



PASSFR.EU

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



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

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

Международен МСС® 37 Провизии, условни пасиви и условни активи



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.

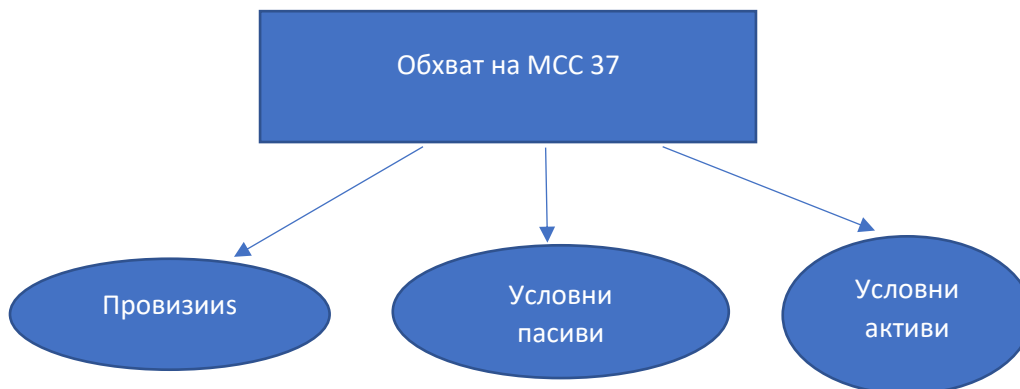
© Copyright 2021, Istanbul University

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

ОБХВАТ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Фигура 1 представя обхвата на МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи.

Фигура 1 Обхват на МСС 37



Някои други специфични пасиви, условни пасиви и условни активи попадат в обхвата на други стандарти и за тях трябва да се използват именно те, а не МСС 37. Такива стандарти са например МСС 12 Данъци върху дохода, МСС 19 Доходи на наети лица, МСФО 3 Бизнес комбинации или МСФО 16 Лизинг.

Пасивите, както и свързаните с тях условни пасиви и натрупани задължения, са съществен елемент от финансовите отчети на предприятията. За да се признае пасив в отчета за финансовото състояние, позицията трябва да отговаря на подходящото определение и критерии за признаване. Ако позицията не отговаря на някое от тях, тя не се признава във финансовите отчети като такава, но може да бъде оповестена като условен пасив.

Трябва да напомним, че съгласно Концептуалната рамка за финансово отчитане (КРФО), пасивът е настоящо задължение на организацията за изходящ поток на ресурси, което произтича от минало събитие (КРФО 4.26). За да съществува задължение, трябва да бъдат изпълнени и трите критерия (КРФО 4.27):

- (а) за предприятието да съществува задължение;
- (б) задължението да поражда изходящ поток на икономически ресурс; и
- (в) задължението да е настоящо задължение, произтичащо от минало събитие.

Необходима е значителна преценка за някои позиции, които отговарят на определението за пасив, за да се прецени дали да бъдат признати като пасиви. Ако не бъдат признати за пасиви, те може да представляват условни пасиви. Отделните МСФО (по-специално МСС 37) постановяват принципите и насоките за прилагане.

Например, че дадено предприятие закупува суровини и доставчикът приема отложено плащане. Тази покупка ще доведе до признаване на пасив, обикновено под формата на дължими плащания, тъй като за купувача е възникнало задължение да прехвърли някакъв икономически ресурс в резултат на участието в тази покупка и получаването на активите.

Но какво ще стане, ако предприятието консумира известно количество електричество през годината не е точно сигурно колко ще струва това електричество, тъй като все още не е получило фактурата? Предприятието все пак трябва да признае пасив, тъй като е в състояние да оцени надеждно неговата цена в резултат на потреблението на електроенергия. В този случай предприятието поема натрупано задължение, чиято сума също трябва да бъде оценена, но с по-малка степен на несигурност, отколкото за провизиите.

И накрая, как следва да постъпват предприятията, които продават продукти с гаранционен срок? В резултат на продажбата тези субекти трябва да следват своята гаранционна политика в случай на дефектни продукти, като или възстановят цената на продукта, или го поправят. Така или иначе, тези субекти са обект на някои последващи разходи в резултат на това минало събитие, тъй като са поели определено задължение, когато са извършили продажбата. Това обстоятелство също поражда задължение, но под формата на провизия (за гаранции).

Провизиите са задължения с неопределена срочност или сума (IAS37.10). В случая с продажбата на продукти с гаранция, не е сигурно дали предприятието ще понесе някакви разходи за ремонт или възстановяване на платените суми (въпреки че е задължено да го направи съгласно закона, ако възникне такъв случай) и не е сигурно какъв ще е точният размер на тези разходи. Въпреки това трябва да се признаят гаранционните условия. Други примери за провизии, са операциите по реструктуриране или почистване в резултат на дейностите на предприятието.

В много случаи е необходима значителна преценка, за да се определи въздействието на определени сделки върху финансовите отчети, а разликата между провизии и други видове пасиви не винаги е очевидна. Фигура 2 представя сравнение между такива свързани понятия. На тази фигура пасивите са изобразени с най-малка степен на несигурност по отношение на техния момент на възникване или размер и най-висока степен на сигурност относно съществуването на задължение. В другата крайност са условните пасиви, които имат най-висока степен на несигурност по отношение на техния момент или размер и най-малка степен на сигурност относно съществуването на задължение.

Фигура 2. Пасиви и свързани понятия



ПРИЗНАВАНЕ НА ПРОВИЗИИ

Провизия се признава тогава, когато (МСС 37.14):

- a) предприятието има настоящо задължение (правно или конструктивно) като резултат от минали събития;
- b) има вероятност за погасяване на задължението да бъде необходим поток ресурси, съдържащ икономически ползи; и
- c) може да бъде направена надеждна оценка на стойността на задължението.

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

Например, да кажем, че клиент съди предприятието за инцидент, за който се твърди, че е причинен от продуктите, продавани от предприятието. Наетите от организацията адвокати смятат, че шансовете да бъдат признати за виновни са малки. В този случай е малко вероятно да се изисква изтичане на съдържащи икономически ползи ресурси за уреждане на спора, така че предприятието не признава провизии. Предприятието обаче ще оповести условно задължение в бележките към финансовите отчети.

Условен пасив е (МСС 37.10):

- a. 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
- b. настоящо задължение, произтичащо от минали събития, което не е било признато поради това, че:
 1. не е вероятно да се появи необходимост от изходящ поток от ресурси, съдържащи икономически ползи, за погасяване на задължението; или
 2. сумата на задължението не подлежи на оценяване с необходимата надеждност.

Признаването на провизии трябва да е резултат от задължаващо събитие. Такова събитие е събитие, което поражда правно или конструктивно задължение за предприятието (вж. Фигура 3). Правните задължения произтичат от договори или законодателство, докато конструктивните задължения възникват от действията на предприятието чрез установени модели на предходни практики на предприятието, които създават очаквания от други страни по отношение на отговорностите му. Следователно признаването на провизии предполага, че предприятието няма реална алтернатива за уреждане на това задължение. Съответно предприятието няма да признава провизии за бъдещи разходи ако съществува вероятност, че може да е в състояние да ги избегне.

Фигура 3. Видове задължения

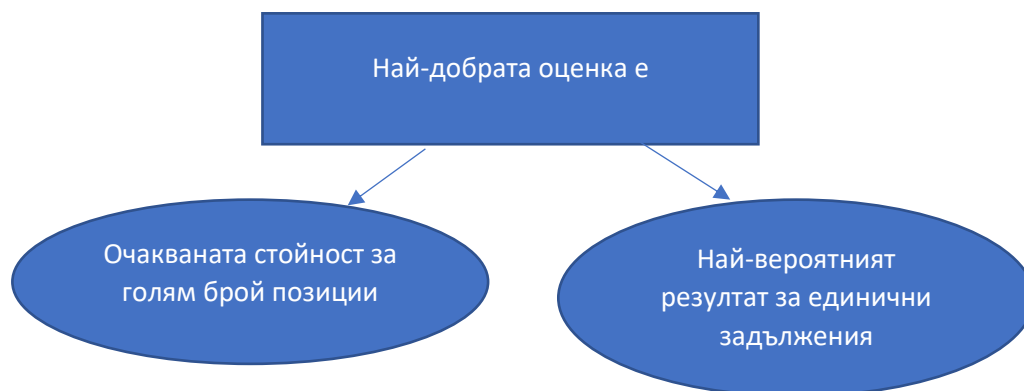


Нека разгледаме казуса с предприятие, което работи в химическата промишленост и дейността му замърсява околната среда. Ще признае ли предприятието провизия, ако оперира в държава, която не налага никакво законодателство по отношение на борбата с ефектите от замърсяването и ако предприятието няма установена политика в това отношение? Отговорът е не, тъй като предприятието няма правно или конструктивно задължение в това отношение. Но какво ще стане, ако то се ангажира публично да се бори с последиците от замърсяването, дори ако не е задължено по закон да го прави в страната, в която оперира? Тогава предприятието признава провизия, тъй като в резултат на възприетата политика е създадо очакване и по този начин има конструктивно задължение.

ОЦЕНЯВАНЕ НА ПРОВИЗИИ

Сумата на признатата провизия е най-добрата приблизителна оценка на разходите, необходими за покриване на настоящото задължение към датата на баланса (IAS37.36). Ръководството трябва да направи значителна преценка за възможно най-точното определяне на размера на тези разходи, което прави оценяването на провизиите много предизвикателна задача. При вземането на тези решения трябва да се използват различни източници на информация, включително предишен опит и мнението на независими експерти. Например, предприятието ще трябва да се консултира с адвокати, когато прави приблизителна оценка на последиците от съдебно дело. Фигура 4 показва как ръководството прави най-добрата приблизителна оценка.

Фигура 4. Най-добра приблизителна оценка за оценка на провизии



Когато оценяваната провизия включва голям брой отделни позиции, задължението се оценява посредством претегляне на всички възможни последствия заедно със свързаните с тях вероятности. Например, производствено предприятие ще използва този метод, за да измери провизиите за разходи по гаранции като вземе предвид предишен опит относно върнатите от клиенти дефектни продукти. Да кажем, че предприятието е продало 10 000 кукли през 2020 г. Опитът показва, че 5% от продадените играчки се нуждаят от малък ремонт със средна цена от 10 BE, а 1% се нуждаят от подмяна (по 50 BE всяка). Как предприятието трябва да оцени своите провизии? Очакваната стойност за тази провизия възлиза на 10 000 BE ($5\% * 10\,000 \text{ единици} * 10 \text{ BE} + 1\% * 10\,000 * 50 \text{ BE}$). Тази оценка предполага, че 94% от продадените единици не се връщат на предприятието, поради което предприятието не поема никакви разходи, свързани с тях. Тази оценка също е само един източник на информация за ръководството, което може да вземе предвид други промени спрямо минали периоди (напр. подмяна на машини или проведено обучение на работници, което може да доведе до подобрения на качеството, или повишени гаранционни изисквания поради ново законодателство или политики на предприятието).

Когато се оценява единично задължение, индивидуалният най-вероятен резултат, допълнен с други източници на информация, може да представлява най-добрата оценка на задължението. Може да са необходими корекции на стойността в зависимост от конкретните обстоятелства, за да се отчетат например други възможни резултати, които могат значително да се различават от най-вероятния резултат. Например, предприятие, срещу което е заведено съдебно дело от клиент, оценява на 70% шанса да спечели делото. В този случай предприятието не признава никаква провизия, тъй като най-вероятният изход е да спечели този съдебен процес. Предприятието обаче може да оповести условен пасив, като обясни обстоятелствата по делото и оценката на ръководството за резултата.

Как трябва да се постъпи, обаче, ако ръководството на предприятието оцени на 30% шанса да плати 2 000 000 FE и на 70% шанса да трябва да плати 300 000 BE на ищеца по делото? Тъй като най-вероятният резултат е да бъде осъдено да плати 300 000 BE, тази сума е силен индикатор за изхода на съдебно дело. И все пак, предприятието може да увеличи тази провизия, за да отчете по-голяма сума, която може да трябва да плати (т.е. 30% шанс да трябва да плати 2 000 000 BE). Може също така да използва подход подобен на този за голям брой позиции, т.е. да използва очаквана стойност от 810 000 BE ($30\% * 2\,000\,000 \text{ BE} + 70\% * 300\,000 \text{ BE}$) или стойност в диапазона между тези стойности. Независимо от решението си, ръководството трябва да разясни начина на вземане на решението в бележките към финансовите отчети.

Независимо от оценката им, провизиите се оценяват по дисконтираната стойност на бъдещите разходи, при което времевата стойност на парите се различава значително във времето. Увеличението на размера на провизията е финансов разход, който се отчита в отчета за печалбата или загубата. 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.

Например, ако дадена фирма управлява производствено предприятие, за което лицензионното споразумение изисква производствените съоръжения да се изведат от експлоатация в края на полезния им живот. Предприятието оценява разходите за това да възлязат на 10 000 BE и за бъдат

направени в рамките на 3 години. Дисконтовият процент е 5%. Как трябва да се оценят разходите за извеждане от експлоатация и как предприятието ще запише тези корекции?

Тъй като има съществена времева разлика в стойността на парите за предвидените три години, разходите за извеждане от експлоатация трябва да се дисконтират (вж. Таблица 1 за изчислените дисконтови проценти отразяващи времевите разлики в стойността на парите, в която сумите са закръглени). Настоящата стойност на провизията се изчислява както следва:

$$\text{Настояща стойност на разхода} = \frac{10,000}{(1+0.05)^3} = 8\,638 \text{ BE}$$

Предприятието ще осчетоводи:

Dr. Съоръжения 8 638

Cr. Провизия за извеждане от експлоатация 8 638

Таблица 1. Дисконтиране на провизията

Дата	Провизия в началото на периода	Финансов разход	Провизия в края на периода
T0			8,638
T1	8 638	8 638*0.05=432	9 070
T2	9 070	9 070*0.05=454	9 524
T3	9 524	9 524*0.05=476	10 000

Годишния финансов разход ще бъде записан в печалбата или загубата както следва:

Dr. Финансов разход 432

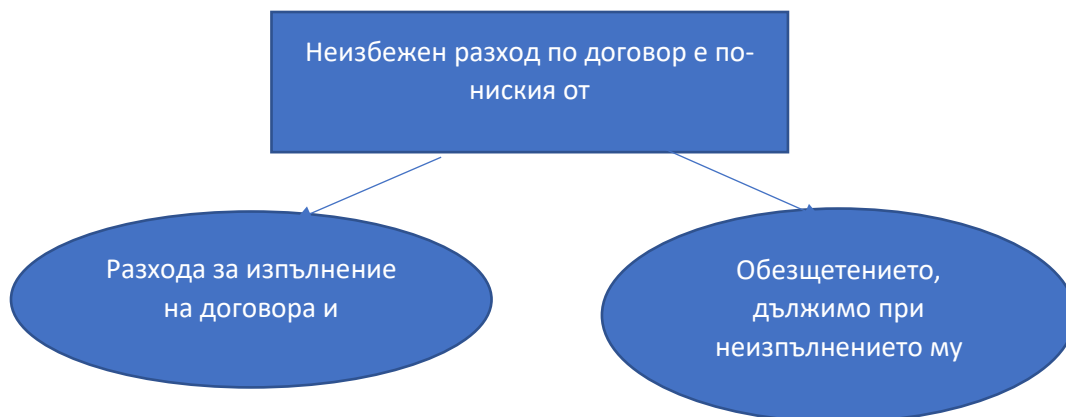
Cr. Провизия за извеждане от експлоатация 432

Самата сума на провизията се увеличава всяка година до края на третата година, когато ще достигне 10 000 BE. Видно е, че този финансов разход не се капитализира в себестойността на актива, в съответствие с МСС 23 Разходи по заеми, тъй като не отговаря на определението в този стандарт.

Провизиите се използват или отменят докато не бъде направено окончателното плащане.

Провизии не се признават за бъдещи загуби от дейността, тъй като те трябва да се отчитат като обезценка съгласно МСС 36 Обезценка на активи. Други позиции, за които предприятието не може да признае провизии, включват разходи за поддръжка или разходи за обучение на персонала. Трябва обаче да се признае провизия за обременяващи договори, т.е. договори, при които разходите, направени за покриване на задълженията, превишават очакваните икономически ползи, произтичащи от договора (вж. Фигура 5).

Фигура 5. Неизбежни разходи по обременяващи договори



Провизии за реструктуриране на разходи се признава само когато предприятието е взело решение за продажба или прекратяване на част от дейността, е обявило публично това свое решение и се е погрижило засегнатите да получат валидно очакване, че реструктурирането ще бъде извършено, за да могат да определят съответните разходи. Самото решение за реструктуриране не е основание за признаване на провизия. Примери за такива ситуации са прекратяване на определено производство или основна реорганизация на дейността на предприятието.

Освен провизии и условни пасиви, предприятията трябва също да оповестяват и условни активи в случаите, в когато могат да се възползват от приток на икономически ползи в резултат на благоприятни събития, като например съдебни дела. Такива позиции обаче не трябва да се признават като активи в отчета за финансовото състояние до момента, в който са практически сигурни. Условен актив е възможен актив, възникващ като следствие 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.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

За всеки клас провизии (МСС 37.84) предприятието оповестява равнението на балансовата сума в началото и в края на периода като посочва увеличенията и намаленията вследствие на възникнали и отписани разходи срещу провизии през отчетния период. Също така, предприятията трябва да оповестят естеството и обстоятелствата на всяка провизия, както и времето и допусканията относно свързаните с нея изходящи потоци. Не се изисква сравнителна информация.

Предприятията трябва също така да оповестяват информация за всички условни пасиви и доколкото е вероятно от тях да възникнат разходи. Когато притокът на икономически ползи е вероятен (не само възможен), предприятията трябва също да оповестяват информация за своите условни активи.

ПРИМЕР

Няколко души са ранени по време на събитие, проведено през октомври 2020 г., и обвиняват организатора за лошо организиране на събитието. Организаторът не е съгласен с тези твърдения. В края на 2020 г. е заведено съдебно дело започна, но адвокатите на организатора го уведомяват преди финансовите отчети на предприятието за годината, приключваща на 31 декември 2020 г. да бъдат одобрени, че е вероятно той да не бъде признат за виновен.

Въпреки това, преди организаторът да изготви своите финансови отчети за годината, приключваща на 31 декември 2021 г., неговите адвокати го уведомяват, че поради развитието на случая е вероятно предприятието да бъде признато за отговорно за нанасяне на щети в размер на приблизително 100 000 BE.

До края на 2022 г. делото все още не е приключило и адвокатите се на мнение, че организаторът ще бъде осъден да плати обезщетения от около 300 000 BE.

Делото приключва през 2023 г. и организаторът е осъден да плати 250 000 BE.

Какви са последиците от тази поредица от събития върху финансовите отчети на предприятието?

През 2020 г. предприятието не трябва да признава провизия за това събитие, тъй като неговите адвокати са на мнение, че то няма да бъде осъдено да плати каквото и да е обезщетение по делото. Предприятието може да оповести подходящата информация под формата на условно задължение в бележките към своите финансови отчети, изяснявайки обстоятелствата, свързани с тези събития и оценката си за незначителна възможност да бъде признато за виновно.

През 2021 г., обаче, предприятието трябва да признае провизия за обезщетение в размер на около 100 000 BE по това дело с оглед на неговото развитие.

Dr. Разход за провизия 100 000

Cr. Провизия за обезщетение 100 000

През 2022 г. предприятието трябва да коригира провизията като я увеличи на 300 000 BE (т.е. увеличение от 200 000 BE) с оглед на актуализираната информация.

Dr. Разход за провизия 200 000

Cr. Провизия за обезщетение 200 000

И накрая, след края на делото през 2023 г., предприятието ще извърши плащане на присъденото обезщетение, за което използва част от вече признатата провизия (250 000 BE) и ще освободи разликата (50 000 BE).

Dr. Провизия за обезщетение 300 000

Cr. Разход за провизия 300,000