

32005R1910

24.11.2005

ОФИЦИАЛЕН ВЕСТНИК НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ

L 305/4

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1910/2005 НА КОМИСИЯТА

от 8 ноември 2005 година

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

(текст от значение за ЕИП)

КОМИСИЯТА НА ЕВРОПЕЙСКИТЕ ОБЩНОСТИ,

като взе предвид Договора за създаването на Европейската общност,

като взе предвид Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета от 19 юли 2002 г. относно прилагането на международни счетоводни 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 съществуват към 14 септември 2002 г., включително международен счетоводен стандарт (IAS) 19 *Доходи на заетите лица*.
- (2) На 9 декември 2004 г. Съветът по международни счетоводни стандарти (IASB) публикува международен стандарт за финансова отчетност (IFRS) 6 *Проучване и оценка на минерални ресурси*, наричан по-нататък „IFRS 6“, като временно решение, което да позволи на образуванията от този сектор да спазват изискванията на международните стандарти за финансова отчетност, без да е необходимо да правят големи промени в счетоводната си практика. IFRS 6 позволява на образуванията, които са направили разходи за проучване и оценка на минерални ресурси, да приложат някои изключения от изискванията на други стандарти IFRS. При конкретни обстоятелства на тези образувания се разрешава да продължат със съществуващата им практика за счетоводно отчитане на разходите за проучване и оценка. IFRS 6 включва по-нататъшно ръководство относно индикаторите за обезценка при активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, както и провеждане на тестове за определяне на обезценяването на тези активи.
- (3) На 16 декември 2004 г. IASB публикува изменение към IAS 19 *Доходи на заетите лица*. То въвежда по-нататъшна опция по отношение на признаването на актюерните печалби и загуби за определени пенсионни планове. Измененият документ понастоящем позволява актюерните печалби и загуби да бъдат признати изцяло в отчет за признатите приходи и разходи, извън отчета за доходите, което означава, че актюерните печалби и загуби

могат да бъдат признати направо в собствения капитал. Изменението и допълнението посочва също така по какъв начин предприятията в една група трябва да осчетоводяват планове за определени доходи, съществуващи на ниво на групата, в техните отделни финансови отчети, и изисква да бъде оповестена допълнителна информация.

- (4) На 2 декември 2004 г. Международният комитет по разясненията на финансовите отчети (IFRIC) публикува изменение към разяснение на IFRIC 4 *Определяне дали даден договор съдържа елементи на лизинг*, наричан по-нататък „IFRIC 4“. IFRIC 4 посочва критериите за определяне дали даден договор представлява или съдържа договор за лизинг, например някои договори, които съдържат клаузата „взимаш или плащаш“. IFRIC 4 изяснява при какви обстоятелства тези договори, които нямат юридическата форма на договори за лизинг, трябва да бъдат считани за такива в съответствие с IAS 17 *Лизинг*.
- (5) На 16 декември 2004 г. Международният комитет по разясненията на финансовите отчети (IFRIC) публикува изменение към разяснение на IFRIC 5 *Право на участие във фондове за прекратяване на експлоатацията, възстановяване и рехабилитация на околната среда*, наричан по-долу „IFRIC 5“. IFRIC 5 посочва по какъв начин един вносител трябва да осчетоводява дяловото си участие в даден фонд и как трябва да осчетоводява допълнителните вноски.
- (6) Консултациите с технически експерти в областта потвърждават, че IFRS 6, IAS 19, IFRIC 4 и 5 отговарят на техническите изисквания за приемане, посочени в член 3, параграф 2 от Регламент (ЕО) № 1606/2002.
- (7) Приемането на IFRS 6, IAS 19, IFRIC 4 и 5 предполага, като логическо следствие, и изменения и допълнения в IFRS 1 *Първоначално приемане на международните стандарти за финансова отчетност*, IAS 1 *Представяне на финансови отчети*, IAS 16 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване*, IAS 24 *Оповестяване на свързани лица*, IAS 38 *Нематериални активи* и IAS 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване* с цел да се осигури съпоставимост между международните счетоводни стандарти.
- (8) Следователно Регламент (ЕО) № 1725/2003 следва да бъде съответно изменен.
- (9) Мерките, предвидени в настоящия регламент, са в съответствие със становището на Регулаторния комитет по счетоводство,

⁽¹⁾ ОВ L 243, 11.9.2002 г., стр. 1.

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

ПРИЕ НАСТОЯЩИЯ РЕГЛАМЕНТ:

Член 1

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

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

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

Съставено в Брюксел на 8 ноември 2005 година.

6. IFRS 1, IAS 1 и IAS 24 се изменят в съответствие с допълнение Е към изменението на IAS 19, както е посочено в приложението към настоящия регламент;
7. IFRS 1 се изменя и допълва в съответствие с допълнението към IFRIC 4, както е посочено в приложението към настоящия регламент;
8. IAS 39 се изменя в съответствие с допълнението към IFRIC 5, както е посочено в приложението към настоящия регламент.

Член 2

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

Член 3

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

За Комисията
Charlie McCREEVY
Член на Комисията

ПРИЛОЖЕНИЕ

МЕЖДУНАРОДНИ СТАНДАРТИ ЗА ФИНАНСОВА ОТЧЕТНОСТ

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

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

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВА ОТЧЕТНОСТ 6

Проучване и оценка на минерални ресурси

ЦЕЛ

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

ОБХВАТ

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

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

Временно освобождаване от IAS 8, параграфи 11 и 12

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

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

Оценяване при признаване

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

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

9. Дадено образувание определя метод, който посочва кои разходи се признават за активи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, и прилага този метод систематично и последователно. С определянето на метода предприятието отчита степента, до която разходът може да се свърже с откриването на специфични минерални ресурси. По-долу са представени примери на разходи, които биха могли да бъдат включени при първоначалното оценяване на активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси (списъкът не е изчерпателен):
- а) придобиване на права за извършване на проучване;
 - б) топографски, геоложки, геохимични и геофизични изследвания;
 - в) проучвателно сондиране;
 - г) транширане;
 - д) взимане на проби; и
 - е) дейности, свързани с оценка на техническата реализуемост и търговска жизнеспособност на добива на даден минерален ресурс.
10. Разходи, отнасящи се до експлоатацията на минерални ресурси, не се признават като активи, свързани с проучването и оценката. *Ралката* и IAS 38 *Нематериални активи* дават указания относно признаването на активи, получени в резултат от експлоатацията на минерални ресурси.
11. В съответствие с IAS 37 *Провизии, условни задължения и условни активи* предприятието признава всички задължения за демонтиране на съоръжения и възстановяване на нанесени щети върху околната среда, които са направени по време на определен период, в резултат на извършени дейности, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси.

Оценяване след признаване

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

Промени в счетоводните политики

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

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

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

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

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

ОБЕЗЦЕНЯВАНЕ

Признаване и оценяване

18. **Активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, се подлагат на тест за обезценка, когато фактите и обстоятелствата предполагат, че балансовата стойност на даден актив, свързан с проучването и оценката на минерални ресурси, може да надвиши неговата възстановяема стойност. Когато фактите и обстоятелствата водят до предположението, че балансовата стойност надвишава възстановяемата стойност, предприятието оценява, представя и оповестява всяка загуба, получена в резултат от тази обезценка, в съответствие с IAS 36, освен когато са приложими разпоредбите на параграф 21 по-долу.**
19. Единствено за целите на активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, когато се идентифицира даден актив, свързан с проучването и оценката на минерални ресурси, който може да бъде обезценен, тогава се прилага параграф 20 от настоящия IFRS, а не параграфи от 8 до 17 от IAS 36. Параграф 20 използва термина „активи“, но го прилага както по отношение поотделно на всеки един от активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, така и когато ги разглежда в тяхната цялост като имущество, генериращо приходи.
20. Възникването на един или повече от посочените по-долу факти и обстоятелства показва, че предприятието трябва да подложи на тест за обезценка активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси (списъкът не е изчерпателен):
- периодът, за който предприятието има правото да извършва проучвателна дейност в определена област, е изтекъл през отчетния период или ще изтече в близко бъдеще и не се очаква той да бъде подновен;
 - нито са предвидени в бюджета, нито са планирани значителни разходи, отнасящи се до по-нататъшното проучване и оценка на минерални ресурси в определена област;
 - проучването и оценката на минерални ресурси в определената област не са довели до разкриването на значими от търговска гледна точка количества от минералните ресурси и предприятието е решило да преустанови тези дейности в конкретната област;
 - съществуват достатъчно данни, които показват, че въпреки вероятността проучвателните работи в определената област да продължат, балансовата стойност на актива, свързан с проучването и оценката, е малко вероятно да бъде възстановена напълно в резултат на успешен завършек на проучвателните дейности или чрез продажба.

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

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

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

ОПОВЕСТЯВАНЕ

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

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

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

Допълнение А

Дефиниции на използваните термини

Настоящото допълнение представлява неразделна част от IFRS.

активи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси	Разходи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, признати като активи в съответствие със счетоводната политика на предприятието.
разходи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси	Разходи, направени от предприятието във връзка с проучването и оценката на минерални ресурси , преди да могат да бъдат демонстрирани техническата реализуемост и търговската жизнеспособност на проекта, свързан с добива на даден минерален ресурс.
проучване и оценка на минерални ресурси	Търсенето на минерални ресурси, включително минерали, нефт, природен газ и други подобни невъзобновяеми ресурси, след като предприятието е придобило юридически права за проучване на определена област, както и определянето на техническата реализуемост и търговската жизнеспособност на проекта, свързан с добива на минералния ресурс.

Допълнение Б

Изменения в други стандарти IFRS

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

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

Освобождение от изискванията за представяне на сравнителни оповестявания по отношение на IFRS 6

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

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

3. Настоящият стандарт не се прилага по отношение на:

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

Независимо от това настоящият стандарт се прилага по отношение на имоти, съоръжения, машини и оборудване, използвани за разработването или поддръжката на активите, описани в букви б) — г).

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

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

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

Изменение към IAS 19 Доходи на зетите лица

Планове на множество работодатели

Параграф 32А и илюстративният пример се добавят, а параграф 35 се премества и става 32Б:

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

Пример, илюстриращ прилагането на параграф 32А

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

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

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

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

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

34. Планове за дефинирани доходи, които разпределят рисковете между различни предприятия под общ контрол, напр. фирмата майка и нейните дъщерни образования, не са планове на множество работодатели.
- 34А. Образование, което участва в такъв план, получава информация за плана като цяло, оценена в съответствие с IAS 19, въз основа на предположения, които се прилагат по отношение на плана като цяло. Ако съществува договорно споразумение или възприет метод за прехвърлянето на нетната стойност на дефинираните доходи за плана като цяло, оценена в съответствие с IAS 19, на отделните образования в групата, образованието признава в своите отделни или самостоятелни финансови отчети, нетната стойност на дефинираните доходи, която трябва да поеме. В случай че няма такова споразумение или такъв метод, нетната стойност на дефинираните доходи се признава в отделните или самостоятелните финансови отчети на образованието от групата, което от юридическа гледна точка е финансиращият работодател на плана. Другите образования от групата признават в техните отделни или самостоятелни финансови отчети стойност, равна на тяхната вноска, дължима за отчетния период.
- 34Б. Участието в подобен план е сделка със свързано лице за всяко от образованията в групата. Следователно образованието прави следните оповестявания в своите самостоятелни или отделни финансови отчети:
- договорното споразумение или възприетия метод за прехвърлянето на нетната стойност на дефинираните доходи, или фактът, че такъв метод не съществува;
 - метода за определяне на вноската на образованието;

- в) ако образуването осчетоводява разпределената му част от нетната стойност на дефинираните доходи в съответствие с параграф 34А, цялата информация за плана като цяло се оповестява в съответствие с параграфи 120 — 121;
- г) ако образуването осчетоводява дължимата вноска за отчетния период в съответствие с параграф 34А, информацията за плана като цяло, която се изисква в съответствие с параграф 120А, букви б) — д), букви й), н), о), р) и параграф 121. Изискванията за други оповестявания, съдържащи се в параграф 120А, не се прилагат.

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

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

Печалба или загуба

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

Актюерски печалби или загуби

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

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

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

Оповестяване

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

120. *Образуването оповестява информация, която позволява на потребителите на финансови отчети да оценят естеството на неговите планове за дефинирани доходи и финансовите ефекти от промените в тези планове през отчетния период.*
- 120А. *Образуването оповестява следната информация относно плановете за дефинирани доходи:*
- а) счетоводната политика на образуването за признаване на актюерските печалби и загуби;*
 - б) общо описание на типа на плана;*
 - в) съпоставяне на началните и крайните салда на настоящата стойност на задълженията за изплащане на дефинирани доходи, като отразява поотделно, ако е възможно, ефектите през отчетния период, свързани с всеки от следните елементи:*
 - i) разходи за услуги, получени по време на периода,*
 - ii) разходи за лихви,*

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

- ж) **общите разходи, признати в печалбата или загубата за всеки един от следващите елементи, и реда (редовете) на отчета, в който (които) те са посочени:**
- i) разходи за услуги, получени по време на периода,
 - ii) разходи за лихви,
 - iii) очаквана възвръщаемост от активите по плана;
 - iv) очаквана възвръщаемост от всяко право на възстановяване, признато като актив според параграф 104А,
 - v) актюерските печалби и загуби,
 - vi) разходи за ливали услуги,
 - vii) ефекта от съкращаване или уреждане, и
 - viii) ефекта от границата в параграф 58, буква б);
- з) **общата сума, призната в отчета на признатите приходи и разходи за всеки от следните елементи:**
- i) актюерските печалби и загуби, и
 - ii) ефекта от границата в параграф 58, буква б);
- и) **за образуванията, които признават актюерските печалби и загуби в отчета за признатите приходи и разходи в съответствие с параграф 93А, кумулативната стойност на актюерските печалби и загуби, признати в отчета за признатите приходи и разходи;**
- й) **за всяка основна категория активи по плана, която включва, но не само инструменти на собствения капитал, дългови инструменти, недвижима собственост и всички други активи, процента или сумата, която всяка основна категория съставлява от справедливата стойност на общата сума на активите по плана;**
- к) **сумите, включени в справедливата стойност на активите по плана за:**
- i) всяка категория от собствените финансови инструменти на предприятието, и
 - ii) всяка недвижима собственост във владение на предприятието или други активи, които то използва;
- л) **описание в свободен текст на основата, използвана за определяне на очакваната обща норма на възвръщаемост на активите, включително ефекта от основните категории активи по плана;**
- м) **фактическата възвръщаемост на активите по плана, както и фактическата възвръщаемост за всяко право на възстановяване, признато като актив в съответствие с параграф 104А;**
- н) **основните актюерски предположения, използвани към датата на счетоводния баланс, в т.ч., където е приложимо:**
- i) дисконтовия процент,
 - ii) очакваната норма на възвръщаемост на всички активи по плана за периодите, представени във финансовите отчети,

- iii) *очакваната норма на възвръщаемост за периодите, представени във финансовите отчети на всяко право на възстановяване, признато като актив според параграф 104А,*
- iv) *очакваната норма на повишение на заплатите (и на измененията в даден индекс или други променливи, посочени във формалните или тълкувателните условия на плана като база за бъдещо увеличение на доходите),*
- v) *темп на растеж на медицинските разходи, и*
- vi) *всички други използвани съществени актюерски предположения.*

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

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

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

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

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

Дата на влизане в сила

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

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

- 159В. *Опцията в параграфи от 93А до 93Г може да бъде използвана за едногодишни периоди, приключващи на или след 16 декември 2004 г. Предприятие, което използва опцията за едногодишни периоди, започващи преди 1 януари 2006 г., също прилага измененията и допълненията в параграфи 32А, 34—34Б, 61 и 120—121.*
160. IAS 8 се прилага, когато образуванието променя своите счетоводни политики, за да отрази промените, посочени в параграфи 159—159В. При прилагането на тези промени със задна дата, както се изисква от IAS 8, предприятието третира тези промени, както ако са приети заедно с останалата част от настоящия стандарт, с изключение на това, че образуванието може да оповести сумите, които се изискват от параграф 120А, буква п), при условие че сумите са определени за всеки бъдещ едногодишен период, започвайки от първия едногодишен период, представен във финансовите отчети, в които образуванието прилага за първи път измененията и допълненията в параграф 120А.

Други изменения и допълнения в стандарта

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

В параграф 29, буква б) „**параграф 120**“ се изменя на „**параграф 120А**“.

В параграф 60 „параграф 120, буква в), vi)“ се изменя на „параграф 120А, буква е), iii)“.

В примера, описващ прилагането на параграф 60, „параграф 120, буква в), vi)“ се изменя на „параграф 120А, буква е), iii)“.

В параграф 104В „параграф 120, буква в), vii)“ се изменя на „параграф 120А, буква е), iv)“.

В параграф 159, буква б)

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

се изменя на

„**параграф 120А, буква е), iv), параграф 120А, буква ж), iv), параграф 120А, буква л) и параграф 120А, буква н), iii)**“.

Добавя се допълнение Е.

„ДОПЪЛНЕНИЕ Е

Изменения в други стандарти

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

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

Параграф 96 се изменя по следния начин:

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

a) ...

г) ...

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

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

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

a) ...

и) ...

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

A3. В IFRS 1 *Първоначално приемане на международните стандарти за финансова отчетност* се добавя параграф 20А:

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

РАЗЯСНЕНИЕ НА IFRIC 4**Определяне дали даден договор съдържа елементи на лизинг**

ПОЗОВАВАНИЯ

- IAS 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните прогнози и грешки*
- IAS 16 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване* (съгласно редакцията от 2003 г.)
- IAS 17 *Лизинг* (съгласно редакцията от 2003 г.)
- IAS 38 *Нетатериални активи* (съгласно редакцията от 2004 г.)

КОНТЕКСТ

1. Образованието може да сключи договор, включващ една сделка или поредица от свързани сделки, който няма юридическата форма на договор за лизинг, но прехвърля право да се ползва даден актив (например имот, съоръжения, машини или оборудване) в замяна на еднократно плащане или серия от плащания. Примери на договори, в които едно образование (доставчик) може да прехвърли право за използване на даден актив на друго предприятие (купувач), често заедно с изискването за извършване на услуги, свързани с експлоатацията или оперирането на дадения актив, включват:
 - споразумения за аутсорсинг (например аутсорсинг на функциите, свързани с обработката на данни на дадено предприятие),
 - споразумения в областта на телекомуникациите, при които доставчици на мрежови капацитет сключват договори за предоставяне на права за ползване на капацитет с купувачи,
 - договори от типа „взимаш или плащаш“ и други такива, при които купувачите трябва да извършат уговорените плащания, независимо дали са получили договорените продукти или услуги (например, договор „взимаш или плащаш“ за придобиване по същество на цялата произведена енергия от енергийната производствена мощност на доставчика).
2. Настоящото разяснение дава указания за определяне дали такива споразумения представляват или съдържат елементи на договори за лизинг, които трябва да бъдат осчетоводени в съответствие с IAS 17. То не дава указания за определяне по какъв начин трябва да се класифицира такъв договор за лизинг съгласно IAS 17.
3. В някои споразумения основният актив, който е предмет на лизинга, представлява част от по-голям актив. Настоящото разяснение не разглежда по какъв начин се определя кога част от по-голям актив представлява самата тя основен актив по смисъла на IAS 17, за да бъдат приложени неговите разпоредби. Независимо от това споразумения, при които основният актив представлява единица на счетоводно отчитане съгласно IAS 16 или IAS 38, попадат в обхвата на настоящото разяснение.

ОБХВАТ

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

РАЗГЛЕДАНИ ВЪПРОСИ

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

КОНСЕНСУС

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

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

Изпълнението на споразумението зависи от използването на специфичен актив

7. Въпреки че даден специфичен актив може да бъде явно идентифициран в дадено споразумение, той не е предметът на лизинг, ако изпълнението на споразумението не зависи от използването на специфичния актив. Например ако доставчикът е длъжен да достави конкретно количество стоки или услуги и има правото и възможностите да предостави тези стоки или услуги, като използва други активи, които не са посочени в споразумението, тогава изпълнението на споразумението не зависи от използването на специфичния актив и споразумението не съдържа елементи на договор за лизинг. Задължението за гаранция, което позволява или изисква замяната на едни и същи или подобни активи, когато специфичният актив не функционира добре, не предполага третиране, каквото е предвидено в договора за лизинг. В допълнение, договорна разпоредба (под условие или друг вид), която позволява или изисква от доставчика да замени други активи поради каквато и да е причина на или след предварително уточнена дата, не предполага третиране като договор за лизинг датата на замяната.
8. Активът е ясно посочен, ако например доставчикът притежава или дава на лизинг само един актив, чрез който да изпълни задължението си и не е икономически изгодно или практично за доставчика да изпълни задължението си, като използва алтернативни активи.

Споразумението прехвърля право да се използва активът

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

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

10. Оценката дали дадено споразумение представлява или съдържа елементи на договор за лизинг се извършва при сключване на споразумението, като се взима по-ранната от следните две дати — датата, на която е подписано споразумението, или датата, на която страните по договора са се ангажирали с изпълнението на основните условия по споразумението въз основа на всички факти и обстоятелства. Последващата оценка дали дадено споразумение представлява или съдържа елементи на договор за лизинг след сключването на споразумението се извършва само ако е налице някое от следните условия:
- има промяна в договорните условия, освен ако промяната е свързана единствено с подновяване или удължаване на споразумението;
 - опцията за подновяване е упражнена или е договорено удължаване срока на действие на споразумението от страните по него, освен ако срокът на подновяването или удължаването не са били включени от самото начало в срока на лизинга в съответствие с параграф 4 от IAS 17. Подновяване или удължаване на споразумението, което не води до изменение на което и да е от условията в оригиналното споразумение, преди да изтече срокът на първоначалното споразумение, се оценява съгласно разпоредбите на параграфи 6—9 единствено по отношение на периода, за който е подновено или удължено;

- в) има промяна, която предполага отново да бъде определено дали изпълнението на договора зависи от конкретен актив;
 - г) има значителна промяна в актива, например значителна физическа промяна в имота, оборудването, машините или съоръженията.
11. Последващото оценяване на споразумението се основава на фактите и обстоятелствата към датата, на която се прави тази оценка, като се включва и оставащият срок на споразумението. Промени в прогнозата (напр. прогнозното количество продукция, което трябва да бъде доставено на купувача или на други потенциални купувачи) не би трябвало да доведат до преразглеждане на първоначалната оценка. Ако дадено споразумение е оценено отново и е установено, че съдържа елементи на договор за лизинг (или не съдържа елементи на договор за лизинг), се прилага (или се преустановява) счетоводно отчитане на договора за лизинг от:
- а) в случаите на параграф 10, буква а), в) или г), настъпването промяната в обстоятелствата, която води до последващото оценяване;
 - б) в случаите на параграф 10, буква б), началото на срока, за който е подновен или удължен договорът.

Разделяне на плащанията по лизинга от останалите плащания

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

(*) Тоест диференциалния лихвен процент по задължението на лизингополучателя съгласно дефиницията в параграф 4 от IAS 17.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

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

Допълнение

Изменения на IFRS 1 Първоначално приемане на Международните стандарти за финансова отчетност

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

- A1. IFRS 1 Първоначално приемане на Международните стандарти за финансова отчетност и придружаващите го документи се изменят, както следва.

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

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

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

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

ДОГОВОРИ ЗА ЛИЗИНГ

IFRIC 4 Определяне дали дадено споразумение съдържа елементи на договор за лизинг

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

РАЗЯСНЕНИЕ 5 НА IFRIC (включващо изменение на IAS 39)**Право на участие във фондове за прекратяване на експлоатацията, възстановяване и рехабилитация на околната среда**

ПОЗОВАВАНИЯ

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

КОНТЕКСТ

1. Целта на фондовете за прекратяване на експлоатацията, за възстановяване и рехабилитация на околната среда, наричани по-долу „фондове за прекратяване на експлоатацията“ или само „фондове“, е да раздели активите, за да финансира някои или всички разходи по прекратяването на експлоатацията на съоръжения (такива като ядрени централи) или определен тип оборудване (такова като автомобили), или разходи, свързани с рехабилитацията на околната среда (такива като премахване на замърсяванията във водите или възстановяване на земята в участъци със съществуващи мини), наричани всички заедно „прекратяване на експлоатацията“.
2. Вноските в тези фондове могат да бъдат доброволни или да се изискват от регламент или закон. Фондовете могат да имат някоя от следните структури:
 - а) фондове, които се учредяват от един вносител, за да финансират неговите задължения, свързани с прекратяване на експлоатацията в определен участък или в няколко разпръснати в географско отношение участъка;
 - б) фондове, които се учредяват с множество вносители, за да финансират техните индивидуални или съвместни задължения за прекратяване на експлоатацията, когато вносителите имат право да си възстановят направените разходи за прекратяване на експлоатацията до размера на техните вноски плюс фактичката доходност върху тях минус техния дял в разходите за управлението на фонда. Вносителите могат да имат задължение да направят допълнителни вноски, например в случай на банкрут на друг вносител;
 - в) фондове, които са учредени с множество вносители, за да финансират техните индивидуални или съвместни задължения за прекратяване на експлоатацията, когато размерът на вноските, които трябва да бъдат направени, зависи от фактичката дейност на вносителя, а ползите за вносителя се основават на неговата минала дейност. В такива случаи съществува риск от потенциално несъответствие между размера на направените вноски от страна на даден вносител (основаващ се на фактичката му дейност) и реализираната стойност от фонда (основаваща се на миналата му дейност).
3. Обикновено тези фондове имат следните характеристики:
 - а) фондът се управлява самостоятелно от независими доверителни управители;
 - б) образуванията (вносителите) правят вноски във фонда, които се инвестират в редица активи, включващи например както инвестиции в дългови ценни книжа, така и инвестиции в собствен капитал, и са на разположение, за да помогнат на вносителите да покрият разходите си за прекратяване на експлоатацията. Доверителните управители определят как да бъдат инвестирани вноските, в рамките на ограниченията, залегнали в основните документи за управление на фонда и приложимото законодателство или други регламенти;

- в) вносителите запазват задължението си да плащат разходите си за прекратяване на експлоатацията. Независимо от това вносителите имат възможност да получат обратно разходите, които са направили във връзка с прекратяване на експлоатацията, от фонда до размера на най-малкия разход и дела от активите на фонда, който вносителят притежава;
- г) вносителите могат да бъдат ограничени в достъпа си или да нямат никакво право да получат средства от евентуален излишък от активите на фонда над средствата, които са изразходвани за покриване на допустимите разходи за прекратяване на експлоатацията.

ОБХВАТ

- 4. Настоящото разяснение се прилага по отношение на осчетоводяването на дяловите участия във финансовите отчети на вносител във фондове за прекратяване на експлоатацията, които имат следните две характеристики:
 - а) активите се управляват самостоятелно (като се държат в юридически независимо предприятие или като отделени активи в рамките на друго предприятие); и
 - б) правото на достъп на вносителя до активите е ограничено.
- 5. Остатъчно дялово участие във фонд, което надвишава правото на възстановяване, като договорно право за разпределение на средства след приключване на дейностите, свързани с прекратяване на експлоатацията или с прекратяване на дейността на фонда, може да бъде инструмент на собствения капитал, който попада в обхвата на IAS 39 и не се разглежда от настоящото разяснение.

РАЗГЛЕДАНИ ВЪПРОСИ

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

КОНСЕНСУС

Осчетоводяване на дялово участие във фонд

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

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

Осчетоводяване на задължения за допълнителни вноски

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

Оповестяване

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

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

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

Допълнение

Изменение на IAS 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване

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

- A1. В параграф 2 от IAS 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване в точка 2 се добавя буква й):
2. Настоящият стандарт се прилага от всички предприятия по отношение на всички видове финансови инструменти, с изключение на:
- ...
- й) правата на плащания, които да реимбурсират предприятието за разходите, които е трябвало да направи, за да уреди задължение, което е признало като провизия в съответствие с IAS 37 Провизии, условни задължение и условни активи или което то е признало като провизия в съответствие с IAS 37 за по-ранен период.
-