



Co-funded by the  
Erasmus+ Programme  
of the European Union



**PASSFR.EU**

A Digital Learning Platform for Generation Z:  
Passport to IFRS®

**A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®**

# Международен МСФО® 5 Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

## **Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 5 Нетекучи активи, държани за продажба, и преустановени дейности**

### **ОБХВАТ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ**

МСФО 5 „Нетекучи активи, държани за продажба, и преустановени дейности“ се прилага от предприятията за счетоводното отчитане на нетекучи активи, групи за изваждане от употреба и компоненти от предприятието държани за продажба или освобождаване и за оповестяването на преустановени дейности.

МСФО 5 не се прилага за активи, попадащи в обхвата на МСС 12 Данъци върху дохода, МСС 19 Доходи на наети лица, МСФО 9 Финансови инструменти, МСС 40 Инвестиционни имоти, МСС 41 Земеделие или МСФО 4 Застрахователни договори.

За правилното разбиране на стандарта трябва да се познаят следните определения (МСФО 5. Допълнение А):

- Компонент от предприятие- Дейности и парични потоци, които могат да бъдат ясно разграничени оперативно и за целите на финансовото отчитане от останалата част от предприятието; Компонент от предприятие може да е отделен основен вид дейност или географска област на дейности или дъщерно предприятие, придобито изключително с цел препродажба;
- Преустановена дейност - Компонент от предприятието, който или е освободен, или е класифициран като държан за продажба и представлява отделен основен вид дейност или географска област на дейности или е част от един координиран план за освобождаване на отделен основен вид дейност или географска област на дейности или е дъщерно предприятие, придобито изключително с намерение да бъде препродадено.
- Група за изваждане от употреба - Група от активи и пасиви, която ще бъде освободена чрез продажба или по друг начин, заедно като група в една сделка и пасиви, директно свързани с активите, които ще бъдат прехвърлени в сделката. Такава група може да е група от единици, генериращи парични потоци, отделна единица, генерираща парични потоци, или част от единица, генерираща парични потоци;

### **ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ**

Предприятието класифицира даден нетекуч актив (или група за изваждане от употреба) като държан за продажба, ако неговата балансова стойност ще бъде възстановена основно по-скоро чрез сделка за продажба, отколкото чрез продължаваща употреба (МСФО 5.6).

За класифицирането на даден актив като държан за продажба трябва да са изпълнени две главни условия:

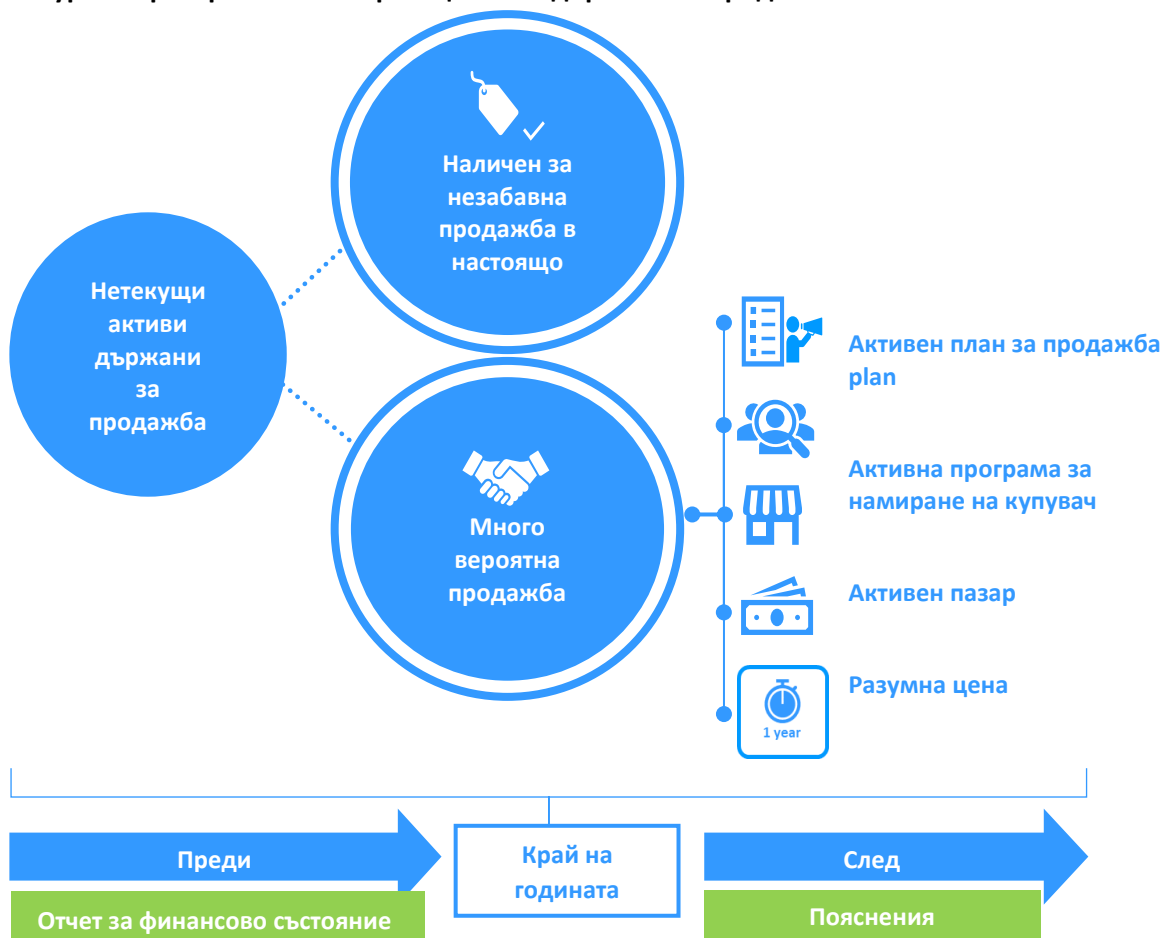
1. нетекучият актив (или групата за изваждане от употреба) трябва да бъде на разположение за незабавна продажба в неговото настоящо състояние;
2. продажбата трябва да бъде много вероятна.

Активът трябва да бъде активно предлаган за продажба на пазара на разумна цена (вж. Фигура 1). Разрешени са и замени на нетекучи активи за други нетекучи активи. Ръководството трябва да предприеме стъпки за идентифициране на възможен купувач и планът за продажба трябва да бъде завършен в рамките на една година от датата на класификацията.

Независещи от предприятието събития или обстоятелства (например пазарни или регулаторни) могат да удължат периода за приключване на продажбата до период, надвишаващ една година.

Това не пречи на промяната на класификацията, ако са налице достатъчно доказателства, че предприятието остава обвързано с плана си за продажба.

**Фигура 1. Критерии за класификация като държани за продажба**



Ако критериите са изпълнени след отчетния период, предприятието няма право да класифицира нетекущ актив или група за освобождаване като държани за продажба в своите финансови отчети. Въпреки това, то може да разкрие своя ангажимент да се освободи от него в поясненията към финансовите отчети.

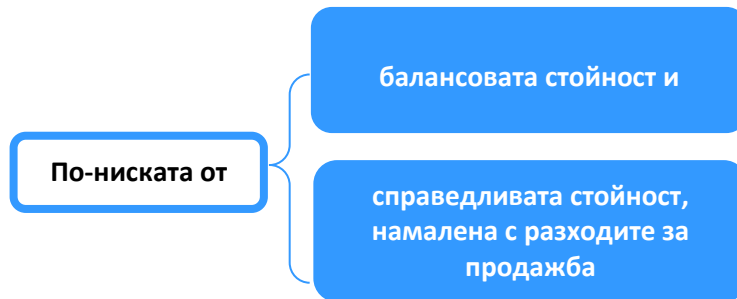
Например, ако предприятие, работещо в автомобилната индустрия, се е ангажирало да продаде две от своите сгради и е започнало действия за намиране на купувач като е обявило намерението си да се освободи от тях в местен вестник.



Могат ли тези активи да бъдат класифицирани като държани за продажба? Отговорът е да само за сградата, която се използва от администрацията. Забележете, че времето за нейното освобождаване е приемливо и обичайно за подобни сделки, но е необичайно за производствената сграда.

Нетекущ актив (или група за изваждане от употреба) държан за продажба се оценява по по-ниската от неговата балансова стойност и справедливата стойност, намалена с разходите за продажбата (МСФО 5.15) (вж. Фигура 2).

**Фигура 2. Оценяване на нетекущ актив (или група за изваждане от употреба) държан за продажба**



Балансовата стойност трябва да се определи преди първоначалната класификация на актива като държан за продажба съгласно приложимите МСФО за нетекущи активи (или пасиви, които са включени в група за освобождаване). Когато справедливата стойност, намалена с разходите за продажба, е по-ниска от балансовата стойност, трябва да се признае загуба от обезценка (МСФО 5.20).

Да предположим например, че дадено предприятие планира да продаде превозно средство, за което прилага модела на себестойността съгласно МСС 16 Имоти, машини и съоръжения. Към датата на прекласифицирането му като държано за продажба, балансовата стойност на превозното средство е 100 000 BE, неговата справедлива стойност е 95 000 BE, а разходите за продажбата са 5 000 BE. В този случай трябва да се запише загуба от обезценка за 10 000 BE, тъй като справедливата стойност, намалена с разходите за продажба, е 90 000 BE, а балансовата стойност от 100 000 BE. Сега да приемем, че предприятието прилага модела на преоценка. Балансовата стойност ще бъде справедливата стойност и тя трябва да се сравни със справедливата стойност, намалена с разходите за продажба. Следователно загубата от обезценка ще бъде равна на разходите за продажба, които са 5 000 BE.

Когато се очаква продажбата да бъде реализирана след повече от една година, предприятието оценява разходите за продажбата по тяхната настояща стойност (МСФО 5.17). Всяко увеличение в настоящата стойност на разходите за продажбата, което възниква в резултат на изтичането на времето, се представя в печалбата или загубата като финансови разходи.

Загубата от обезценка, призната за група за изваждане от употреба, трябва първо да бъде разпределена към репутацията до отписването. Останалата загуба следва да се разпредели пропорционално към другите активи в групата.

Предприятието не амортизира нетекущия актив докато той е част от група за изваждане от употреба, класифицирана като държана за продажба. Въпреки това, Лихвите и другите разходи, спадащи към задълженията на групата за изваждане от употреба, класифицирана като държана за продажба, продължават да бъдат признавани.

Обърнете внимание, че последващо увеличение на справедливата стойност може да бъде записано само до степента, в която не надвишава загубата от обезценка. Печалба или загуба, която не е призната преди това към датата на продажбата, трябва да бъде призната към датата на отписване.

Пример: На 01. 01. N г. фирма Alpha закупува оборудване за 900 BE, което води до допълнителни транспортни и инсталационни разходи от 300 BE. Ръководството възнамерява да използва актива равномерно в продължение на 10 години, след което оборудването ще бъде продадено за 200 BE. Въпреки това, на 01. 10. N+2 г. ръководството иницира план за продажба и активна програма за намиране на купувач. На тази дата справедливата стойност на актива е 855 BE, а разходите за продажба се оценяват на 20 BE. Въпреки това, активът не се продава до 31.12.N+2 г., когато неговата справедлива стойност минус разходите за продажба е 820 BE. На 31.12.N+3 г. активът все още не е продаден; неговата справедлива стойност е 875 BE, а разходите за продажба са 25 BE. Какви са приложимите счетоводни политики и последиците за финансовите отчети в края на N, N+1, N+2 и N+3 г.?

Решение

Към 01. 01. N г. активът се признава като оборудване съгласно МСС 16. Той ще се амортизира чрез използване на линейния метод (отразяващ равномерното потребление на ползите от него) за 10 години. Този модел на амортизация се използва за цялата N+1 г.

Към 01. 01. N+2 г. активът се класифицира като Към 1.10.N+2, активът е прекласифициран като нетекущ актив, държан за продажба, съгласно МСФО 5. На същата дата амортизацията на актива престава и той се оценява по по-ниската от балансовата му стойност и справедливата стойност, намалена с разходите за продажба. Всяка възможна загуба от обезценка в резултат на тази оценка се признава в съответните финансови отчети As at 1.10.N+2, the asset is reclassified as a non-current asset held for sale, under IFRS5. At the same date, the asset's depreciation ceases, and it is measured at the lower of its carrying amount and the fair value less costs to sell. Any possible impairment loss resulting from this measurement is recognized in the respective financial statements.

Към 31.12.N+2 г. и 31.12.N+3 г., активът все още е класифициран като нетекущ актив, държан за продажба, съгласно МСФО 5, и продължава да се оценява по по-ниската от неговата балансова стойност и справедливата стойност, намалена с разходите за продажба, като всяка възможна загуба от обезценка в резултат на тази оценка се признава в съответните финансови отчети.

Какви са последиците от всички тези политики върху финансовите отчети на фирма Alpha за четирите години?

Преди 1.10.N+2 г., активът се амортизира съгласно амортизационния план, установен от ръководството. Следователно годишната амортизация е 100 BE (себестойността на актива е 900 BE + 300 BE = 1 200 BE; неговата остатъчна стойност е 200 BE; получената амортизируема сума е 1 000 CU по линейния метод за 10 години). Тази амортизация се начислява в продължение на 2 пълни години и 9 месеца, до 1 октомври N+2 г. Следователно натрупаната до тази дата амортизация е в размер на 275 BE. Това означава, че балансовата стойност на актива към 1.10.N+2 г. е  $1\ 200\ BE - 275\ BE = 925\ BE$ .

Към 01.10.N+2 г. предприятието сравнява балансовата стойност от 925 BE със справедливата стойност на актива, намалена с разходите за продажба, която е 835 BE (855 BE – 20 BE). Разликата от 90 BE (925-835) е загуба от обезценка, тъй като справедливата стойност на актива минус разходите за продажба е по-малка от неговата балансова стойност. Активът се класифицира като нетекущ актив, държан за продажба.

Към 31.12.N+2 г. активът е допълнително обезценен с 15 ВЕ. Балансовата му стойност остава 925 ВЕ, но справедливата стойност минус разходите за продажба става 820 ВЕ. Следователно общата загуба от обезценка, призната към тази дата, е 105 ВЕ.

И накрая, към 31.12.N+3 г., активът възвръща известна стойност, тъй като неговата справедлива стойност минус разходите за продажба става 850 ВЕ (875-25). Следователно, предприятието възстановява част от предварително признатата загуба от обезценка. Възстановява се сумата от 30 ВЕ, тъй като активът се оценява по новата справедлива стойност, намалена с разходите за продажба от 850 ВЕ.

### **НЕТЕКУЩИ АКТИВИ (ИЛИ ГРУПИ ЗА ИЗВАЖДАНЕ ОТ УПОТРЕБА) ДЪРЖАНИ ЗА РАЗПРЕДЕЛЕНИЕ КЪМ СОБСТВЕНИЦИТЕ**

Предприятието може да поеме ангажимент да разпредели актива (или групата за изваждане от употреба) към собствениците. В такива случаи горните условия за класифициране и оценяване също трябва да бъдат изпълнени, но вместо план за продажба, предприятието трябва да се ангажира с план за разпространение.

### **НЕТЕКУЩИ АКТИВИ, ЧИЯТО УПОТРЕБА ЩЕ БЪДЕ ПРЕУСТАНОВЕНА**

Предприятието не класифицира като държан за продажба нетекущ актив (или група за изваждане от употреба), който ще бъде изоставен, тъй като неговата балансова стойност ще бъде възстановена основно чрез продължаваща употреба, а не чрез продажба. В такива случаи, обаче, предприятието представя резултатите и паричните потоци от групата за изваждане от употреба отделно.

### **ПРОМЕНИ В ПЛАНА ЗА ПРОДАЖБА**

Ако предприятието реши да прекласифицира даден актив (или група за изваждане от употреба) от държан за продажба в държан за разпределение към собствениците, тогава промяната в класифицирането се счита за продължаване на първоначалния план за изваждане от употреба.

Предприятието оценява нетекущ актив (или група за изваждане от употреба), който престава да бъде класифициран като държан за продажба или като държан за разпределение към собствениците (или престава да бъде включван в група за изваждане от употреба, класифицирана като държана за продажба или като държана за разпределение към собствениците) по по-ниската от (МСФО 5.27):

- неговата балансова стойност преди да е бил класифициран като държан за продажба или като държан за разпределение към собствениците, коригирана за каквато и да било амортизация или преоценки, които биха били признати, ако активът (или групата за изваждане от употреба) не е бил класифициран като държан за продажба или като държан за разпределение към собствениците, и
- неговата възстановима сума.

Всички необходими корекции на балансовата стойност се признават в печалбата или загубата от продължаващи дейности.

Ако предприятието извади отделен актив или пасив от група за изваждане от употреба, класифицирана като държана за продажба, оставащите активи и пасиви в групата за изваждане от употреба, които ще бъдат продадени, продължават да бъдат оценявани като група единствено ако групата удовлетворява за класификация като държана за продажба. В противен случай, останалите нетекущи активи от групата, които индивидуално удовлетворяват

критериите, се оценяват поотделно по по-ниските от техните балансови стойности и справедливи стойности минус разходите за продажба към тази дата (МСФО 5.29).

## **ОПОВЕСТЯВАНЕ**

Следната информация се оповестява отделно в отчета за финансовото състояние:

- нетекущите активи, които са държани за продажба;
- активи и пасиви на групи за изваждане от употреба (без приспадане);
- кумулативни приходи или разходи, признати в друг всеобхватен доход.

Отчетът за всеобхватния доход трябва да включва два отделни раздела за продължаващи и прекратени дейности, както следва:

- печалбата или загубата от преоценката на нетекущ актив (или група за освобождаване), класифициран като държан за продажба, се включва в печалбата или загубата от продължаващи дейности, освен ако активът е оценен преди класификацията с помощта на модела на преоценка, в който случай корекцията трябва да се третира като увеличение или намаление от преоценка в друг всеобхватен доход;
- приходите, разходите, данъка върху дохода и резултата от преустановената дейност и печалбата или загубата, призната при оценяването по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба на активите на групи за изваждане от употреба.

Отчетът за паричните потоци трябва отделно да оповестява нетните парични потоци отнасящи се за оперативните, инвестиционните и финансовите дейности на преустановени дейности.

Поясненията към финансовите отчети трябва да включват описание на:

- нетекущия актив или група за освобождаване от употреба;
- фактите или обстоятелствата на продажбата;
- очаквания начин и момент на продажбата;
- печалбата или загубата, призната в резултат промяна на справедливата стойност;
- фактите и обстоятелствата, водещи до решението за промяна на плана за продажба.

## **Пример**

На 1 януари 2015 г. фирма Holden Co. закупува оборудване за 1 000 000 BE. Предприятието е изчислило, че активът ще се използва равномерно за период от десет години и е взета предвид остатъчна стойност от 20 000 BE. През декември 2020 г. мениджърите инициират план за продажба. За тази цел предприятието назначава агент с възнаграждение 5 000 BE, който да управлява продажбата и да предоставя помощ при преговорите с потенциални купувачи. Агентът изчислява продажна цена от 450 000 BE въз основа на текущите пазарни тенденции. Въпреки това до края на декември 2021 г. не е получена оферта. Агентът препоръчва намаление на продажната цена със 150 000 BE, тъй като пазарните условия са се влошили. Мениджърите решават да променят плана си, тъй като преценяват, че активът може да генерира допълнителни ползи в размер на 320 000 BE при използването му в производствения процес.

## **Решение**

След придобиването фирма Holden Co е признала нетекущ актив на стойност 1 000 000 BE. Предприятието оценява, че активът ще се използва в продължение на десет години. Тъй като активът ще се изразходва равномерно през този период, то трябва да използва линейния метод на амортизация. Остатъчната стойност е прогнозната сума, която предприятието очаква да получи чрез продажбата на актива в края на полезния му живот. Тъй като тази стойност отразява ползите, които ще бъдат получени чрез сделка за продажба, а не чрез потребление, 20 000 BE







трябва да се извадят от себестойността, за да се изчисли амортизацията на актива. Следователно амортизацията ще бъде изчислена както следва:

$$\text{Амортизация} = \frac{\text{себестойност} - \text{остатъчна стойност}}{\text{полезен живот}}$$

$$\text{Амортизация} = \frac{1\,000\,000 \text{ BE} - 20\,000 \text{ BE}}{10} = 98\,000 \text{ BE}$$

В края на 2020 г. мениджърите решават да продадат актива.

⇒ **Критериална оценка**

-  *Активът е наличен за продажба в настоящето си състояние*
-  *Мениджърите се ангажират с план за продажба*
-  *Има активна програма за търсене на купувач чрез агент по продажбата*
-  *Има активен пазар за актива*
-  *Цената е разумна и е определена от агента*
-  *Ръководството има намерение да завърши сделката до 1 година*

Към тази дата балансовата стойност трябва да отрази потреблението на актива за 6 години както следва:

$$\text{Балансова стойност} = \text{цена на придобиване} - \text{натрупана амортизация}$$

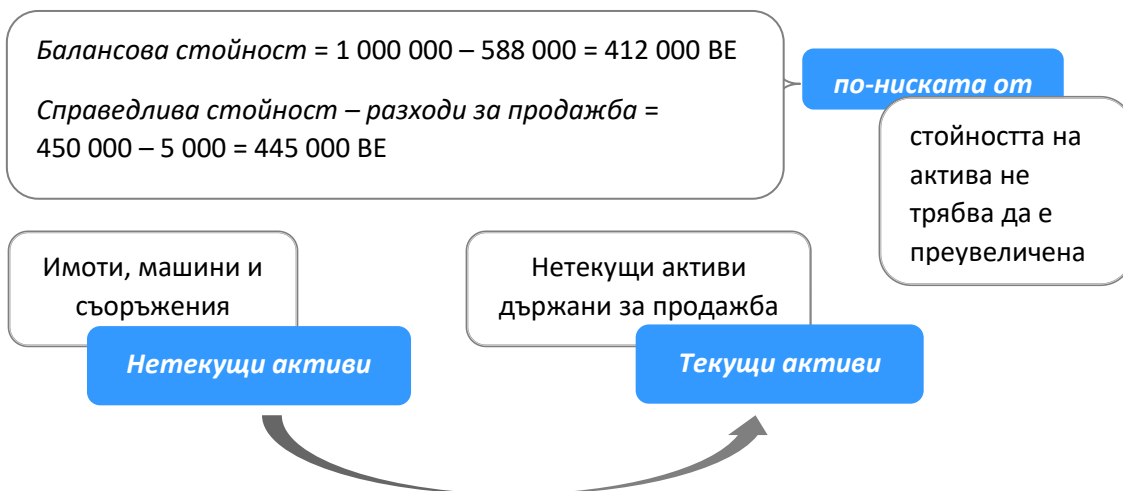
$$\text{Натрупана амортизация от 2015 до 2020 г.: } 98\,000 \text{ BE} \times 6 \text{ години} = 588\,000 \text{ BE}$$

Следователно балансовата стойност на актива е 412 000 BE.

Обърнете внимание, че пазарната стойност на актива към тази дата, въз основа на оценката на агента, е 450 000 BE. Разходите за продажба включват таксата на агента от 5 000 CU. В резултат на това справедливата стойност на актива е по-висока от балансовата му стойност.



⇒ **Оценка и класификация като актив, държан за продажба**



Тъй като критериите са изпълнени до края на 2020 г., предприятието ще отпише оборудването от категорията „имоти, машини и съоръжения“ и ще го класифицира като държано за продажба в категорията „текущи активи“. Активът ще бъде оценен на по-ниската стойност между балансовата стойност и справедливата стойност, намалена с разходите за продажба, т.е. 412 000 BGN. След прекласификацията няма да се начислява амортизация.

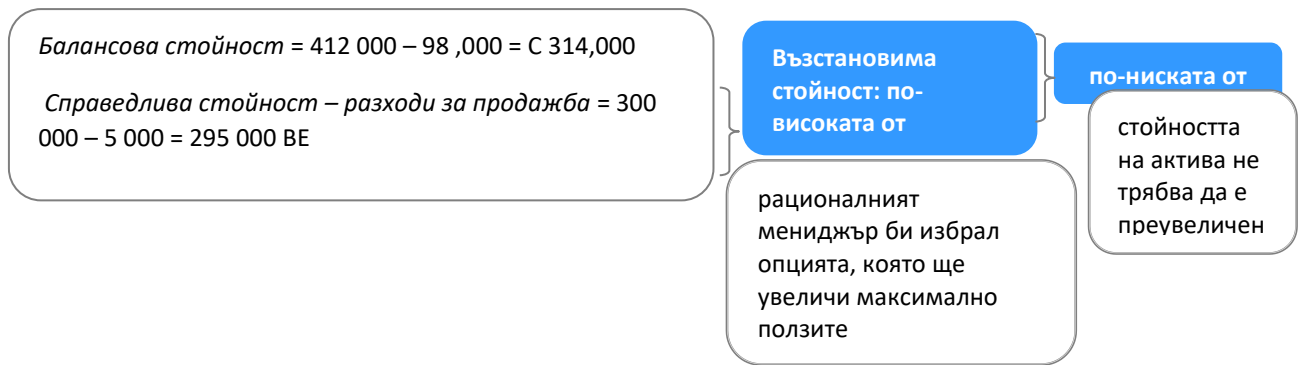
В края на 2021 г. обаче активът не е продаден и трябва да проверим дали критериите все още са изпълнени.

⇒ **Критериална оценка**

✗ Мениджърите вече не се ангажират с изпълнението на плана за продажба

Тъй като критериите вече не са изпълнени, предприятието трябва да прекрати класифицирането на актива като държан за продажба и да го признае по по-ниската от неговата балансова стойност преди класифицирането му като държан за продажба, коригирана с амортизацията, която би била призната, ако активът не е бил класифициран като държан за продажба, и неговата възстановима стойност. Възстановимата стойност отразява по-високата стойност между стойността в употреба и справедливата стойност минус разходите за продажба, тъй като рационалният мениджър обикновено би избрал опцията, която ще увеличи максимално ползите за предприятието. В нашия контекст мениджърите избират да използват оборудването, вместо да го продадат, тъй като сумата, която предприятието би получило от потенциална продажба, е по-ниска от ползите, които предприятието може да получи, ако го използва.

⇒ **Прекратяване на плана и прекласификация**



Освен това, тъй като възстановимата стойност е по-висока от балансовата стойност, не трябва да се признава обезценка.