

Международен счетоводен стандарт (МСС) 37 Провизии, условни пасиви и условни активи

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 3 ноември 2008 година за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета (Текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1274/2008 на Комисията от 17 декември 2008 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен счетоводен стандарт (МСС) 1 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 495/2009 на Комисията от 3 юни 2009 година изменящ Регламент (ЕО) № 1126/2008 относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 3 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2015/28 на Комисията от 17 декември 2014 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международни стандарти за финансово отчитане 2, 3 и 8 и Международни счетоводни стандарти 16, 24 и 38 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2016/1905 на Комисията от 22 септември 2016 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане 15 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2016/2067 на Комисията от 22 ноември 2016 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане 9 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31 октомври 2017 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане 16 (текст от значение за ЕИП)

Забележка: * Измененията съгласно РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2016/2067 се прилагат за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2018 година.

** Дружествата прилагат посочените в Регламент (ЕО) № 2017/1986 изменения най-късно от началната дата на първата си финансова година, започваща на или след 1 януари 2019 г.

Цел

Целта на настоящия стандарт е да осигури подходящи критерии за признаване и бази за оценяване, които да се прилагат към провизиите, условните пасиви и условните активи, както и да осигури оповестяването на достатъчна информация в поясненията към счетоводния отчет, за да се даде възможност на потребителите му да разберат техния характер, разположение във времето и сума.

Обхват

1. Настоящият стандарт се прилага от всички предприятия при отчитането на провизии, условни пасиви и условни активи, с изключение на:

а) такива, които произтичат от подлежащи на изпълнение договори, освен ако договорите са обременяващи;

б) [заличена];

в) такива, покрити от друг стандарт.

2. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) Настоящият стандарт не се прилага за финансови инструменти (включително гаранции), които са в обхвата на МСФО 9 Финансови инструменти.

3. Подлежащи на изпълнение договори са такива договори, по които никоя от страните не е изпълнила нито едно от своите задължения или и двете страни са изпълнили своите задължения частично в еднаква степен. Настоящият стандарт не се отнася до подлежащи на изпълнение договори, освен ако не са обременяващи.

4. [Заличен]

5. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 495/2009, ОВ L 149, 12/06/2009, РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2015/28, ОВ L 5, 09/01/2015, Регламент (ЕС) № 2016/1905, ОВ L 295, 29/10/2016, РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2017/1986, ОВ L 291, 09/11/2017) В случаите, когато определени провизии, условни пасиви или условни активи се разглеждат от друг стандарт, предприятието прилага съответния стандарт вместо настоящия стандарт. Например някои видове провизии се разглеждат в стандартите за:[1]

а) [заличен]

б) данъци върху доходите (вж. МСС 12 Данъци върху дохода);

в) лизинги (вж. МСФО 16 Лизинг). Настоящият стандарт обаче се прилага по отношение на всеки лизингов договор, който става обременяващ преди началната дата на лизинга, както е определено в МСФО 16. Настоящият стандарт се прилага и по отношение на краткосрочните лизингови договори и лизинговите договори, основният актив по които е с ниска стойност, които се отчитат в съответствие с параграф 6 от МСФО 16 и които са станали обременяващи;

г) доходи на наети лица (виж МСС 19 Доходи на наети лица).

д) застрахователни договори (вж. МСФО 4 Застрахователни договори) Въпреки това, настоящият стандарт се прилага за провизии, условни пасиви и условни активи на застраховател, различни от тези, които възникват от неговите договорни задължения и права по застрахователни договори в обхвата на МСФО 4;

е) възнаграждение под условие на придобиващ в бизнес комбинация (вж. МСФО 3 Бизнес комбинации); както и

ж) приходи от договори с клиенти (вж. МСФО 15 Приходи от договори с клиенти). Тъй като, понеже МСФО 15 не съдържа специфични изисквания относно договори с клиенти, които са или са станали обременяващи, в такива случаи се прилага настоящият стандарт.

6. (Отм. - Регламент (ЕС) № 2016/1905, ОВ L 295, 29/10/2016)

7. Настоящият стандарт определя провизиите като задължение с неопределена срочност или сума. В някои страни терминът "провизия" се използва също и в контекста на такива статии като амортизация, обезценка на активи и съмнителни вземания: това са преизчисления на балансовите суми на активите и настоящият стандарт не се отнася до тях.

8. Други МСС определят дали разходването на средства да се третира като придобиване на активи или като разходи.

Тези проблеми не се третират в настоящия стандарт. Съответно настоящият стандарт нито забранява, нито изисква капитализация на признатите разходи, когато е направена провизия.

9. Настоящият стандарт се отнася до провизиите за реструктуриране (включително преустановени дейности). Когато реструктурирането отговаря на определението за преустановена дейност, може да се изискват допълнителни оповестявания по силата на МСФО 5 Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

10. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

Провизия е задължение с неопределена срочност или сума.

Пасив е настоящо задължение на предприятието, произтичащо от минали събития, чието уреждане се очаква да породи необходимост от изходящ поток от ресурси на предприятието, съдържащ икономически ползи.

Задължаващо събитие е събитие, което поражда правно или конструктивно задължение, което има за резултат липсата на реална алтернатива за уреждане на задължението.

Правно задължение е задължение, което произлиза от:

- а) договор (според неговите изрични клаузи и по подразбиране);
- б) законодателство; или
- в) друго действие на закона.

Конструктивно задължение е задължение, което произлиза от действията на предприятието, когато:

- а) на базата на установена тенденция на предходна практика, публикувани политики или достатъчно специфично текущо твърдение предприятието е показало на други страни, че е готово да приеме определени отговорности; и
- б) като резултат предприятието създава у другите страни определено очакване, че ще изпълни тези отговорности.

Условен пасив е:

- а) възможно задължение, възникнало като последствие от минали събития и чието съществуване може да се потвърди само от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не могат да бъдат напълно контролирани от предприятието; или
- б) настоящо задължение, произтичащо от минали събития, което не е било признато поради това, че:
 - i) не е вероятно да се появи необходимост от изходящ поток от ресурси, съдържащи икономически ползи, за погасяване на задължението; или
 - ii) сумата на задължението не подлежи на оценяване с необходимата надеждност.

Условен актив е възможен актив, възникващ като последствие от минали събития и чието съществуване може да се потвърди от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не могат да бъдат напълно контролирани от предприятието.

Обременяващ договор е такъв договор, по силата на който разходите, направени за

покриване на задълженията, превишават очакваните икономически ползи, произтичащи от договора.

Преструктуриране е програма, която е планирана и контролирана от ръководството на предприятието и която ще промени съществено:

- а) обхвата на дейността на предприятието; или
- б) начина на осъществяване на дейността на предприятието.

Провизии и други пасиви

11. Провизиите могат да бъдат разграничени от другите пасиви, като например търговски задължения и начислени разходи, тъй като съществува несигурност относно разположението във времето и сумата на бъдещите разходи, които ще бъдат необходими за уреждането му. Прави се следното разграничение:

а) търговските задължения представляват задължения да се заплати за получени стоки или услуги, които са били фактурирани или са били предмет на формално споразумение с доставчика; и

б) начислените разходи представляват задължения да се заплати за получени стоки или услуги, които все още не са платени, фактурирани или са предмет на формално споразумение с доставчика, включително суми, дължими на служители (например начислени суми за отпуски, дължими на служители); въпреки че понякога е необходимо да се направи преценка на сумите или на времето, за което се отнасят, степента на несигурност при начислените разходи обикновено е по-малка от тази, за която се изисква да се направи провизия.

Начислените разходи обикновено се отчитат като част от търговските и другите задължения, докато провизиите се отчитат отделно.

Взаимовръзка между провизии и условни пасиви

12. В общия смисъл всички провизии са условни, тъй като те са неопределени като време на проявление и сума.

Независимо от това в рамките на настоящия стандарт терминът "условен" се използва за пасиви или активи, които не са признати, защото тяхното наличие може да се потвърди само от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не могат да бъдат изцяло контролирани от предприятието. В допълнение терминът "условни пасиви" се използва за пасиви, които не отговарят на критериите за признаване.

13. Настоящият стандарт прави разграничение между:

а) провизии - които се признават като пасиви (като се вземе предвид надеждността на оценката, която може да им бъде направена), тъй като те са настоящи задължения и е вероятно за тяхното погасяване да бъде необходим изходящ поток, съдържащ икономически ползи; и

б) условни пасиви - които не се признават като пасиви, защото са:

i) възможни задължения, тъй като все още не е потвърдено дали предприятието има налично задължение, което би могло да доведе до необходимост от поток ресурси, съдържащи икономически ползи; или

ii) настоящи задължения, които не отговарят на критериите за признаване, определени в настоящия стандарт (тъй като или не е вероятно да се появи необходимост от поток ресурси, съдържащи икономически ползи за погасяване на задължението, или не може да бъде направена достатъчно надеждна оценка на сумата на задължението).

Признаване Провизии

14. Провизия се признава тогава, когато:

а) предприятието има настоящо задължение (правно или конструктивно) като резултат от минали събития;

б) има вероятност за погасяване на задължението да бъде необходим поток ресурси, съдържащ икономически ползи; и

в) може да бъде направена надеждна оценка на стойността на задължението.

Ако тези условия не са изпълнени, провизия не се признава.

Настоящо задължение

15. В редки случаи може да не е ясно дали съществува настоящо задължение. В такива случаи се предполага, че миналото събитие е породило настоящо задължение, ако предвид всички налични обстоятелства е по-вероятно такова настоящо задължение да съществува към датата на баланса.

16. Почти във всички случаи обикновено е ясно дали определено минало събитие има за следствие настоящо задължение. В редки случаи, например при съдебен процес, може да се спори дали определени събития са настъпили, или дали тези събития ще имат за резултат настоящо задължение. В такъв случай предприятието определя дали настоящото задължение съществува към датата на баланса, като се вземат предвид всички налични обстоятелства, включително например мнението на специалисти. Взетите предвид обстоятелства включват всички допълнителни обстоятелства, предоставени от събитията след датата на баланса. На базата на тези обстоятелства:

а) когато е по-вероятно настоящото задължение да съществува към датата на баланса, предприятието признава провизия (ако са изпълнени критериите за признаване); и

б) когато е по-вероятно настоящото задължение да не съществува към датата на баланса, предприятието оповестява условно задължение, освен ако възможността за изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи, за погасяването на задължението е отдалечена във времето (вж. параграф 86).

Минало събитие

17. Минало събитие, което води до настоящо задължение, се нарича задължаващо събитие. За да бъде едно събитие задължаващо, е необходимо предприятието да няма реална алтернатива за уреждане на задължението, произлизащо от същото събитие. Такива са случаите, когато:

а) уреждането на задължението е наложено от закона; или

б) когато съществува конструктивно задължение, при което породилото го събитие (което може да бъде действие на предприятието) създава реално очакване у други страни, че предприятието ще се освободи от това задължение.

18. Финансовите отчети се отнасят до финансовото състояние на предприятието към края на отчетния период, а не към неговото възможно състояние в бъдещето. Поради тази причина не се признават провизии за бъдещи разходи за дейността. Единствените задължения, които се признават в баланса на предприятието, са онези, които съществуват към датата на баланса.

19. Като провизии се признават само онези задължения, които произлизат от минали събития, съществуващи независимо от бъдещите действия на предприятието (т. е. бъдещото осъществяване на дейността). Примери за такива задължения са наказателните лихви или разходите за възстановяване на незаконно нанесени щети на околната среда, като и в двата случая се налага използването на изходящ поток от ресурси, съдържащ икономически ползи, за погасяване на задължението, независимо от бъдещите действия на предприятието. По същия начин едно предприятие признава провизия за разходите за демонтиране на нефтени инсталации или атомна електроцентрала до степента, до която предприятието е задължено да възстанови щетите, нанесени на околната среда. И обратно, поради търговски натиск или законови изисквания предприятието може да реши да отчете разходи за специфични бъдещи дейности (например за поставяне на филтри на заводските комини при определени видове предприятия). Тъй като предприятието може да избегне бъдещите разходи посредством бъдещи действия, например като промени начина си на работа, то няма да има настоящо задължение за извършване на тези бъдещи разходи и не признава провизия.

20. Задължението винаги включва друга страна, на която предприятието е задължено. Не е необходимо обаче да се знае идентичността на тази друга страна - всъщност задължението би могло да бъде към обществеността като цяло. Тъй като задължението винаги включва обвързване с друга страна, от това следва, че решението на ръководството или съвета на директорите не поражда конструктивно задължение към датата на баланса, освен ако решението не е било обсъждано преди датата на баланса с онези, които са засегнати от него, по достатъчно специфичен начин, за да се създаде у засегнатите реално очакване, че предприятието ще изпълни своите задължения.

21. Събитие, което не поражда задължение в момента на настъпването му, може да породи задължение с по-късна дата поради промени в законодателството или поради определено действие на предприятието, което поражда конструктивно задължение (например

достатъчно специфично публично изявление). Например когато е нанесена вреда на околната среда, може да няма задължение за възстановяване на щетите. Независимо от това причиняването на вреда може да стане задължаващо събитие, когато влезе в сила нов закон, който да изисква възстановяване на вече нанесени щети, или когато предприятието направи публично изявление, че поема отговорността за възстановяване на щетите по начин, който създава конструктивно задължение.

22. Когато подробностите на предложен нов закон все още не са уточнени, задължението възниква само след приемането на закона. За целите на настоящия стандарт този вид задължение се третира като правно задължение. Различните обстоятелства, съпътстващи приемането на закон, дават възможност да се определи отделно събитие, което би направило сигурно евентуалното приемане на закона, докато той наистина бъде приет. В много случаи е невъзможно влизането в сила на закона да е напълно сигурно, докато той не влезе в сила.

Вероятен изходящ поток ресурси, съдържащи икономически ползи

23. За да може един пасив да се квалифицира за признаване, е необходимо да има не само настоящо задължение, но също и вероятност за погасяването му да бъде необходим изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи. За целите на настоящия стандарт [24] изходящ поток от ресурси или друго събитие се считат за вероятни, ако има по-голяма вероятност да настъпят, отколкото да не настъпят. Когато няма вероятност да се появи настоящо задължение, предприятието оповестява условни пасиви, освен ако възможността за изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи, за погасяване на задължението е отдалечена във времето (вж. параграф 86).

24. Когато съществуват редица подобни задължения (например продуктови гаранции или подобни договори), вероятната необходимост от изходящ поток за погасяване на задължението се определя, като се отчете класът на задълженията като цяло. Въпреки че вероятно необходимият изходящ поток за всяка отделна статия може да бъде малък, може също така да има вероятност някои изходящи потоци от ресурси да бъдат необходими за уреждане на целия клас задължения. В този случай се признава провизия (ако са изпълнени всички други критерии за признаване).

Надеждна приблизителна оценка на задължението

25. Използването на приблизителни оценки е съществена част от изготвянето на финансовите отчети и не омаловажава тяхната надеждност. Това важи специално при провизиите, които по своята същност са по-несигурни от повечето отчети за финансовото състояние. Освен в изключително редки случаи, предприятието е в състояние да определи обхвата на възможните резултати и поради това да направи приблизителна оценка на задължението, която да е достатъчно надеждна при признаване на провизия.

26. В изключително редки случаи, когато не може да бъде направена надеждна оценка, съществува задължение, което не може да бъде признато. Това задължение се оповестява като условно задължение (вж. параграф 86).

Условни пасиви

27. Предприятието не признава условни пасиви.

28. Условно задължение се оповестява според изискванията на параграф 86, освен ако вероятната необходимост от изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи, за погасяване на задължението е отдалечена във времето.

29. Когато предприятието е отговорно заедно и поотделно за дадено задължение, частта от задължението, която се покрива от другите страни, се третира като условно задължение. Предприятието признава провизия за частта от задължението, за която съществува вероятна необходимост от изходящ поток ресурси, съдържащи икономически ползи, освен в изключително редките случаи, когато не може да бъде направена надеждна оценка.

30. Условните пасиви могат да се развият по неочакван начин. Поради това те се оценяват текущо, за да се определи дали се е появила вероятна необходимост от изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи. Ако се е появила такава вероятна необходимост за статия, която преди е била третирана като условно задължение, провизията се признава във финансовите отчети за периода, през който е настъпила промяната (освен в изключително редките случаи, когато не може да бъде направена надеждна оценка).

Условни активи

31. Предприятието не признава условните активи.

32. Условните активи обикновено възникват от непланирани или други неочаквани събития, които пораждаят възможност в предприятието да постъпи входящ поток икономически ползи. Например иск, предявен от предприятието посредством съдебен процес, изходът от който е несигурен.

33. Условните активи не се признават във финансовите отчети, тъй като това може да има за резултат признаването на доход, който може никога да не бъде реализиран. Независимо от това в случаите, когато реализацията на доходи е действително сигурна, свързаните с нея активи не са условни активи и се признават.

34. Условен актив се оповестява според изискванията на параграф 89, когато постъпването на входящ поток икономически ползи е вероятно.

35. Условните активи се оценяват текущо, за да се осигури правилно представяне на тяхното развитие във финансовите отчети. Ако постъпването на потока икономически ползи е станало практически сигурно, тогава активът и свързаните с него приходи се признават във финансовия отчет за периода, през който е настъпила промяната. Ако постъпването на поток икономически ползи е станало вероятно, предприятието го оповестява като условен актив (вж. параграф 89).

ОЦЕНЯВАНЕ Най-добра приблизителна оценка

36. Сумата на признатата провизия е най-добрата приблизителна оценка на разходите, необходими за покриване на настоящото задължение към датата на баланса.

37. Най-добрата оценка на разходите, необходими за покриване на настоящо задължение, е сумата, която предприятието би платило за погасяване на задължението към датата на

баланса или за да го прехвърли към трета страна по същото време. Често обаче е невъзможно или неоправдано скъпо да се погаси или прехвърли задължение към датата на баланса. Въпреки това оценката на сумата, която предприятието би платило, за да погаси или прехвърли задължението, представлява най-добрата оценка на разходите, които биха били необходими за покриване на настоящо задължение към датата на баланса.

38. Оценките на резултата и финансовия ефект се определят по преценка на ръководството на предприятието, като се вземат предвид и миналият опит с подобни операции, и в някои случаи - докладите на независими експерти. Взетите предвид обстоятелства включват всички допълнителни обстоятелства, предоставени от събитията след датата на баланса.

39. Несигурността по отношение на сумата, която трябва да бъде призната като провизия, се третира по различни начини в зависимост от обстоятелствата. Когато оценяваната провизия включва голям брой отделни позиции, задължението се оценява посредством претегляне на всички възможни последиствия заедно със свързаните с тях вероятности. Този статистически метод за оценка се нарича "очаквана стойност". Поради това провизията ще бъде с различна стойност в зависимост от това, дали вероятността от загуба на определена сума е например 60 или 90 %. Когато съществува поредица от възможни резултати в някакъв обхват и всяка точка от този обхват има същата вероятност като останалите точки, се взема средната точка от обхвата.

Пример

Едно предприятие продава стоки с гаранция, по силата на която потребителите получават възстановяване на разходите, направени за ремонт на производствени дефекти, проявили се през първите 6 месеца от покупката на изделията. Ако във всички продадени изделия се проявят минимални дефекти, разходите за ремонт биха възлезли на 1 милион. Ако във всички продадени изделия се проявят сериозни дефекти, разходите за ремонт биха възлезли на 4 милиона. На базата на минал опит и бъдещи очаквания предприятието може да предвиди, че 75 % от продадените изделия ще бъдат без дефекти, 20 % от продадените изделия ще проявят минимални дефекти и 5 % от продадените изделия ще проявят сериозни дефекти. В съответствие с параграф 24 предприятието оценява вероятната сума на разходи за покриване на гаранции като цяло.

Очакваната стойност на разходите за ремонт е:

$$(75 \% \text{ от нула}) + (20 \% \text{ от } 1 \text{ милион}) + (5 \% \text{ от } 4 \text{ милиона}) = 400\,000$$

40. Когато се оценява единично задължение, индивидуалният най-вероятен резултат може да представлява най-добрата оценка на задължението. Въпреки това дори и в такъв случай предприятието взема предвид и други възможни резултати. Когато другите възможни резултати са или много по-високи, или много по-ниски от най-вероятния резултат, най-добрата оценка ще бъде по-голяма или по-малка стойност. Например ако предприятието трябва да извърши ремонт на сериозна повреда в основно производство, което е установило за даден купувач, индивидуалният най-вероятен резултат може да бъде успешен ремонт още при първия опит, струващ 1 000 единици, но следва да се направи провизия в по-голяма сума тогава, когато има съществена вероятност да са необходими по-нататъшни усилия за успешното извършване на ремонта.

41. Провизията се оценява преди облагане с данъци, като последствията от облагането с данъци и промените в провизията се третират в МСС 12 Данъци върху дохода.

Рискове и несигурности

42. Рисковете и несигурностите, които неотменимо съпътстват много събития и обстоятелства, се вземат предвид при постигането на най-добрата приблизителна оценка на провизията.

43. Рискът представлява разнообразие на последствията. Преизчислението за риск може да увеличи стойността на първоначалната оценка на задължението. Необходимо е повишено внимание при преценката на несигурни обстоятелства, с цел да се избегне преувеличеното отчитане на приходите или активите и подценяването на разходите или задълженията. Независимо от всичко обаче несигурността не е достатъчно основание за създаването на свръхпровизии или преднамереното свръхотчитане на пасиви. Например ако предвидените разходи за определен неблагоприятен резултат са оценени на една благоразумна база, този резултат не бива нарочно да се третира като по-вероятен, отколкото е всъщност. Необходимо е повишено внимание, за да се избегне дублирането на преизчисленията за риск и несигурност с последващото преувеличено отчитане на провизията.

44. Оповестяването на несигурностите по отношение на сумата на разходите се осъществява в съответствие с изискванията по параграф 85, буква б).

Настояща стойност

45. Когато ефектът от времевите разлики в стойността на парите е съществен, сумата на провизията представлява настоящата стойност на плащанията, които се очаква да бъдат направени за покриване на задължението.

46. Поради времевите разлики в стойността на парите провизиите, които се отнасят до изходящи парични потоци, възникнали скоро след датата на баланса, са по-обременяващи от онези, които се отнасят до парични потоци със същата сума, възникнали по-късно. Поради тази причина провизиите се дисконтират, когато ефектът е съществен.

47. Дисконтовият процент е процентът преди облагане с данъци, който отразява текущата пазарна оценка на времевите разлики в стойността на парите и специфичните за задължението рискове. Дисконтовият процент не отразява рисковете, за които бъдещите парични потоци са вече преизчислени.

Бъдещи събития

48. Бъдещи събития, които могат да повлияят на сумата, необходима за погасяване на задължението, се отразяват в сумата на провизията тогава, когато има достатъчно обективни доказателства, че тези събития ще настъпят.

49. Очаквани бъдещи събития могат определено да бъдат важни при оценката на провизиите. Например предприятието може да смята, че цената на почистването на определен район в края на полезното му използване ще бъде намалена от бъдещи технологични промени. Признатата стойност отразява едно разумно очакване на

технически квалифицирани обективни наблюдатели, които взимат предвид всички налични доказателства, отнасящи се до технологията, която ще бъде на разположение по времето на почистването. В такъв случай е правилно да се отрази например очакваното намаление на разходите, свързано с нарасналия опит в използването на съществуващите технологии, или очакваната цена за прилагането на съществуващи технологии към по-големи или по-комплексни от изпълнените до момента операции за почистване. Въпреки това предприятието не очаква разработването на напълно нова технология за почистване, освен ако не съществуват достатъчно обективни доказателства за това.

50. Ефектът от възможни промени в законодателството се взема предвид при оценяването на настоящото задължение, когато съществуват достатъчно обективни доказателства, че новото законодателство ще бъде въведено на практика. Разнообразието от обстоятелства, възникващи в практиката, прави невъзможно да се определи единствено събитие, което би предоставило достатъчно обективни доказателства за всеки конкретен случай. Доказателствата се изискват както за това, какво ще гласи новият закон, така и за това, дали приемането и влизането му в сила ще се осъществи в очаквания срок. В много случаи не съществуват достатъчно обективни доказателства, докато новото законодателство не бъде прието в действителност.

Очаквано освобождаване от активи

51. Печалбите от очаквано освобождаване от активи не се вземат предвид при оценката на провизиите.

52. Печалбите от очаквано освобождаване от активи не се вземат предвид при оценката на провизиите дори когато очакваното освобождаване е тясно свързано със събитието, от което произтича провизията. Вместо това предприятието признава печалби от очаквани освобождавания от активи във времето, определено в други МСС, които се занимават с активите.

ВЪЗСТАНОВЯВАНИЯ

53. Когато се очаква, че някои или всички необходими за създаването на провизия разходи ще бъдат възстановени, възстановяването се признава тогава и само тогава, когато е практически сигурно, че тези разходи ще се възвърнат, ако предприятието уреди задължението си. Възвърнатите средства се третираат като отделен актив. Признатата сума на възвърнатите средства не надвишава сумата на провизията.

54. В отчета за доходите разходите, отнасящи се за провизии, могат да бъдат представени, намалени със сумата на възстановените разходи.

55. Понякога предприятието може да очаква друга страна да заплати част или всички разходи, необходими за създаването на провизия (например посредством застрахователни договори, клаузи за обезщетение или гаранции на доставчиците). Другата страна може или да възстанови разходите, платени от предприятието, или да плати сумите директно.

56. В повечето случаи предприятието ще остане задължено за цялата въпросна сума, така че ако третата страна по някаква причина не извърши плащането, предприятието ще трябва да заплати пълната сума за уреждане на задължението. В такъв случай се признава

провизия за пълната сума на задължението и отделен актив за средствата, които се очаква да бъдат възстановени, ако възстановяването е практически сигурно, в случай че предприятието уреди задължението си.

57. В някои случаи предприятието не е задължено за въпросните разходи, ако третата страна не извърши плащането. В такъв случай предприятието няма задължение за тези разходи и те не се включват в провизията.

58. Както е посочено в параграф 29, задължение, за което предприятието е отговорно заедно и поотделно, е условно задължение до степента, до която се очаква, че задължението ще бъде уредено от други страни.

ПРОМЕНИ В ПРОВИЗИИТЕ

59. Провизиите се преразглеждат на всяка дата на баланса и преизчислявани с цел да се отрази най-добрата текуща оценка. Ако повече не съществува необходимост от изходящи потоци, съдържащи икономически ползи, за погасяването на задължения, провизията се отменя.

60. Когато се използва дисконт, отчетената сума на провизията се увеличава през всеки период с цел да се отрази изминалото време. Това увеличение се признава като разходи по заеми.

ИЗПОЛЗВАНЕ НА ПРОВИЗИИТЕ

61. Провизията се използва само за покриване на разходите, за които е създадена първоначално.

62. Само разходите, които се отнасят до първоначалната провизия, се записват срещу нея. Записването на разходи срещу провизия, която първоначално е била призната за други цели, би довело до скриване на ефекта от две различни събития.

ПРИЛАГАНЕ НА ПРАВИЛАТА ЗА ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНКА. БЪДЕЩИ ЗАГУБИ ОТ ДЕЙНОСТТА

63. Провизии за бъдещи загуби от дейността не се признават.

64. Бъдещите загуби от дейността не отговарят на определението за задължение, дадено в параграф 10, и на общите критерии за признаване, описани в параграф 14.

65. Очакването на бъдещи загуби от дейността е индикация за това, че определени активи на дейността може да са обезценени. Предприятието прави тест за обезценка на тези активи в съответствие с изискванията на МСС 36 Обезценка на активи.

Обременяващи договори

66. Ако предприятието е сключило обременяващ договор, настоящите задължения според договора се признават и оценяват като провизия.

67. Много договори (например някои рутинни заявки за покупки) може да бъдат отменени, без да се плати компенсация на другата страна, и поради тази причина да не съществува задължение. Други договори установяват както права, така и задължения за всяка от

договарящите се страни. Когато по силата на определени събития такъв договор стане обременяващ, той попада в обхвата на настоящия стандарт и съществува задължение, което се признава. Договори за изпълнение, които не са обременяващи, не влизат в обхвата на настоящия стандарт.

68. Настоящият стандарт определя обременяващия договор като договор, по силата на който разходите, направени за покриване на задълженията, превишават очакваните икономически ползи, произтичащи от договора. Неотменимите разходи по силата на договор отразяват най-малко нетната цена за излизане от договора, която е по-ниска от цената за изпълнението на задълженията по договора и която включва всички компенсации и наказателни лихви, произтичащи от неизпълнението му.

69. Преди да се създаде отделна провизия за обременяващ договор, предприятието признава всички разходи за обезценка на активи, които се отнасят до активи, свързани с договора (вж. МСС 36 Обезценка на активи).

Преструктуриране

70. Посочените примери се отнасят до събития, които могат да попаднат в определението за преструктуриране:

- а) продажба или прекратяване на част от дейността;
- б) затваряне на локални производства в държава или регион или пренасочване на бизнеса от една държава или регион в други;
- в) промени в структурата на управлението, например премахване на определено ниво от управлението; и
- г) фундаментални реорганизации, които имат съществен ефект върху характера и фокуса на дейността на предприятието.

71. Провизията за преструктуриране на разходи се признава само когато са изпълнени общите критерии за признаване на провизии, посочени в параграф 14. Параграфи 72-83 определят как да се прилагат общите критерии за признаване в случаите на преструктуриране.

72. Конструктивно задължение за преструктуриране възниква само когато предприятието:

- а) има подробен формален план за преструктуриране, в който се посочват най-малко:
 - i) дейността или частта от нея, която ще бъде засегната;
 - ii) засегнатите основни териториални поделения;
 - iii) териториалното поделение, дейността и приблизителният брой служители, които ще бъдат компенсирани за прекратяването на тяхната работа;

iv) разходите, които ще трябва да бъдат посрещнати;

v) кога ще бъде внедрен планът;

б) се е погрижило засегнатите да получат валидно очакване, че реструктурирането ще бъде извършено, като се започне осъществяването на този план, или е обявило основните моменти на плана за реструктурирането пред засегнатите от него.

73. Доказателство, че предприятието е започнало внедряването на план за реструктуриране, може да бъде например разглобяването на производствени мощности или продажбата на активи, или публичното обявяване на основните характеристики на плана. Публичното обявяване на подробен план за реструктуриране поражда конструктивно задължение за реструктуриране само ако е направено с достатъчно подробности (т. е. посочени са основните характеристики на плана) и по начин, който създава у заинтересованите страни, като клиенти, доставчици и служители (или техни представители), валидно очакване, че предприятието ще извърши реструктурирането.

74. За да бъде един план достатъчно основание за възникване на конструктивно задължение, когато засегнатите от него са информирани, неговото внедряване се планира да започне възможно най-скоро и да бъде завършено в предвидения срок, което би направило малко вероятна появата на значителни изменения. Ако се очаква началото на реструктурирането да се забави значително или ако реструктурирането ще отнеме неоправдано много време, няма голяма вероятност планът да създаде у заинтересованите страни реална представа за предстоящо реструктуриране, тъй като големият период от време създава предпоставки за промяна в плановете на предприятието.

75. Решението на ръководството или на съвета за реструктуриране, направени от ползвателите преди датата на баланса, не е причина за появата на конструктивно задължение към датата на баланса, освен ако преди датата на баланса предприятието е:

а) започнало внедряването на плана за реструктуриране; или

б) разпространило плана за реструктуриране между засегнатите от него страни по достатъчно специфичен начин, за да се създаде у тях вярно очакване за предстоящото реструктуриране.

Ако предприятието започне да внедрява план за реструктуриране или обяви основните моменти на реструктурирането пред засегнатите от него, само след датата на баланса се изисква оповестяване в съответствие с изискванията на МСС 10 Събития след датата на баланса, ако реструктурирането е съществено и неоповестяването би могло да повлияе на икономическите решения на потребителите му, направени от ползвателите на базата на финансовите отчети.

76. Въпреки че конструктивното задължение не може да бъде породено само от решението на ръководството, задължението може да бъде в резултат на други предходни събития заедно със самото решение. Например воденето на преговори с представители на служителите за плащания при прекратяване на договори или с купувачите за продажбата

на дейност може да е приключено, като остава само да бъде одобрено от съвета на директорите. След като се получи одобрението и другите страни бъдат известени за него, предприятието вече има конструктивно задължение за реструктуриране, ако са изпълнени условията по параграф 72.

77. В някои страни последната инстанция представлява съвет, в който са включени представители на интереси, различни от тези на ръководството (например служители), или може да се изисква уведомяването на такива представители, преди да бъде взето решението на съвета. Тъй като едно решение на такъв съвет включва комуникации с представителите, то може да има за резултат конструктивно задължение за реструктуриране.

78. Задължение за продажба на дейност не възниква, докато предприятието не е решило да продава, т. е. докато не съществува обвързващо споразумение за продажба.

79. Дори след като предприятието е взело публично решение за продажба на дейност, то все още не е предприело продажба, докато не бъде идентифициран купувач и не е сключено обвързващо споразумение за продажба. Преди да бъде сключено такова споразумение, предприятието е в състояние да промени решението си и в действителност ще трябва да предприеме друга линия на поведение, ако в рамките на разумен срок не може да се намери купувач. Когато продажбата на дейност се предвижда като част от реструктуриране, активите на дейността се проверяват за обезценки, както това се изисква съгласно МСС 36 Обезценка на активи. Когато продажбата е само част от реструктурирането, конструктивното задължение може да възникне от други части на реструктурирането, преди да се осъществи сключването на обвързващо споразумение за продажба.

80. Провизията за реструктуриране включва само непосредствените разходи, възникващи от реструктурирането, които отговарят на следните две условия:

- а) да са породени по необходимост от реструктурирането; и
- б) да не са свързани с продължаващата дейност на предприятието.

81. Провизията за реструктуриране не включва разходи, като:

- а) преквалифициране или преместване на персонал;
- б) маркетинг; или
- в) инвестиции в нови системи и дистрибуторски мрежи.

Тези разходи се отнасят до бъдещо осъществяване на дейността и не са задължения за реструктуриране към датата на баланса. Такива разходи се признават на същата база, както ако са произлезли независимо от реструктурирането.

82. Бъдещи загуби от дейността, които могат да се предвидят по времето на

преструктурирането, не се включват в провизията, освен ако не се отнасят до обременяващите договори, описани в параграф 10.

83. Според изискванията на параграф 51 печалбите по очаквано освобождаване от активи не се вземат предвид при оценката на провизии за преструктуриране дори ако продажбата на активи се предвижда като част от преструктурирането.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

84. За всеки клас провизии предприятието оповестява:

- а) балансовата сума в началото и в края на периода;
- б) допълнителни провизии, направени през периода, включително увеличенията в съществуващите провизии;
- в) използваните суми (т. е. възникналите и отписаните разходи срещу провизии) през периода;
- г) неизползвани суми, които са отменени през периода; и
- д) увеличението през периода на дисконтираните суми, произлизащо от изминалото време, и ефекта от настъпили промени в дисконтовия процент.

Не се изисква сравнителна информация.

85. Предприятието оповестява следната информация за всеки клас провизии:

- а) кратко описание на характера на задължението и очакваното разположение във времето на изходящите потоци икономически ползи;
- б) посочване на елементите на несигурност относно разположението във времето и сумата на тези потоци; когато е необходимо да се предостави съответната информация, предприятието оповестява основните предположения, направени по отношение на бъдещи събития, във връзка с параграф 84; и
- в) сумата на очакваните възстановени суми с отразяване на сумата на актива, който е бил признат за тези очаквани възстановени суми.

86. С изключение на случаите, в които вероятната необходимост от изходящи потоци от ресурси, съдържащи икономически ползи, е отдалечена във времето, предприятието оповестява кратко описание на характера на условните пасиви за всеки клас условни пасиви, а когато е практически възможно и:

- а) оценка на техния финансов ефект, оценен в съответствие с изискванията на параграфи 36-52;

б) посочване на елементите на несигурност, отнасящи се до разположението във времето на потоците; и

в) вероятността да бъдат възстановени суми от трети лица.

87. Когато се определя кои провизии или условни пасиви принадлежат към един и същи клас, е необходимо да се вземе предвид дали характерът на съответните статии е достатъчно сходен, така че един самостоятелен отчет за тях да отговаря на изискванията по параграф 85, букви а) и б) и параграф 86, букви а) и б). На този принцип може да бъде необходимо като един клас провизии да се третира суми, отнасящи се до гаранции на различни продукти, но не би било правилно да се третират като отделен клас суми, които се отнасят до обикновени гаранции, и суми, които са обект на съдебни процедури.

88. Когато провизия и условно задължение възникват поради един и същи набор от обстоятелства, предприятието извършва оповестяванията, изискващи се според параграфи 84-86, по начин, показващ връзката между провизията и условното задължение.

89. Когато има вероятност от постъпването на поток икономически ползи, предприятието оповестява кратко описание на характера на условните активи към датата на баланса и, където е необходимо, преценка на техния финансов ефект, оценен според принципите, определени за провизии в параграфи 36-52.

90. От съществена важност е при оповестяването на условните активи да се избягва даването на заблуждаващи индикации за вероятността да бъдат реализирани приходи.

91. Когато информацията, изискваща се по параграфи 86 и 89, не е оповестена поради практическа невъзможност, този факт също се оповестява.

92. В изключително редки случаи оповестяването на цялата информация, изискваща се по параграфи 84-89, или част от нея може да доведе до сериозно предубеждение към позицията на предприятието при спорове с други страни по въпросите на провизиите, условните пасиви или условните активи. В такива случаи не е необходимо предприятието да оповестява тази информация, но оповестява най-общо същността на спора заедно с факта, че информацията не е оповестена и причините за това.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

93. Ефектът от въвеждането на настоящия стандарт на датата на влизането му в сила (или по-рано) се отчита като преизчисление на началните салда на неразпределената печалба за периода, през който стандартът първоначално влиза в сила. Предприятията се насърчават, без да се задължават, да преизчисляват началните салда на неразпределената печалба за най-ранния отчетен период и да преобразуват сравнителната информация. Ако сравнителната информация не е преизчислена, този факт се оповестява.

94. [Заличен]

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

95. Настоящият стандарт влиза в сила за годишните финансови отчети, които обхващат

периоди, започващи на или след 1 юли 1999 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако едно предприятие прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 юли 1999 г., то оповестява този факт.

96. [Заличен]

97. (Отм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016)

98. (Отм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016)

99. (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2015/28, ОВ L 5, 09/01/2015) С Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010-2012 г., издадени през декември 2013 г., беше изменен параграф 5 вследствие от изменението на МСФО 3. Предприятието прилага това изменение за бъдещи периоди за бизнес комбинации, за които се прилага изменението на МСФО 3.

100. (Нов - Регламент (ЕС) № 2016/1905, ОВ L 295, 29/10/2016) С МСФО 15 Приходи от договори с клиенти, издаден през май 2014 г., беше изменен параграф 5 и заличен параграф 6. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.

101. (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменя параграф 2 и се заличават параграфи 97 и 98. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

102. (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2017/1986, ОВ L 291, 09/11/2017) С МСФО 16, издаден през януари 2016 г., се изменя параграф 5. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 16.

[1]В Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010—2012 г., издадени през декември 2013 г., измененията на параграф 5 от МСС 37 са графично отбелязани. За тази публикация тези промени бяха приети и новите промени са отбелязани графично.