

Счетоводен стандарт (СС) 37 - Провизии, условни задължения и условни активи

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 37 определя реда за признаването, оценяването, отчитането и оповестяването на провизиите, условните задължения и условните активи във всички предприятия с изключение на тези, за които има специални разпоредби в други нормативни актове и счетоводни стандарти.

Обхват

1. Този стандарт се прилага от всички предприятия при отчитането на провизии, условни задължения и условни активи. Стандартът не се отнася за провизиране на потенциалните задължения на предприятието, които произтичат от обичайната му търговска дейност, както и за задължения, произтичащи от неизпълнени договори, освен ако договорите са обременяващи.

Определения

2. В този стандарт се използват определения със следното значение:
Провизия – задължение с неопределена срочност или размер. Пасив – текущо задължение на предприятието, произтичащо от минали събития, уреждането на което се очаква да породи необходимост от поток от ресурси на предприятието, включващ икономически изгоди. Задължаващо събитие – събитие, което поражда правно или конструктивно задължение, което има за резултат липсата на реална алтернатива за погасяване на задължението. Правно задължение – такова задължение, което произтича от:
а) договор – според неговите клаузи;
б) действащото законодателство;
в) друго приложение на закона.
конструктивно задължение – такова задължение, което произтича от действията на предприятието, чрез които:
а) то е показало на други страни (персонал, контрагенти, общество), че ще поеме определени задължения, които има намерение да изпълни; такива могат да бъдат и сключването на обременяващи договори;
б) то е приело програма за реструктуриране, която се планира и ръководи от ръководството. Обременяващи договори – такива договори, по силата на които разходите, направени за покриване на задълженията, превишават очакваните икономически ползи от сключването на договорите. Реструктуриране – планирана и контролирана програма от ръководството на предприятието, която променя съществено:
а) обхвата на дейността на предприятието;
б) начина, по който се осъществява дейността на предприятието.
Условни задължения – такива задължения, които могат да се класифицират като:
а) възможно задължение, което произлиза от минали събития и чието съществуване ще бъде потвърдено само от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не могат да бъдат изцяло контролирани от предприятието, или
б) настоящо задължение, което произлиза от минали събития, но не е признато, защото:
– не е вероятно за погасяването му да бъде необходим паричен поток от ресурси, включващи икономически ползи, или
– размерът на задължението не може да бъде определен с достатъчно степен на надеждност. Условен актив е възможен актив, който произлиза от минали събития и чието съществуване ще бъде потвърдено само от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не могат да бъдат изцяло контролирани от предприятието.

Разграничение между провизии и условни задължения

3. Предприятията следва да правят 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 поток, включващ икономически изгоди, и
б) условни задължения – които не се признават като пасиви, защото са:
– възможни задължения, тъй като все още не е потвърдено дали предприятието има текущо задължение, което би могло да доведе до поток от ресурси, включващи икономически

изгоди; - текущи задължения, които не отговарят на критериите за признаване, определени в този стандарт.

Признаване

Провизии 4.1. Провизия трябва да се признава, когато са изпълнени следните критерии: а) предприятието има текущо правно или конструктивно задължение като резултат от минали събития към датата на изготвянето на баланса; б) има вероятност за погасяване на задължението да бъде необходим паричен поток от ресурси, включващи икономически изгоди; в) може да бъде направена надеждна оценка на размера на задължението. 4.2. При липса на един от посочените в т. 4.1 критерии провизия не трябва да се признава.

Текущо задължение

5. Определянето на наличието на текущо задължение към датата на баланса се извършва след отчитане на всички налични обстоятелства, включително мнението на специалисти. На базата на тези обстоятелства: а) когато е по-вероятно текущото задължение да съществува към датата на баланса, предприятието признава провизия (ако критериите за признаване са изпълнени), и б) когато е по-вероятно текущото задължение да не съществува към датата на баланса, провизия не се признава, но предприятието оповестява съществуването на условно задължение.

Минало събитие

6.1. Минало събитие, което води до текущо задължение, се нарича задължаващо събитие. Събитието е задължаващо, когато: а) погасяването на задължението е наложено по силата на закон или друг нормативни актове; б) погасяването на задължението е свързано с конструктивно задължение, при което породилото го събитие (което може да бъде и действие на предприятието) създава реални очаквания в други страни, че ще се освободи от това задължение. 6.2. Не се признават провизии, свързани с бъдещи разходи за дейността на предприятието.

Условни задължения

7.1. Предприятието не следва да признава условно задължение. 7.2. Условното задължение се оповестява, освен ако вероятната необходимост от изходящ паричен поток ресурси, включващи икономически ползи, за погасяване на задължението е отдалечена във времето. 7.3. Когато предприятието е отговорно заедно и поотделно за дадено задължение, частта от задължението, която трябва да се покрие от другите страни, се третира като условно задължение. Предприятието признава провизия за частта от задължението, за която съществува вероятна необходимост от изходящ паричен поток ресурси, включващи икономически изгоди, освен в изключително редките случаи, когато не може да бъде направена надеждна оценка. 7.4. Условните задължения могат да се развият по неочакван начин. Поради това те се оценяват продължително, за да се определи дали се е появила вероятна необходимост от изходящ паричен поток ресурси, включващи 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

8.1. Предприятието не следва да признава условните активи. 8.2. Условните активи обикновено възникват от непланирани или друг неочаквани събития, които пораждат възможност в предприятието да постъпи поток икономически ползи. Такъв пример може да бъде дело, което предприятието води и изходът от което е несигурен. 8.3. Условните активи не се признават във финансовите отчети, тъй като това може да има за резултат признаването на приход, който може никога да не бъде реализиран. Когато обаче реализацията на прихода е практически сигурна, тогава свързаният с нея актив не е условен актив и признаването му е необходимо. 8.4. Условен актив се оповестява, когато постъпването на потоци икономически ползи е вероятно. 8.5. Условните активи се оценяват постоянно, за да се отрази правилно тяхното представяне във финансовите отчети. Ако постъпването на потоци 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.

Оценка на провизиите

9.1. Размерът на признатата провизия трябва да бъде най-добрата приблизителна оценка на разходите, необходими за покриване на текущото задължение към датата на баланса: а) най-добрата оценка на разходите, необходими за покриване на текущото задължение, е сумата, която предприятието би платило пропорционално запогасяване 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 текущо задължение към датата на баланса; б) оценките на резултата и финансовия ефект се определят по усмотрението на ръководството на предприятието, като се вземе предвид и минал опит подобни трансакции и в някои случаи доклади на независими експерти; вземат се предвид и всички обстоятелства, настъпили като следствие от събития след датата на баланса; в) несигурността по отношение на сумата, която трябва да бъде призната като провизия, се третира по различни начини в зависимост от обстоятелствата; когато измерваната провизия включва голям брой статии, задължението се оценява посредством претегляне на всички възможни резултати (последствия) заедно със свързаните с тях вероятности; този метод за оценка се нарича "очаквана стойност"; поради това провизията ще бъде с различен размер в зависимост от това, дали вероятността от загуба на определена сума е например 60 или 90 процента; 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; г) когато трябва да се измери единично задължение, индивидуалният най-вероятен резултат може да представлява най-добрата оценка на задължението; въпреки това, дори и в такъв случай предприятието следва да вземе 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 сума; например ако предприятието трябва да извърши ремонт на сериозна повреда на сложна съоръжение, което е конструирало за купувач, индивидуалният най-вероятен резултат може да бъде успешен ремонт още при първия опит, струващ 1000 единици, но следва да се направи провизия в по-голям размер тогава, когато има съществена вероятност да са необходими по-нататъшни усилия за успешното извършване на ремонта.

9.2. Провизията се измерва преди облагане с данъци, като последствията от облагането с данъци се отчитат в съответствие със СС 12 - Данъци от печалбата.

9.3. Рисковете и несигурностите, които неотменимо съпътстват много събития и обстоятелства, трябва да се вземат предвид при осъществяването на най-добрата оценка на провизията: а) рискът представлява разнообразието на резултатите; преизчислението на риск може да увеличи размера на първоначалната оценка на несигурни обстоятелства с цел да се избегне преувеличеното отчитане на приходите или активите и подценяването на разходите или задълженията; независимо от това обаче несигурността не оправдава създаването на прекомерни провизии или нарочното преувеличено отчитане на задължения; например ако предвидените разходи за определено неблагоприятен резултат са оценени на една благоприятна 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; б) несигурностите по отношение на размера на разходите се оповестяват.

9.4. Когато ефектът от времените разлики в стойността на разходите е съществен, размерът на провизията трябва да представлява сегашната стойност на разходите, които се очаква да бъдат направени за покриване на задължението.

9.5. Бъдещи събития, които могат да повлияят на размера на сумата, необходима за погасяване на задължението, трябва да се отразяват в размера на провизията тогава, когато има достатъчно обективни доказателства, че тезисът ще настъпва.

9.6. Печалбите от очаквано освобождаване от активи не трябва да се вземат предвид при оценката на провизиите, дори когато очакваното освобождаване е тясно свързано със събитието,

породило провизирането. Вместотова предприятието признава печалби от очаквани освобождавания от активи по време, определено в счетоводен стандарт, който се занимава с активите.

9.7. Когато се очаква, че някои или всички необходими за създаването на провизия разходи ще бъдат възстановени (направени застраховки), възстановяването се признава тогава и само тогава, когато е практически сигурно, че тези средства ще се възвърнат, ако предприятието уреди задължението си. Възвърнатите средства трябва да се третираат като отделен актив. Признатият размер на възвърнатите средства не бива да надвишава размера на провизията.

9.8. Провизиите трябва да бъдат преразглеждани към датата на всеки баланс и преизчислявани с цел да се отрази текущата най-добра оценка. Ако вече не е вероятно да бъде необходим изходящ поток ресурси, включващи икономически ползи, за погасяване на задължението, поддържането на провизията следва да се прекрати.

9.9. Когато се използва дисконт, отчетеният размер на провизията се увеличава през всеки период с цел да се отрази изминалото време. Това увеличение се признава като финансов разход.

Отчитане на провизиите

10.1. Провизиите за задължения се признават в размер на предполагаемото задължение и се отчитат като текущи други разходи, като се вземат под внимание:

- а) рисковете, несигурността и предполагаемите алтернативни резултати;
- б) действащите пазарни цени и възможните промени в техните стойности;
- в) възможни бъдещи законодателни и технологични промени.

10.2. За признаването и отчитането на правни задължения е необходимо изготвянето на разчети, утвърдени от ръководството на предприятието. Ако предприятието е сключило обременяващ договор, текущото задължение по силата на договора следва да се признава и измери като провизия.

Много договори (например някои рутинни нареджания за покупки) могат да бъдат отменени, без да се плати компенсация на другата страна, и поради тази причина задължение не съществува. 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 този стандарт и съществува задължение, което се признава. Договори за изпълнение, които не са обременяващи, не влизат в обхвата на този стандарт. Този стандарт определя обременяващия договор като договор, по силата на който неизбежните разходи за покриване на задълженията превишават икономическите ползи, очаквани вследствие на сключването на същия договор. Неотменимите разходи по силата на договор отразяват най-малката нетна цена за излизане от договора, която е по-

ниска от цената за изпълнението на задълженията по договора и която цена включва всички компенсации или наказателни лихви, произтичащи от неизпълнението му.

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.

10.3. За признаването и отчитането на провизии за конструктивни задължения, произтичащи от реструктуриране на предприятието, следва да се вземе под внимание, че:

- а) към реструктуриране могат да бъдат отнесени събития, като:
 - продажби или прекратяване на част от дейността;
 - затваряне на локални производства в държава или регион или пренасочване на бизнеса от една държава или регион в други;
 - промени в структурата на управлението, например премахване на определен слой от управлението, и
 - фундаментални реорганизации, които имат съществен ефект върху характера и съсредоточаването на дейността на предприятието;
- б) провизия за разходи по реструктуриране се признава само когато са изпълнени общите критерии за признаване на провизии;
- в) конструктивно задължение за реструктуриране възниква само когато предприятието:

- има подробен формален план за реструктуриране, в който се посочват най-малко:

1. дейността или частта от нея, която ще бъде засегната;
2. засегнатите принципи на направления;
3. направлението, дейността и приблизителният брой служители, които ще бъдат компенсирани за прекратяването на тяхната работа;
4. разходите, които ще трябва да бъдат посрещнати, и
5. кога ще бъде внедрен планът;

- се е погрижило засегнатите да получат съответната представа за реструктурирането, което ще се извърши по план, или е обявило основните моменти на реструктурирането пред засегнатите от него.

Доказателство, че предприятието

е започнало внедряването на план за реструктуриране може да бъде например разгласяването 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 засегнатите страни, като клиенти, доставчици и служители (или техни представители), вярна представа за предстоящото реструктуриране на предприятието. За да бъде един план достатъчно основание за възникване на конструктивно задължение, когато засегнатите са информирани за него, започването на неговото внедряване следва да бъде планирано възможно най-скоро и да бъде завършено в предвидения срок, което би направило малковероятна 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 засегнатите страни реална представа за предстоящо реструктуриране, тъй като продължителният период създава предпоставки за промяна в плановете на предприятието. Решението за реструктуриране, взето от ръководството или от съвета на директорите преди датата на баланса, не поражда конструктивно задължение към датата на баланса, освен ако преди тази дата предприятието: - е започнало да внедрява плана за реструктуриране, или - е обявило основните характеристики на плана за реструктуриране на засегнатите по достатъчно специфичен начин, за да създаде реална представа за предстоящото реструктуриране; г) задължение за продажба на дейност не възниква, докато предприятието не е решило да продава, т.е. докато не съществува обвързващо споразумение за продажба. 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 повреди (обезценка), както това се изисква в СС 36 - Обезценка на активи. Когато продажбата е само част от реструктурирането, конструктивното задължение може да възникне от другичасти на реструктурирането, преди да се осъществи сключването на обвързващо споразумение за продажба. д) провизията за реструктуриране трябва да включва само онези преки разходи, произлизащи от реструктурирането, които отговарят на следните две изисквания: - породени са по необходимост от реструктурирането, и - не са свързани с текущата дейност на предприятието; е) провизията за реструктуриране не включва такива разходи, като: - преквалифициране или преместване на персонал; - маркетинг, или - 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. 10.4. В края на всеки следващ отчетен период размерът на потенциалните задължения се преразглежда и при необходимост се актуализира чрез доначисляване на провизии или чрез намаляване на вече отчетените провизии. 10.5. Формираните текущи задължения от начисляване на провизии се отчитат като други текущи задължения отделно от съществуващите задължения за дейността на предприятието. Предприятията организират аналитична отчетност за текущите задължения от провизии в зависимост от породилите ги събития. 10.6. Отписаната неизплатена част от задължението, формирано от провизии, се отчита като финансов приход.

Оповестяване

В приложението към финансовия отчет се оповестява информация: 11.1. За всеки вид провизии предприятието следва да оповестява: а) отчетната стойност в началото и в края на периода; б) допълнителни провизии, направени през периода, включително увеличенията в съществуващите провизии; в) използваните суми (т.е. отписаните провизии) през периода, и г) увеличението през периода на дисконтираните суми, произлизащо от изминалото време, и ефекта от настъпили промени

в дисконтовата ставка (норма). 11.2. Предприятието оповестява следната информация за всеки вид провизии: а) кратко описание на характера на задължението и очакваното разположение във времето на изходящите парични потоци икономически ползи; б) посочване елементите на несигурност относно разположението във времето и размера на тези потоци; когато е необходимо да се предостави съответната информация, предприятието следва да оповести основните предположения, направени по отношение на бъдещи събития; в) размера на очакваните възстановени суми с отразяване размера на актива, който е бил признат за тези очаквани възстановени суми. 11.3. С изключение на случаите, в които вероятната необходимост от изходящи потоци от ресурси, включващи икономически ползи, е отдалечена във времето, предприятието следва да оповести кратко описание на характера на условните задължения за всеки клас условни задължения, а при необходимост и: а) оценка на техния финансов ефект; б) посочване елементите на несигурност, отнасящи се до разположението във времето на потоците, и в) вероятността да бъдат възстановени суми от трети лица. 11.4. Когато има вероятност от постъпването на поток икономически ползи, предприятието следва да оповести кратко описание на характера на условните активи към датата на баланса и където е необходимо, оценка на техния финансов ефект, измерен според принципите, определени за провизии. От съществена важност е при оповестяването на условните активи да се избягва даването на заблуждаващи индикации за вероятността да бъдат реализирани приходи. 11.5. В изключително редки случаи оповестяването на цялата информация може да доведе до сериозно предубеждение към позицията на предприятието приспорове с други страни по въпросите на провизиите, условните задължения или условните активи. В такива случаи не е необходимо предприятието да оповестява тази информация, но трябва да оповести общата същност на спора заедно с факта, че информацията не е оповестена, и причините за това.