) първоначални оперативни загуби, например, тези, които са направени докато търсенето на продукцията на актива нараства.

IAS 38

31. Някои операции възникват във връзка с развитието на нематериалния актив, но не е необходимо да доведат актива до състоянието, необходимо да може той да функционира по начина, планиран от мениджмънта. Тези случайни операции могат да възникнат преди или по време на дейностите по развитието. Тъй като случайните операции не са необходими за това активът да бъде доведен до състоянието, необходимо той да може да функционира по начина, планиран от мениджмънта, приходите и съответните разходи от случайните операции се признават незабавно в приход или разход, и се включват в съответните класификации на приход или разход.
32. Ако плащането на нематериалния актив се разсрочи извън стандартните условия по кредити, неговата себестойност ще бъде еквивалента на цената при плащане в брой. Разликата между тази сума и общата сума на плащанията се признава като разходи за лихви през срока на кредита, освен ако не се капитализира съгласно третирането на капитализацията, позволено съгласно IAS 23 *Разходи по заеми*.

Придобиване като част от бизнес комбинация

33. Съгласно IFRS 3 *Бизнес комбинации*, ако нематериалният актив е придобит в бизнес комбинация, себестойността на нематериалния актив е неговата справедлива стойност към датата на придобиване. Справедливата стойност на нематериалния актив отразява пазарните очаквания относно вероятността бъдещите икономически ползи, включени в актива, да се влеят в образуването. С други думи, влиянието на тази вероятност се отразява в оценката на справедливата стойност на нематериалния актив. Следователно, критерият за признаване на вероятността съгласно параграф 21а) се приема винаги за изпълнен за нематериални активи, придобити в бизнес комбинации.
34. Следователно, съгласно настоящия стандарт и IFRS 3, придобиващият признава към датата на придобиването, отделно от репутацията, нематериалния актив на придобивания, ако справедливата стойност на актива може да бъде оценена надеждно, независимо от това дали активът е бил признат от придобивания преди бизнес комбинацията. Това означава, че придобиващият признава като актив отделно от репутацията проект на придобивания, възникнал в резултат на научноизследователска и развойна дейност, ако проектът съответства на определението за нематериален актив и неговата справедлива стойност може да бъде надеждно оценена. Проектът на придобивания, възникнал в резултат на научноизследователска и развойна дейност, съответства на определението за нематериален актив, когато той:
- а) съответства на определението за актив;
- и
- б) е разграничим, т.е. отделен или произтича от договорни или други законови права.

Оценяване на справедливата стойност на нематериален актив, придобит в бизнес комбинация

35. Справедливата стойност на нематериален актив, придобит в бизнес комбинация, може обикновено да бъде оценена с достатъчна надеждност, за да бъде призната отделно от репутацията. Когато, за изчисленията, използвани за оценяване справедливата стойност на нематериален актив, съществува диапазон от възможни резултати с различни вероятности, тази несигурност влиза в оценката на справедливата стойност на актива, а не показва невъзможност да се оцени справедливата стойност надеждно. Ако един нематериален актив, придобит в бизнес комбинация, има неопределен полезен живот, съществува опровержима презумпция, че неговата справедлива стойност може да бъде оценена надеждно.
36. Нематериален актив, придобит в бизнес комбинация, може да бъде отделен, но само заедно със съответния материален или нематериален актив. Например, издателско право на списание не може да бъде продадено отделно от базата данни с абонатите, или търговска марка за изворна вода може да е свързана с определен извор и не може да бъде продадена отделно от извора. В такива случаи придобиващият признава групата активи като един актив отделно от репутацията, ако отделните справедливи стойности на активите в групата не са надеждно измерими.

37. Също така, термините „фирмена марка“ и „фирмено наименование“ често се използват като синоними за търговски марки и други марки. Първите, обаче, са общи маркетингови термини, които обикновено се използват, когато става дума за допълнителни активи, например търговска марка (или марка за услуга) и съответните и търговско наименование, формули, рецепти и технологични познания. Придобиващият признава като един актив група допълнителни нематериални активи, включващи фирмена марка, ако отделните справедливи стойности на допълнителните активи не са надеждно измерими. Ако индивидуалните справедливи стойности на допълнителните активи са надеждно измерими, придобиващият може да ги признае като един актив при условие, че индивидуалните активи имат подобен полезен живот.
38. Единствените обстоятелства, при които може да се окаже невъзможно да се оцени надеждно справедливата стойност на нематериален актив, придобит в бизнес комбинация, са тези, при които нематериалният актив произтича от законови или други договорни права и:
- а) е неотделим;
- или
- б) е отделен, но няма доказателства за разменни операции за същия или подобни активи, а изчисляването на справедливата стойност по друг начин би зависило от неизмерими променливи.
39. Котираните пазарни цени на активен пазар дават най-надеждната оценка на справедливата стойност на един нематериален актив (виж също параграф 78). Подходящата пазарна цена обикновено е действащата покупна цена. Ако няма действащи покупни цени, цената на последната подобна транзакция може да послужи за база за изчисляване на справедливата стойност при условие, че не са настъпили значителни промени в икономическите условия в периода между датата на транзакцията и датата, към която се изчислява справедливата стойност на актива.
40. Ако няма активен пазар за нематериалния актив, неговата справедлива стойност е сумата, която образуването би платило за актива към датата на придобиването в пряка сделка между информирани и желаещи страни на базата на най-добрата налична информация. При определянето на тази сума предприятието взема предвид резултата от последните транзакции за подобни активи.
41. Предприятия, които регулярно извършват покупко-продажби на уникални нематериални активи, са разработили техники за индиректно оценяване на техните справедливи стойности. Тези техники могат да бъдат използвани за първоначална оценка на нематериален актив, придобит в бизнес комбинация, ако тяхната цел е да се определи справедливата стойност и, ако те отразяват текущи транзакции и практики в отрасъла, към който принадлежи активът. Тези техники включват, където е подходящо:
- а) използването на множители, които отразяват текущи пазарни транзакции спрямо показатели, които отразяват доходността на актива (например, приходи, пазарни дялове и оперативна печалба), или спрямо притока от възнаграждения за права от лицензиране на нематериален актив на друга страна в пряка сделка (например съгласно подхода „освобождаване от възнаграждение за права“);
- или
- б) дисконтиране на очакваните бъдещи нетни парични потоци от актива.

Последващи разходи за придобит проект, възникнал в резултат на научноизследователска и развойна дейност

42. **Разходи за дейности по изследвания и развитие, които:**

- а) *са свързани с проект, възникнал в резултат на научноизследователска и развойна дейност, придобит самостоятелно или в бизнес комбинация и признат като нематериален актив;*

и

- б) *са направени след придобиването на този проект, се отчитат в съответствие с параграфи 54—62.*

IAS 38

43. Прилагането на изискванията по параграфи 54—62 означава, че последващите разходи за проект, възникнал в резултат на дейност по изследвания и развитие, придобит самостоятелно или в бизнес комбинация и признат като нематериален актив:
- а) се признават като разход, когато са направени, ако представляват разходи за научноизследователска дейност;
 - б) се признават като разход, когато са направени, ако това са разходи за развойна дейност, които не удовлетворяват критериите за признаване като нематериален актив съгласно параграф 57;
- и
- в) се прибавят към преносната стойност на придобития проект, възникнал в резултат на научноизследователска или развойна дейност, ако представляват разходи за развойна дейност, които удовлетворяват критериите за признаване съгласно параграф 57.

Придобиване чрез правителствено дарение

44. В някои случаи с помощта на правителствено дарение нематериалният актив може да се придобие безплатно или по номинална стойност. Това обикновено се случва, когато правителството прехвърля и разпределя към образуванието нематериални активи, например, права за приземяване на летище, лицензи за радио или телевизионни станции, лицензи за внос или квоти, или права за достъп до други ресурси с ограничен достъп. В съответствие с IAS 20 *Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ*, образуванието може да реши да признае първоначално едновременно нематериалния актив и субсидията по справедлива стойност. Ако образуванието реши да не признае актива първоначално по справедлива стойност, образуванието признава актива първоначално по номинална стойност (алтернативното третиране съгласно IAS 20) плюс всички разходи, които могат да бъдат отнесени пряко към подготовката на актива за неговото планирано използване.

Размяна на активи

45. Един ли повече нематериални активи могат да бъдат придобити в замяна на непаричен актив или активи, или комбинация от парични и непарични активи. Обсъждането по-долу се отнася просто до размяната на един непаричен актив за друг, но се отнася също и за всички размени описани в предишното изречение. Себестойността на такъв нематериален актив се оценява по справедлива стойност освен ако а) на разменната операция и липсва търговско съдържание или б) справедливата стойност нито на получения, нито на отстъпения актив е надеждно оценена. Придобитият актив се оценява по този начин дори ако образуванието не може незабавно да отпише отстъпения актив. Ако придобитият актив не е оценен по справедлива стойност, неговата себестойност се оценява по преносната стойност на отстъпения актив.
46. Образуванието определя дали една разменна операция има търговско съдържание като взема предвид степента, до която неговите бъдещи парични потоци се очаква да се променят в резултат на операцията. Разменната операция има търговско съдържание, ако:
- а) конфигурацията (т.е. риск, график и сума) на паричните потоци на получения актив се различава от конфигурацията на паричните потоци на прехвърления актив;
- или
- б) специфичната за образуванието стойност на частта от операциите на образуванието, засегната от транзакцията, се променя в резултат на размяната;
- и
- в) разликата в букви а) или б) е значителна по отношение на справедливата стойност на разменените активи.

За да се определи дали разменната операция има търговско съдържание, специфичната за образуванието стойност на частта от операциите на предприятието, засегната от транзакцията, следва да отразява паричните потоци след данъци. Резултатът от тези анализи може да стане ясен без да е необходимо предприятието да извършва подробни изчисления.

47. Параграф 21, буква б) определя, че условие за признаването на нематериален актив е себестойността на актива да може да бъде оценена надеждна. Справедливата стойност на нематериален актив, за който не съществуват сравними пазарни трансакции, е надеждно измерима, ако а) променливостта в диапазона от разумни оценки на справедливата стойност е незначителна за този актив или б) вероятностите от различни оценки в диапазона могат да бъдат разумно пренебрегнати и използвани при оценката на справедливата стойност. Ако предприятието може да определи надеждно справедливата стойност на получения актив или на отстъпления актив, справедливата стойност на отстъпления актив се използва за оценяване на себестойността, освен ако справедливата стойност на получения актив е по-ясно отличима.

Вътрешно генерирана репутация

48. Вътрешно генерираната репутация не се признава като актив.

49. В някои случаи се извършват разходи за генериране на бъдещи икономически ползи, но това не води до създаване на нематериален актив, който отговаря на критериите за признаване съгласно настоящия стандарт. Такива разходи често се описват като разходи, които допринасят за вътрешно генериране на репутация. Вътрешно генерираната репутация не се признава като актив тъй като тя не е разграничим ресурс (т.е. не е отделима, нито произтича от договорни или други законови права), който образуванието може да контролира и чиято стойност може да оцени надеждно.
50. Различията между пазарната стойност на образуванието и преносната стойност на неговите разграничими нетни активи могат по всяко време да привлекат редица фактори, които да окажат влияние върху стойността на образуванието. Такива различия, обаче, не представляват стойността на контролиран от образуванието нематериален актив.

Вътрешно генерирани нематериални активи

51. Понякога е трудно да се прецени дали един вътрешно генериран нематериален актив може да се квалифицира за признаване поради наличието на проблеми при:

- а) определянето дали и кога има наличие на разграничим актив, който ще генерира очаквани бъдещи икономически ползи;

и

- б) надеждното определяне себестойността на актива. В някои случаи, стойността на вътрешното генериране на нематериален актив не може да бъде разграничена от стойността за поддържане или увеличаване на вътрешно генерираната репутация на образуванието или за извършването на ежедневни операции.

Следователно, освен че спазва общите изисквания за признаване и първоначално оценяване на нематериален актив, образуванието прилага изискванията и насоките по параграфи 52—67 към всички вътрешно генерирани нематериални активи.

52. За да прецени дали един вътрешно генериран нематериален актив отговаря на критериите за признаване, класифицира генерирането на актива по следния начин:

- а) изследователска фаза;

и

- б) фаза на развитие.

Въпреки че термините „изследователска дейност“ и „развойна дейност“ са дефинирани, термините „изследователска фаза“ и „фаза на развитие“ имат по-широк смисъл за целите на настоящия стандарт.

53. Ако едно образувание не може да разграничи изследователската фаза от фазата на развитие на вътрешен проект за създаване на нематериален актив, образуванието третира разходите по този проект като направени само в изследователската фаза.

IAS 38

Изследователска фаза

54. **Нито един материален актив, възникнал в резултат на изследователска дейност (или от изследователска фаза на вътрешен проект) не се признава. Разходите за изследователска дейност (или за изследователската фаза на вътрешен проект) се признават като разход при възникването ил.**
55. По време на изследователската фаза на вътрешен проект образуването не може да покаже, че съществува нематериален актив, който ще генерира възможни бъдещи икономически ползи. Следователно настоящият разход се признава като разход при възникването му.
56. Примери за изследователски дейности са:
- а) дейности, насочени към получаването на нови знания;
 - б) търсенето, оценяването и окончателна селекция на приложения за изследователските открития или други знания;
 - в) търсенето на алтернативни възможности за материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги;
- и
- г) формулирането, проектирането, оценяването и крайната селекция на възможни алтернативи за нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.

Фаза на развитие

57. **Нематериален актив, който възниква в резултат на развойно дейност (или от фаза на развитие на вътрешен проект) се признава единствено ако образуването може да демонстрира следното:**
- а) **техническа възможност за завършване на нематериалния актив така, че да бъде готов за употреба или продажба;**
 - б) **своето намерение да завърши нематериалния актив и да го използва или продаде;**
 - в) **своята способност да използва или продаде нематериалния актив;**
 - г) **как нематериалният актив ще генерира възможни бъдещи икономически ползи. Освен всичко друго, образуването може да демонстрира наличието на пазар за продукцията на нематериалния актив или самия нематериален актив, или полезността на нематериалния актив при вътрешна употреба;**
 - д) **своята способност да оцени надеждно разходите, направени за нематериалния актив по време на неговото развитие.**
58. Във фазата на развитие на вътрешен проект образуването може, в някои случаи, да разграничи нематериален актив и да демонстрира, че активът ще генерира възможни бъдещи икономически ползи. Това е така защото фазата на развитие на проекта е по-напреднала от изследователската фаза.

59. Примери за дейности по развитие са:

- а) проектирането, изграждането и тестването на предпроизводствени прототипи и модели;
- б) проектирането на инструменти, матрици, форми и шаблони, които предполагат използването на нови технологии;
- в) проектирането, изграждането и експлоатирането на пилотна машина, която не е икономически реализуема за целите на търговското производство;

и

- г) проектирането, изграждането и тестването на определена алтернатива за нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.

60. За да демонстрира как един нематериален актив ще генерира възможни бъдещи икономически ползи, образуването прещенява бъдещите икономически ползи, които трябва да бъдат получени от актива чрез използването на принципите на IAS 36 *Обезценка на активи*. Ако активът генерира икономически ползи само в комбинация с други активи, образуването прилага концепцията за обекти генериращи парични потоци съгласно IAS 36.

61. Наличието на ресурси за завършване, използване и получаване на ползи от нематериален актив може да бъде демонстрирано, например, с бизнес план, показващ необходимите технически, финансови и други ресурси, както и способността на образуването да осигури тези ресурси. В някои случаи образуването демонстрира наличието на външно финансиране с декларация от заемодателя за неговата готовност да финансира плана.

62. Разходните системи на образуването често могат надеждно да оценят стойността на вътрешното генериране на нематериален актив, например, заплати и други разходи, които възникват във връзка с осигуряването на авторски права или лицензии или разработване на компютърен софтуер.

63. **Вътрешно генерирани търговски марки, наименования, издателски права, клиентски бази и други подобни не се признават като нематериални активи.**

64. Разходите за вътрешно генерирани търговски марки, наименования, издателски права, клиентски бази и други подобни не могат да бъдат разграничени от стойността на развитието на бизнеса като цяло. Следователно такива обекти не се признават като нематериални активи.

Себестойност на вътрешно генериран нематериален актив

65. Себестойността на вътрешно генериран нематериален актив за целите на параграф 24 е сумата на разходите, направени от датата, когато нематериалният актив за първи път удовлетворява критериите за признаване съгласно параграфи 21, 22 и 57. Параграф 71 забранява възстановяването на разходи, признати по-рано като разход.

66. Себестойността на вътрешно генериран нематериален актив включва всички преки разходи, необходими за създаване, производство и подготовка на актива, за да може той да функционира по начина, планиран от мениджмънта. Примери за преки разходи са:

- а) разходи за материали и услуги, използвани или изразходвани за генерирането на нематериален актив;
- б) разходи за заплати на служители (съгласно IAS 19 *Доходи на работници и служители*), произтичащи от генерирането на нематериален актив;

в) такси за регистриране на законно право;

и

г) амортизация на патенти и лицензии, използвани за генерирането на нематериалния актив.

IAS 23 *Разходи по заем* определя критерии за признаването на лихвите като елемент от себестойността на вътрешно генериран нематериален актив.

67. Изброените по-долу разходи не са компоненти на себестойността на вътрешно генериран нематериален актив:

а) общи разходи за продажба, административни разходи и други, освен ако разходите могат да бъдат пряко приписани на подготовката на актива за използване;

б) установени загуби от неефективност и първоначални оперативни загуби, направени преди активът да достигне планираната ефективност;

и

в) разходи за обучение на персонала за работа с актива.

Пример, илюстриращ параграф 65

Едно образувание разработва нов производствен процес. През 20X5 година направените разходи са ПЕ 1000 (*), от които ПЕ 900 са направени преди 1 декември 20X5 година, а ПЕ 100 — между 1 декември 20X5 година и 31 декември 20X5 година. Образованието може да покаже, че на 1 декември 20X5 година производственият процес е отговарял на критериите за признаване като нематериален актив. Възстановимата стойност на внедреното в процеса ноу-хау (включително бъдещи изходящи парични потоци за завършване на процеса преди въвеждането му в експлоатация) е ПЕ 500.

В края на 20X5 година производственият процес е признат като нематериален актив на стойност ПЕ 100 (разходи направени след датата, на която са били удовлетворени критериите за признаване, т.е. 1 декември 20X5 г.). Разходът в размер на ПЕ 900, направен преди 1 декември 20X5, е признат като разход тъй като критериите за признаване са били изпълнени до 1 декември 20X5 г.. Този разход не формира стойността на производствения процес, призната в балансовия отчет.

През 20X6 г. направените разходи възлизат на ПЕ 2000. в края на 20X6 г. възстановимата стойност на внедреното в процеса ноу-хау (включително бъдещи изходящи парични потоци за завършване на процеса преди въвеждането му в експлоатация) е ПЕ 1900.

В края на 20X6 г. стойността на производствения процес е ПЕ 2100 (разходи в размер на ПЕ 100, признати в края на 20X5 г., плюс разходи в размер на ПЕ 2000, признати през 20X6 г.). Образованието признава загуба от обезценка в размер на ПЕ 200 за преизчисляване на преносната стойност на процеса преди загубата от обезценка (ПЕ 2100) към неговата възстановима стойност (ПЕ 1900). Тази загуба от обезценка ще бъде възстановена в последващ период, ако изискванията за възстановяването на загуба от обезценка предвидени от IAS 36 са изпълнени.

ПРИЗНАВАНЕ НА РАЗХОДИ

68. *Разходите за нематериален продукт се признават като разход при възникването и/или освен в случаите, когато:*

а) *формират част от стойността на нематериалния актив, която отговаря на критериите за признаване (виж параграфи 18—67);*

или

б) *продуктът се придобива в бизнес комбинация и не може да бъде признат като нематериален актив. Ако случаят е такъв, тези разходи (включително стойността на бизнес комбинацията) формират част от стойността на репутацията на датата на придобиване (виж IFRS 3 Бизнес) комбинации*

(*) В настоящия стандарт паричните суми са деноминирани във „парични единици“ (PE tency units-PE).

69. В някои случаи са направени разходи, за да се осигурят бъдещи икономически ползи за образуването, но не е придобит или създаден нематериален или друг актив, който може да бъде признат. В тези случаи разходите се признават като разход при възникването им. Например, освен когато формират част от стойността на бизнес комбинация, разходите за изследователска дейност се признават като разход при възникването им (виж параграф 54). Други примери за разходи, които се признават като разход при възникването им, включват:
- а) разходите за дейности по учредяването (т.е. разходи по учредяването), освен ако тези разходи са включени в стойността на обект на имущество, заводи и оборудване съгласно IAS 16 *Имущество, заводи и оборудване*. Разходите по учредяването могат да се състоят от разходи по установяването, например, разходи за правни и секретарски услуги, направени при установяване на юридическото лице, разходи за откриване на нови съоръжения или бизнес (т.е. предстартови разходи) или разходи за започване на нови дейности или за внедряване на нови продукти или процеси (т.е. предоперативни разходи).
 - б) разходи за обучение;
 - в) разходи за реклама и промоционални дейности;
 - г) разходи за преместване или реорганизация на част или цяло образувание.
70. Параграф 68 не изключва възможността за признаването на авансово плащане като актив, когато плащането за доставката на стоките или услугите е направено преди доставката на стоките или предоставянето на услугите.

Минали разходи, които не се признават като актив

71. ***Разходите за нематериален обект, който първоначално е бил признат като разход, не се признават като част от стойността на нематериален актив на по-късна дата.***

ОЦЕНЯВАНЕ СЛЕД ПРИЗНАВАНЕ

72. ***Образуването избира или себестойностния модел, предвиден по параграф 74, или преоценъчния модел, предвиден по параграф 75, за своя счетоводна политика. Ако нематериален актив се отчита чрез използването на преоценъчния модел, всички други активи в неговата категория също се отчитат по този модел, освен ако няма активен пазар за тези активи.***
73. Категорията нематериални активи представлява група активи със сходен характер и употреба в дейностите на образуването. Обектите в категорията нематериални активи се преоценяват едновременно, за да се избегне селективно преоценяване на активите и отчитането на суми във финансовите отчети, представляващи смес от разходи и стойности към различни дати.

Себестойностен модел

74. ***След първоначалното признаване нематериалният актив се отчита по неговата себестойност минус натрупаната амортизация и натрупаните загуби от преоценка.***

Преоценъчен модел

75. ***След първоначалното признаване нематериалният актив се отчита по преоценена стойност, която представлява неговата справедлива стойност към датата на преоценката минус всякава последваща натрупана амортизация и всички последващи натрупани загуби от обезценка. За преоценките по настоящия стандарт справедливата стойност се определя по отношение на активния пазар. Преоценките се извършват с такава регулярност, че към датата на балансовия отчет преносната стойност на актива да не се различава съществено от неговата справедлива стойност.***

IAS 38

76. Преоценъчният модел не позволява:

- а) преоценката на нематериални активи, които не са били признати по-рано като активи;

или

- б) първоначалното признаване на нематериални активи по стойности извън себестойността.

77. Преоценъчният модел се признава след като активът е бил признат първоначално по себестойност. Но, ако само част от себестойността на нематериалния актив е призната като актив защото същият не съответства изцяло на критериите за признаване (виж параграф 65), преоценъчният модел може да се прилага спрямо целия актив. Освен това, преоценъчният модел може да се прилага спрямо нематериален актив, получен в резултат на правителствено дарение и признат по номинална стойност (виж параграф 44).

78. Не е обичайно да съществува активен пазар на нематериални активи с описаните в параграф 8 характеристики, въпреки че това може да се случи. Например, при някои законодателни системи може да съществува активен пазар за свободно прехвърляеми лицензии за таксиметров транспорт, риболовни лицензии или производствени квоти. Така или иначе обаче, не може да съществува активен пазар за търговски марки, вестникарски наименования, издателски права за музика и филми, патенти или търговски марки, защото всеки един от тези активи е уникален. Освен това, въпреки че нематериалните активи се купуват и продават, договорите се сключват между индивидуални купувачи и сделките са относително редки. Паради тези причини, цената заплатена за един актив, може да не предостави достатъчно доказателство за справедливата стойност на друг. Нещо повече, цените често не са достъпни за обществеността.

79. Честотата на преоценките зависи от променливостта на справедливите стойности на преоценяваните нематериални активи. Ако справедливата стойност на преоценяван актив съществено се различава от неговата преносна стойност необходима е допълнителна преоценка. Справедливата стойност на някои нематериални активи може да претърпи значими и колебаещи се движения, като по този начин доведе до необходимостта от годишна преоценка. Подобни чести преоценки не са необходими за нематериалните активи, чиято справедлива стойност търпи незначителни промени.

80. Ако един нематериален актив е подложен на преоценка, цялата натрупана амортизация към датата на тази преоценка:

- а) или се преизчислява пропорционално на промяната в brutната преносна стойност на актива, така че преносната стойност на актива след преоценката да е равна на неговата преоценена стойност;

- б) или се елиминира срещу brutната преносна стойност на актива и нетната стойност на преоценения актив.

81. *Ако един нематериален актив от клас на преоценени нематериални активи не може да бъде преоценен, защото няма активен пазар за него, той следва да бъде отчитан по неговата себестойност, намалена с натрупаната амортизация и загубите от обезценка.*

82. *Ако справедливата стойност на преоценен нематериален актив повече не може бъде определяна чрез съотнасяне към активен пазар, преносната стойност на актива ще бъде неговата преоценена стойност към датата на последната преоценка чрез съотнасяне към активен пазар, намалена с последващата натрупана амортизация и евентуални последващи натрупани загуби от обезценка.*

83. Фактът, че за даден преоценен нематериален актив не съществува активен пазар показва, че активът може да търпи обезценки и същият се нуждае да бъде проверен според IAS 36 *Обезценка на активи*.

84. Ако справедливата стойност на актива не може да се определи чрез съотнасяне към активен пазар на последваща дата на оценяване, преоценъчният се прилага от съответната дата.

85. *Ако в резултат на преоценката се достигне до увеличаване преносната стойност на актива, увеличението следва да бъде кредитирано директно към собствения капитал в статия преоценъчен резерв. Увеличението от преоценката обаче се признава като приход или разход доколкото то възстановява намаление от преценка на същия актив, което преди това е било признато като приход или разход.*
86. *Ако в резултат от преоценката се достигне до намаляване на преносната стойност на актива, намалението се признава като приход или разход намалението, обаче, следва директно да се начисли срещу преоценъчния резерв доколкото, доколкото намаляването не превишава стойността на преоценъчния резерв по отношение на същия актив.*
87. Натрупаният преоценъчен резерв, включен в собствения капитал, може след реализацията на излишъка директно да се прехвърли към неразпределената печалба. Целият резерв може да се реализира при изтичане на срока на ползване на актива, или при извеждането на актива. Въпреки това обаче част от резерва може да се реализира при използването на актива от образуванието; в този случай стойността на реализирания резерв представлява разликата между амортизациите, базирани на преоценената преносна стойност на актива, и амортизациите, които биха били признати въз основа на историческата стойност на актива. Прехвърлянето от преоценъчния резерв към неразпределената печалба не се извършва в отчета за приходи и разходи.

ПОЛЕЗЕН ЖИВОТ

88. *Образуванието преценява дали полезният живот на даден нематериален актив е определен или неопределен и ако е определен, неговата продължителност или броя на производствените или други обекти от които се състои този полезен живот. Образуванието приема, че нематериалният актив или неопределен полезен живот, когато, на базата на анализ на съответните фактори не може да се предвиди ограничение на периода през който активът се очаква да генерира нетни парични постъпления за образуванието.*
89. Отчитането на нематериален актив се базира на неговия полезен живот. Нематериален актив с ограничен полезен живот се амортизира (виж параграфи 97—106), а нематериален актив с неопределен полезен живот — не (виж параграфи 107—110). Примерите към настоящия стандарт илюстрират определянето на полезния живот на различни нематериални активи и последващото отчитане на тези активи на базата на определения полезен живот.
90. При определяне полезния живот на нематериалния актив е необходимо да се преценят много фактори, включително:
- а) очакваната полза от актива за образуванието и дали активът ще може ефективно да бъде управляван от друг управленски екип;
 - б) жизнените цикли на типичен продукт за актива и налична публична информация за преценки за полезния живот на подобни активи, които се използват по подобен начин;
 - в) технически, технологически или други видове изхабяване;
 - г) стабилитетът на сферата, в която функционира активът, и промените на пазарното търсене на продукти или услуги, породени от този актив;
 - д) очаквани действия от конкуренти или потенциални конкуренти;
 - е) нивото на разходите за поддръжка, необходима за получаване на очаквани бъдещи икономически ползи от актива, и способността и намерението на образуванието да достигне това ниво;
 - ж) периодът на контрол върху актива и законовите или подобни ограничения върху използването на актива, като дати на изтичане на договори за наем;
- и
- з) зависимостта или липсата на такава на полезния живот на актива от полезния живот на други активи на образуванието.

IAS 38

91. Терминът „неопределен“ не означава „безкраен“. Полезният живот на нематериален актив отразява само това ниво на бъдещи разходи по поддръжката, което е необходимо за поддържането на актива на нивото на стандартната му производителност, оценена по време на оценката на полезния живот на актива, както и възможностите и намеренията на образуванието да постигне такова ниво. Заключение, че полезният живот на нематериалния актив е неопределен не трябва да зависи от планираните бъдещи разходи, които превишават необходимите за поддържане на актива на това ниво на производителност.
92. Имайки предвид историята на бързите промени в технологията, компютърния софтуер и много други, нематериалните активи са податливи на технологична остарялост. Следователно техният полезен живот би следвало да бъде кратък.
93. Полезният живот на един нематериален актив може да бъде много дълъг, дори неопределен. Несигурността изисква полезният живот на един нематериален актив да се оцени разумно, но това съвсем не означава, че трябва да се посочи нереалистично кратка продължителност на живот.
94. *Полезният живот на един нематериален актив, който произтича от договорни или други законови права, следва да не надвишава срока на договорните или други законови права, но може да бъде по-кратък, в зависимост от това какъв е периодът през който образуванието очаква да използва актива. Ако договорните или други законови права са дадени за ограничен срок, който може да бъде подновен, полезният живот на нематериалния актив включва удължения срок само ако ита образуванието предостави доказателство, което подкрепя подновяването без значителни разходи.*
95. Има икономически и законови фактори, които оказват влияние на полезния живот на един нематериален актив. Икономическите фактори определят периода за получаване на бъдещите икономически ползи. Законовите фактори могат да ограничат периода, през който образуванието контролира достъпа до тези ползи. Периодът на полезния живот на един актив е по-краткият от периодите, определени от тези фактори.
96. Съществуването на факторите изброени по-долу, освен останалите, показва, че образуванието би могло да поднови договорните или други законови права без значителни разходи, ако:
- а) съществува доказателство, възможно на базата на опит, че договорните или други законови права ще бъдат подновени. Ако подновяването зависи от съгласието на трета страна, това включва доказателство, че третата страна ще даде своето съгласие;
 - б) има доказателства, че необходимите условия за подновяване ще бъдат изпълнени;
- и
- в) стойността на подновяването за образуванието е незначителна по сравнение с бъдещите икономически ползи, които образуванието очаква вследствие на подновяването.

Ако стойността на подновяването е значителна по сравнение с бъдещите икономически ползи, които образуванието очаква от него, стойността на „подновяването“ представлява всъщност стойността на придобиването на нов нематериален актив към датата на подновяването.

НЕМАТЕРИАЛНИ АКТИВИ С ОПРЕДЕЛЕН ПОЛЕЗЕН ЖИВОТ

Амортизационен период и амортизационен метод

97. *Амортизируемата сума на нематериален актив с неопределен полезен живот се разпределя систематично през неговия полезен живот. Амортизацията започва, когато активът е готов за употреба, т.е. когато той е на мястото и в състоянието, необходимо за неговата експлоатация по начина, планиран от мениджмънта. Амортизацията се прекратява на по-ранната от датата, на която активът е класифициран като държан за продажба (или е включен в група за ликвидирание, класифицирана като държана за продажба) в съответствие с IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейност, и датата на която активът е отписан. Използваният амортизационен метод трябва да отразява модела на консумиране от образуванието на бъдещите икономически ползи, произтичащи от съответния актив. Ако този модел не може надеждно да се определи, необходимо е да се прибегне към използването на линейния метод. Амортизационните отчисления за всеки период се признават като приход или разход, освен ако друг стандарт не позволява или не изисква същите да бъдат включени в преносната стойност на друг актив.*

98. За систематичното разпределение на амортизируемата стойност на актива през периода на неговия полезен живот може да се използва разнообразие от амортизационни методи. Тези методи включват линейния метод, метода на намаляващото салдо и метода на произведените единици. Използваният метод се избира въз основа на очаквания модел за консумация на очакваните бъдещи икономически ползи и последователно се прилага от период в период, освен ако не настъпи някаква промяна в очаквания модел за консумация на тези бъдещи икономически ползи, произтичащи от съответния актив. Рядко, ако изобщо това се случи, може да има убедително доказателство в полза на амортизационен метод за нематериални активи с неопределен полезен живот, който да води до по-ниска стойност на натрупаната амортизация, отколкото според линейния метод.
99. Амортизацията обикновено се признава като приход или разход. Понякога, обаче, възпътнените в актива бъдещи икономически ползи се поглъщат от образуването за производството на други активи. В подобни случаи амортизацията е част от стойността на друг актив и се включват в неговата преносна стойност. Например, амортизацията на нематериален актив, използван в производствения процес, се включва в преносната стойност на материалните запаси (виж IAS 2 Стоково-материални запаси).

Остатъчна стойност

100. **Остатъчната стойност на един нематериален актив с определен полезен живот се приема като нула, освен в случаите, когато:**
- a) *трета страна е поела ангажимент да закупи актива в края на неговия полезен живот;*
 - или**
 - b) *има активен пазар за актива*
 - и:**
 - i) *остатъчната стойност може да бъде определена чрез съотнасяне на актива към този пазар;*
 - и**
 - ii) *има вероятност да има такъв пазар в края на полезния живот на актива.*
101. Амортизируемата стойност на актива се определя след приспадане на неговата остатъчна стойност. Когато остатъчната стойност е различна от нула, това означава, че образуването очаква да изведе от употреба нематериалния актив преди края на неговия икономически живот.
102. Оценката на остатъчната стойност на актива се базира на сумата, възстановима от продажбата чрез използването на преобладаващите на датата на оценката цени за продажбата на подобен актив, който е достигнал края на своя полезен живот и е функционира при условия, подобни на тези, при които активът ще бъде използван. Остатъчната стойност се ревизира най-малко в края на всяка финансова година. Промяната в остатъчната стойност на актива се отчита като промяна на счетоводната оценка в съответствие с IAS 8 Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки.
103. Остатъчната стойност на даден нематериален актив може да се увеличи до сума равна на или по-голяма от преносната стойност на актива. Ако това се случи, амортизационното отчисление е нула, освен ако и докато неговата остатъчна стойност се намали до сума под преносната стойност на актива.

Преразглеждане на амортизационния период и амортизационния метод

104. **Необходимо е да се прави преглед на амортизационния период и на амортизационния метод за даден нематериален актив с определен полезен живот поне веднъж в края на всяка финансова година. Ако очакваният полезен живот на актива значително се различава от предварителните преценки, то амортизационният период следва съответно да се промени. Ако има значителна промяна в очаквания модел на консумация на икономическите ползи, получавани от актива, амортизационният период следва да се промени така, че да отразява промените в модела. Подобни промени следва да се отчитат като промени в приблизителните счетоводни преценки според IAS 8.**

IAS 38

105. По време на живота на един нематериален актив може да се окаже, че очакванията за неговия полезен живот са неуместни. Например, признаването на загуба от обезценка може да означава, че са необходими промени в амортизационния период.
106. Моделът на бъдещите икономически ползи, които се вливат в образуването от нематериален актив, може да се промени във времето. Например, може да се окаже, че амортизационният метод на намаляващото салдо е по-подходящ от линейния метод. Друг пример е, когато използването на право на лицензия е отсрочено в очакване на действие по други компоненти от бизнес плана. В такъв случай икономическите ползи от актива могат да се получат в по-късни периоди.

НЕМАТЕРИАЛНИ АКТИВИ С НЕОПРЕДЕЛЕН ПОЛЕЗЕН ЖИВОТ

107. *Нематериален актив с неопределен полезен живот не се амортизира.*
108. Съгласно IAS 36 Обезценка на активи от образуването се изисква да тества нематериалния актив с неопределен полезен живот за обезценка като сравнява неговата възстановима стойност с неговата преносна стойност:
- а) ежегодно;
 - и
 - б) когато има признаци, че нематериалният актив може да бъде обезценен.

Преразглеждане на преценката за полезния живот

109. *Полезният живот на материален актив, който не е амортизиран, се преразглежда през всеки период, за да се определи дали събития и обстоятелства продължават да подкрепят преценката за неопределен полезен живот за този актив. Ако това не е така, промяната в преценката за полезния живот от неопределен на определен се отчита като промяна в счетоводната оценка съгласно IAS 8 Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки.*
110. Съгласно IAS 36 преценяването на полезния живот на нематериален актив като определен, а не като неопределен е показател, че активът може да бъде обезценен. В резултат на това образуването тества актива за обезценка като сравнява неговата възстановима стойност, определена в съответствие с IAS 36, с неговата преносна стойност, и признава всяко повишение на преносната стойност над възстановимата стойност като загуба от обезценка.

ВЪЗСТАНОВИМОСТ НА ПРЕНОСНАТА СТОЙНОСТ — ЗАГУБИ ОТ ОБЕЗЦЕНКА

111. За да определи дали един нематериален актив е обезценен, образуването прилага IAS 36 Обезценка на активи. Този стандарт изяснява кога и как едно образуване прави преглед на преносната стойност на своите активи, как определя възстановимата стойност на актива и кога признава или възстановява загуба от обезценка.

ИЗВАЖДАНЕ ОТ УПОТРЕБА И ЛИКВИДИРАНЕ

112. *Нематериалният актив се отписва:*
- а) *при ликвидация;*
 - или
 - б) *когато не се очакват бъдещи икономически ползи от неговото използване или ликвидиране.*

113. *Печалбата или загубата от отписване на нематериален актив се определя като разлика между нетните постъпления от изваждането, ако има такива, и преносната стойност на актива. Той се признава като приход или разход, когато активът е отписан (освен ако IAS 17 Лизинги изисква друго при продажба и обратно отдаване под лизинг). Печалбите не се класифицират като доход.*
114. Ликвидирането на нематериален актив може да се извърши по няколко начина (например, продажба, финансов лизинг или чрез дарение). При определяне датата за ликвидирание на такъв актив образуванието прилага критериите, предвидени в IAS 18 Приходи, за признаване на приходи от продажба на стоки. IAS 17 се прилага за ликвидирание чрез продажба и обратно лизинговане.
115. Ако, съгласно принципа за признаване по параграф 21, образуванието признава в преносната стойност на актива стойността на замяната на част от нематериалния актив, то отписва преносната стойност на заменената част. Ако не е уместно образуванието да определи преносната стойност на заменената част, то може да използва стойността на замяната като признак за това каква е била стойността на заменената част по времето, когато е била придобита или вътрешно генерирана.
116. Възвръщаемостта от ликвидацията на нематериален актив се признава първоначално по неговата справедлива стойност. Ако плащането за нематериален актив е отложено, получената възвръщаемост се признава първоначално по паричния еквивалент на цената. Разликата между номиналната стойност на възнаграждението и паричния еквивалент на цената се признава като приход от лихви съгласно IAS 18, отразявайки ефективната печалба от вземането.
117. Амортизацията на нематериален актив с определен полезен живот не се прекратява, когато нематериалният актив вече не се използва, освен ако активът е бил изцяло обезценен или класифициран като държан за продажба (или включен в група за ликвидация, класифицирана като държана за продажба) съгласно IFRS 5.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Общи положения

118. **Образуванието оповестява следните данни за всяка категория нематериални активи, като прави разграничение между вътрешно генерирани нематериални активи и други нематериални активи:**
- а) *дали полезният живот е определен или неопределен и, ако е определен, полезният живот или използваните амортизационни ставки;*
 - б) *амортизационните методи използвани за нематериални активи с определен полезен живот;*
 - в) *брутната преносна стойност и натрупаната амортизация (обобщена с натрупаните загуби от обезценка) в началото и в края на периода;*
 - г) *статията (статии) от отчета за приходите и разходите, в която (които) са включени всички амортизации на нематериалния актив;*
 - д) **изравняване на преносната стойност в началото и в края на периода с посочване на:**
 - i) *увеличения, като отделно се посочват тези от вътрешно развитие, придобитите самостоятелно и тези придобити в бизнес комбинации;*
 - ii) *активи, класифицирани като държани за продажба или включени в група за ликвидация, класифицирана като държана за продажба съгласно IFRS 5 и други ликвидации;*
 - iii) *увеличения и намаления през периода, в резултат от преоценки по параграфи 75, 85 и 86, и от загуби от обезценка, признати или възстановен директно в капитала според IAS 36 Обезценка на активи (ако има такива);*

IAS 38

- iv) *загуби от обезценка, признати в приход или разход през периода съгласно IAS 36 (ако и/та такива);*
- v) *загуби от обезценка, възстановени като приход или разход през периода съгласно IAS 36 (ако и/та такива);*
- vi) *признатата през периода амортизация;*
- vii) *нетни курсови разлики, възникващи при преизчисляването на финансовите отчети във валутата на представяне, и при преизчисляването на чуждестранни дейности във валутата на представяне на образуването;*

и

- viii) *други промени в преносната стойност през периода.*

119. Под категория нематериални активи следва да се разбира група от активи със сходен характер и предназначение в операциите на образуването. Примери за отделни категории нематериални активи са следните:

- а) търговски наименования;
- б) рубрики и издателски права;
- в) компютърен софтуер;
- г) лицензии и франчайз;
- д) авторски права, патенти и други права за индустриална собственост, услуги и действащи права;
- е) рецептури, формули, модели, дизайн и прототипи;

и

- ж) нематериални активи в процес на развитие.

Посочените категории нематериални активи могат да се обединяват или разделят в по-малки (по-големи) категории, ако това е по-удачно за потребителите на финансовите отчети.

120. Освен необходимата по параграф 118, буква д) (iii)—v) информация образуването предоставя данни за обезценените нематериални активи съгласно IAS 36.

121. Съгласно IAS 8 образуването трябва да оповестява същността и резултата от евентуалната промяна на приблизителните счетоводни преценки, които имат съществен ефект през текущия период или могат да окажат съществено въздействие през следващи периоди. Подобни данни могат да доведат до следните промени на:

- а) преценката за полезния живот на актива;
- б) амортизационния метод;

или

- в) остатъчните стойности.

122. **Образуването отчита също:**

- а) *за един нематериален актив, за който е преценено, че има неопределен полезен живот — преносната стойност на този актив и причините в подкрепа на преценката за неопределен полезен живот. При описване на тези причини образуването е длъжно да опише и фактора (факторите), които са изиграли значителна роля при преценяване на полезния живот на актива като неопределен;*
- б) *описание на преносната стойност и на остатъчния амортизационен срок на всеки отделен нематериален актив, който има съществено значение за финансовия отчет на образуването като цяло;*
- в) *по отношение на нематериалните активи, придобити по силата на правителствено дарение и първоначално признати по справедлива стойност (виж параграф 44):*
 - i) *първоначално отчетената справедлива стойност за тези активи;*
 - ii) *тяхната преносна стойност;*
 - и*
 - iii) *дали са оценени след признаване по себестойностния модел или по преоценъчния модел.*
- г) *наличието и преносната стойност на нематериални активи, чиято собственост е ограничена, както и преносните стойности на нематериални активи, заложили като гаранция за задължения;*
- д) *неотплатените ангажименти по придобиването на нематериален актив.*

123. Когато едно образуване оповестява фактора (факторите), изиграл важна роля при определяне полезния живот на нематериален актив като неопределен, то следва да взема предвид факторите по параграф 90.

Нематериални активи, оценявани след признаване по преоценъчния метод

124. **Ако нематериални активи се отчитат по преоценени стойности, образуването оповестява следното:**

- а) *по категория нематериални активи;*
 - i) *датата, към която е извършена преоценката;*
 - ii) *преносната стойност на преоценените нематериални активи;*
 - и*
 - iii) *преносната стойност, която би била призната ако преоценената категория нематериални активи е била оценена след признаване съгласно себестойностния модел по параграф 74;*
- б) *сумата на преоценъчния резерв, свързан с нематериални активи в началото и в края на периода, с посочване на промените, настъпили през периода и евентуалните ограничения върху разпределението на салдото му на акционерите.*
- и*
- в) *методите и важните предположения, прилагани при оценката на справедливите стойности на активите.*

125. За посочените цели на оповестяването може да се окаже необходимо категориите преоценени активи да се обединят в по-големи групи. Това обаче не следва да се прави, ако това би довело до обединена категория от нематериални активи, която включва активи, оценени едновременно по двата начина: себестойностния и преоценъчния модели.

IAS 38

Разходи за дейности по изследване и развитие

126. **Образуването оповестява общата сума на разходите за дейности по изследвания и развитие, признати като разход през периода.**

127. Научноизследователските разходи и разходите за развойна дейност обхваща всички разходи, които са пряко свързани с тези дейности (виж параграфи 66 и 67, даващи указания за типа на разходите, които следва да бъдат включени за целите на изискваното съгласно параграф 126 оповестяване).

Допълнителна информация

128. Желателно, но не задължително, е образуването да оповести и следната информация:

а) описание на напълно амортизираните нематериални активи, които са все още в употреба;

и

б) кратко описание на важни нематериални активи, които образуването контролира, но не признава като такива поради факта, че същите не отговарят на критериите за признаване по настоящия счетоводен стандарт или защото същите са били придобити или генерирани преди вариантът на IAS 38 *Нематериални активи*, издаден през 1998 г., да е влязъл в сила.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ И ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

129. **Ако едно образуване реши, съгласно параграф 85 от IFRS 3 Бизнес комбинации да прилага IFRS 3 от която и да е дата преди датите определени в параграфи 78—84, то прилага също и настоящия стандарт перспективно от същата тази дата. Така, образуването не коригира преносната стойност на нематериалните активи, признати към тази дата. Образуването, обаче, към тази дата прилага настоящия стандарт, за да преоцени полезния живот на своите признати нематериални активи. Ако, в резултат на тази преоценка, образуването промени своята преценка за полезния живот на актив, тази промяна се отчита като промяна в счетоводната преценка съгласно IAS 8 Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки.**

130. **В останалите случаи образуването прилага настоящия стандарт:**

а) **за отчитане на нематериални активи, придобити в бизнес комбинация, за които датата на споразумението е на или след 31 март 2004 г.;**

и

б) **за отчитането на всички други нематериални активи перспективно от началото на първия едногодишен период, започващ на или след 31 март 2004 г.. Следователно, образуването не коригира преносната стойност на нематериалните активи, признати на тази дата. Образуването, обаче, на тази дата прилага настоящия стандарт, за да преоцени полезния живот на такива нематериални активи. Ако, в резултат на тази преоценка образуването промени своята преценка за полезния живот на актива, промяната се отчита като промяна в счетоводната преценка съгласно IAS 8.**

Размяна на подобни активи

131. Изискването на параграфи 129 и 130, буква б) за перспективно прилагане на настоящия стандарт означава, че ако размяна на активи е била оценена преди датата на влизане в сила на настоящия актив на базата на преносната стойност на предоставения актив, образуването не преизчислява преносната стойност на придобития актив, за да отрази неговата справедлива стойност към датата на придобиване.

Ранно прилагане

IAS 38

132. *Предприятия, за които се прилага параграф 130, се насърчават да прилагат изискванията на настоящия стандарт преди датата му на влизане в сила, определена в параграф 130. Ако образуването прилага настоящия стандарт преди тези дати на влизане в сила, то прилага същевременно и IFRS 3 и IAS 36 Обезценка на активи (преработен през 2004 г.).*

ОТМЕНЯНЕ НА IAS 38 (ИЗДАДЕН ПРЕЗ 1998 г.)

133. Настоящият стандарт отменя IAS 38 *Нематериални активи* (издаден през 1998 г.).
-