

Счетоводен стандарт (СС) 28 - Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия

Приложение към ПМС № 46 от 21.03.2005 г. – ДВ, бр. 30 от 7.04.2005 г., в сила от 1.01.2005 г., изм. и доп., бр. 86 от 26.10.2007 г., в сила от 1.01.2008 г.

Цел

СС 28 определя реда за отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия.

Обхват

1. Този стандарт се прилага от предприятията, които са направили инвестиции в асоциирани предприятия.

Определения

2. В този стандарт се използват определения със следното значение:

Асоциирано предприятие – предприятие, в което инвеститорът упражнява значително влияние, но което не представлява нито дъщерно предприятие, нито смесено предприятие на инвеститора. Значително влияние – правото на участие при вземането на решения, свързани с финансовата и оперативната политика на предприятието, в което е инвестирано, но не и контрол или съвместен контрол върху тази политика. Метод на собствения капитал – метод на отчитане, според който инвестицията първоначално се признава по себестойност (цена на придобиване), а впоследствие се преизчислява в съответствие с промените в дела на инвеститора в нетните активи (собствения капитал) на предприятието, в което е инвестирано. Печалбата или загубата на инвеститора включва дела на инвеститора в печалбата или загубата на предприятието, в което е инвестирано. Себестойностен метод – метод на отчитане, според който инвестицията се отчита по себестойност (цена на придобиване). Инвеститорът отчита приход от инвестицията единствено до степента, в която той получава суми при разпределение на натрупаните печалби на предприятието (дивиденди), в което е инвестирано, възникнали след датата на придобиване на инвестицията. Разпределенията, надвишаващи тези печалби, представляват възстановяване на инвестицията и се отчитат като намаление на себестойността ѝ. За целите на този стандарт понятията "Контрол", "Предприятия от група", "Дъщерно предприятие", "Индивидуален финансов отчет" и "Консолидиран финансов отчет" са тези по СС 27 – Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия, а "Съвместен контрол" е този по СС 31 – Отчитане на дялове в смесени предприятия.

Значително влияние

3.1. Когато инвеститорът притежава (пряко или косвено чрез дъщерно предприятие) 20 на сто или повече от правата на глас в предприятието, в което е инвестирано, се приема, че този инвеститор има значително влияние, освен когато съществуват доказателства за обратното. 3.2. Упражняването на значително влияние от страна на определен инвеститор би могло да се докаже чрез установяване на наличието на едно или повече от следните условия: а) представителство в управителния съвет или в равностоен орган на управление на предприятието, в което е инвестирано; б) участие в процеса на вземане на решения; в) значими сделки между инвеститора и предприятието, в което е инвестирано; г) взаимен обмен на управленски персонал.

Прилагане на метода на собствения капитал

4.1. Методът на собствения капитал изисква инвестицията първоначално да се признае по себестойност (цена на придобиване), която впоследствие се увеличава или намалява с оглед отразяване на дела на инвеститора в печалбите или загубите на предприятието, в което е инвестирано, след датата на придобиване на инвестицията.

4.2. Сумите (дивидентите), получени при разпределение на печалбите на предприятието, в което е инвестирано, намаляват балансовата стойност на инвестицията. 4.3.

Балансовата стойност на инвестицията се преизчислява и при промяна на: а) относителния дял на инвеститора в предприятието, в което е инвестирано, или б) собствения капитал на предприятието, в което е инвестирано, когато промяната не е отразена в отчета за приходите и разходите на асоциираното предприятие; в този случай дялът на инвеститора в изменението на собствения капитал на асоциираното

предприятие се отчита директно в собствения капитал. 4.4. Инвестицията в предприятие се отчита по метода на собствения капитал от датата, от която то става асоциирано предприятие. Към тази дата всяка разлика между себестойността на инвестицията (цената на придобиване) и дела на инвеститора в справедливата стойност на нетните активи на асоциираното предприятие се отчита съгласно СС 22 – Отчитане на бизнескомбинации. Свързаната с асоциираното предприятие репутация (положителна или отрицателна) не се представя отделно от инвестицията, а се включва в балансовата й стойност. Репутацията се амортизира/признава систематично през следващите отчетни периоди при определяне дела на инвеститора в печалбите и загубите на асоциираното предприятие съгласно СС 22 – Отчитане на бизнескомбинации. 4.5. Делът на инвеститора в печалбите и загубите на асоциираното предприятие след придобиването на инвестицията се преизчислява, за да се отчетат справедливите стойности на активите и пасивите на асоциираното предприятие към датата на придобиване на инвестицията. Така например печалбите и загубите се преизчисляват, за да се отчетат амортизациите на амортизируемите активи на асоциираното предприятие на базата на справедливите стойности на тези активи към датата на придобиване на инвестицията. 4.6.

Печалбите и загубите, които са резултат от сделки по продажби на активи, сключени между инвеститора или негово дъщерно предприятие, включено в консолидацията, и асоциираното предприятие, се признават до степен, съответстваща на дела в собствения капитал на асоциираното предприятие, притежаван от лица, различни от инвеститора и неговите дъщерни предприятия, включени в консолидацията. Делът на инвеститора в печалбите и загубите на асоциираното предприятие, резултат от такива сделки, се елиминира. Посочените корекции се извършват, когато информацията относно сделките е известна или може да бъде установена. 4.7. При прилагането на метода на собствения капитал инвеститорът трябва да използва финансовия отчет на асоциираното предприятие, който е съставен към същата дата, към която е съставен финансовият отчет на инвеститора. Когато датите на финансовите отчети на инвеститора и асоциираното предприятие са различни за нуждите на инвеститора,

асоциираното предприятие съставя финансов отчет към датата на финансовия отчет на инвеститора, освен когато съществуват практически трудности за съставянето му. Изискването за последователност налага продължителността на отчетните периоди, както и на каквато и да било разлика между датите на финансовите отчети да остане постоянна през следващите отчетни периоди. 4.8. Когато се използват финансови отчети, изготвени към различни дати, се извършват преизчисления, които отразяват важните сделки и събития, настъпили между датата на финансовия отчет на асоциираното предприятие и датата на финансовия отчет на инвеститора. 4.9. Когато делът на инвеститора в загубите на асоциираното предприятие възлиза на или превишава балансовата стойност на инвестицията, инвеститорът прекратява включването на своя дял в по-нататъшните загуби. След като балансовата стойност на инвестицията е намалена до нула, се отчитат допълнителни загуби и се признава пасив до размера, до който инвеститорът има поети правни или конструктивни задължения или е извършил плащания от името на асоциираното предприятие. Когато асоциираното предприятие отчете отново печалба, инвеститорът възобновява включването на своя дял в тази печалба, едва след като делът му в печалбата се изравни с дела в непризнатите загуби. 4.10. Когато асоциирано предприятие съставя консолидиран финансов отчет, печалбите/загубите и нетните активи, които се вземат под внимание при прилагане на метода на собствения капитал, са тези, отчетени в консолидирания финансов отчет на асоциираното предприятие. 4.11. Прилагането на метода на собствения капитал се прекратява от датата, от която инвеститорът престане да има значително влияние в асоциираното предприятие. В този случай инвестицията се отчита като финансов актив съгласно СС – 32 Финансови инструменти, при условие че асоциираното предприятие не става дъщерно или смесено предприятие на инвеститора. За целите на СС 32 – Финансови инструменти, първоначалната оценка на финансовия актив е балансовата стойност на инвестицията към датата, на която предприятието престава да бъде асоциирано.

Прилагане на себестойностния метод

5.1. Себестойностният метод изисква инвеститорът да отчита инвестицията по себестойност (цена на придобиване), намалена с натрупаните загуби от обезценка.

5.2. Когато инвестицията е придобита чрез прехвърляне на активи, различни от пари,

себестойността ѝ се определя въз основа на справедливата стойност на прехвърлените активи към датата на придобиване на инвестицията. Когато инвестицията е придобита в резултат на преобразуване чрез отделяне на еднолично търговско дружество по реда на Търговския закон, себестойността ѝ се определя въз основа на балансовата стойност на прехвърлените нетни активи към датата на придобиване на инвестицията. 5.3. Инвеститорът отчита приход от инвестицията до толкова, доколкото получава дял при разпределението на натрупаната печалба на предприятието, в което е инвестирано, възникнала след датата на придобиване на инвестицията. Всяко разпределение, превишаващо тази печалба, представлява възстановявана инвестицията и се отчита като намаление на себестойността ѝ.

Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия във финансовите отчети

6.1. В индивидуалния си финансов отчет инвеститорът отчита инвестицията в асоциирано предприятие по себестойностния метод или като финансов актив съгласно СС 32 - Финансови инструменти. 6.2. Когато предприятие от група е инвеститор в асоциирано предприятие, инвестицията в асоциираното предприятие се отчита в консолидирания финансов отчет по метода на собствения капитал.

Загуби от обезценка

7.1. При съставяне на финансовия отчет инвеститорът проверява дали са налице условия за обезценка на инвестицията и ако такива условия са налице, инвестицията се обезценява съгласно СС 36 - Обезценка на активи. 7.2. Условия за обезценка са налице, когато съществуват обективни доказателства за обезценка, произхождащи от едно или повече събития, които са настъпили след първоначалното признаване на инвестицията и когато тези събития имат негативен ефект върху очакваните бъдещи парични потоци от инвестицията. Следните събития биха могли да бъдат обективни доказателства за обезценка: а) значително финансово затруднение на предприятието, в което е инвестирано; б) значителни промени с неблагоприятен ефект, настъпили в технологичната, пазарната, икономическата или правната среда, в която функционира предприятието, в което е инвестирано, които показват, че балансовата стойност на инвестицията не може да бъде възстановена; в) значителен или продължителен спад в справедливата стойност на инвестицията спрямо балансовата ѝ стойност. 7.3. За целите на определяне на загубата от обезценка съгласно СС 36 - Обезценка на активи, възстановимата стойност (по-високата от стойността в употреба и нетната продажна цена) на инвестицията се сравнява с балансовата ѝ стойност. При определяне на стойността в употребата на инвестицията инвеститорът оценява: а) своя дял от сегашната стойност на предполагаемите бъдещи парични потоци, които се очаква да бъдат генерирани като цяло от предприятието, в което е инвестирано, включително паричните потоци от дейността на това предприятие и постъпленията при окончателна продажба на инвестицията, или б) сегашната стойност на предполагаемите бъдещи парични потоци, които се очаква да възникнат от разпределяне на дивиденди от инвестицията и от окончателната ѝ продажба.

Оповестяване

8. Инвеститорът оповестява в приложението следната информация: а) методите, използвани при отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия; б) разликата между себестойността на инвестицията в асоциирано предприятие и дела на инвеститора в балансовата стойност на собствения капитал на асоциираното предприятие към датата на придобиване на инвестицията, когато инвестицията се отчита по метода на собствения капитал; в) своя дял в условните задължения на асоциираното предприятие; г) условните задължения, възникнали в резултат на това, че инвеститорът е отговорен за всичките или за част от задълженията на асоциираното предприятие.