

СРАВНИТЕЛНА ХАРАКТЕРИСТИКА МЕЖДУ НСС 28 И МСС 28

Автор: Благлица Йованова

DIFFERENCE BETWEEN DAS 28 AND IAS 28

Author: Blagica Jovanova

ABSTRACT: *This study analyzes determinants and effects of differences between Domestic Accounting Standards (DAS) 28 and International Accounting Standards (IAS) 28. These standards govern accounting for investments in associates. There are significant differences in the application of both standards, which will be discussed in this report.*

Key words: *investment, associates, significant, equity method, announcement, Financial Statements*

В настоящият доклад ще бъде направена сравнителна характеристика между НСС 28 и МСС 28. Двата стандарта регламентират отчитането на инвестициите в асоциирани предприятия. Сегашният НСС 28 съдържа редица необясними грешки, които силно биха затруднили неговото прилагане. От друга страна, той съдържа някои клаузи, които отговарят на логиката и изискванията на МСС 28, както и на практиката по прилагането му. Това налага обстоен преглед на текстовете на двата стандарта, целящ изясняване на слабостите на националния стандарт и възможностите за запълването им от международния. При съпоставянето на двата стандарта се забелязват различия в следните области:

- Обхват
- Значително участие
- Метод на собствения капитал
- Финансови отчети
- Себестойностен метод
- Други различия
- Оповестяване

Обхват

В МСС 28 са описани случаите, в които не се прилага стандарта, а именно в асоциирани предприятия държани от предприятия за рисков капитал или взаимни фондове, тръстове с инвестиционни единици и подобни предприятия, включително и застрахователни фондове, свързани с инвестицията, които инвестиции при първоначалното признаване са отчетени по справедлива стойност чрез

печалбата или загубата или са класифицирани като държани за търгуване и се отчитат в съответствие с МСС 39.

НСС 28 не посочва случаите, в които не се прилага стандарта при оценка на инвестициите в асоциирани предприятия.

Значително влияние

Съгласно НСС 28 значително влияние е на лице, когато инвеститорът притежава (пряко или косвено, чрез дъщерно предприятие) 20 или повече процента от гласовете в предприятието, в което е инвестирано, се приема, че този инвеститор има значително влияние, освен когато съществуват доказателства за противното.

МСС 28 добавя, че доказателствата за противното на даденото определение за значително влияние от НСС 28 трябва да са недвусмислени. В МСС 28 е казано още и: в случай че инвеститорът притежава пряко или косвено (например чрез дъщерни предприятия) по-малко от 20 % от гласовете в предприятието, в което е инвестирано, се приема, че този инвеститор не притежава значително влияние, освен когато съществуват недвусмислени доказателства за противното. Притежаването на значителен брой или на мнозинството от гласовете от друг инвеститор не означава задължително, че даденият инвеститор няма значително влияние.

Според НСС 28 наличието на значително влияние от страна на даден инвеститор се

доказва чрез наличието на едно или повече от следните условия:

- представителство в управителния съвет (съгласно МСС 28 в съвета на директорите) или в равностоен управленски орган на предприятието, в което е инвестирано;
- участие в процеса на вземане на решения (а МСС 28 допълва включително при вземане на решения за разпределение на дивиденди или други подобни);
- значими сделки между инвеститора и предприятието, в което е инвестирано – тук между двата стандарта (МСС 28 и НСС 28) няма разлика;
- взаимен обмен на управленски персонал;
- осигуряване на съществена техническа информация.

Но МСС 28 добавя към условията освен отбелязаните допълнения и значимите сделки между инвеститора и предприятието, в което е инвестирано.

МСС 28 доуточнява, че: Предприятието може да притежава варианти за акции, акционни опции на поискване, дългови или капиталови инструменти, които могат да се конвертират в обикновени акции, или други подобни инструменти, които имат потенциала, ако се използват или конвертират, да дадат на предприятието допълнително право на глас или да ограничат правото на глас на трета страна при вземането на решения, свързани с финансовата и оперативната политика на предприятието (т.е. потенциалното право на глас). Съществуването и влиянието на потенциалните права на глас, които се упражняват в момента или се конвертират в такива, включително потенциалните права на глас, държани от други предприятия, се вземат под внимание, когато се оценява дали предприятието има значително влияние. Потенциалните права на глас не се упражняват в момента или не се конвертират в такива, когато например не могат да бъдат упражнени или конвертирани в такива до определена бъдеща дата или до възникване на бъдещо събитие. За да се определи дали потенциалните права на глас водят до значително влияние, предприятието следва да проучи всички факти и обстоятелства (включително сроковете за упражняване на потенциалните права на глас и всички други

договорни споразумения, независимо дали се разглеждат поотделно или заедно), които оказват влияние върху потенциалните права на глас, с изключение намеренията и финансова възможност на ръководството да упражни тези права или да ги конвертира. Дадено предприятие губи значителното влияние в предприятието, в което е инвестирано, когато загуби властта да участва в процеса на вземане на решения, свързани с финансовата и оперативната политика на предприятието, в което е инвестирано. Загубата на значително влияние може да се прояви със или без промяна в абсолютните или относителни нива на собственост. Тя може да се прояви например, когато асоциираното предприятие стане предмет на контрол от страна на правителството, съда, административен или регулаторен орган. Тя може да се прояви и като резултат от договорно споразумение.

Метод на собствения капитал

Първоначалното вписване на инвестицията по метода на собствения капитал не се различава в двата стандарта, но МСС 28 отново е по-изчерпателен и разяснява, че делът на инвеститора в печалбата или загубата на предприятието, в което е инвестирано, се признава в печалбата или загубата на инвеститора.

НСС 28 дава краткото обяснение, че преизчисляването на балансовата стойност на инвестицията, става в резултат на промяна в:

- процентния дял на инвеститора в предприятието, в което е инвестирано – тук МСС 28 уточнява: вследствие на промени в капитала на предприятието, в което е инвестирано, които промени не са били отразени в печалбите или загубите му. Делът на инвеститора в тези промени се отразява директно в капитала на инвеститора.
- в нетния капитал на предприятието, в което е инвестирано, когато промените не са били отразени във финансовите му отчети – МСС 28 отново дава по-точни насоки за хората, които го четат и прилагат като им разяснява: при наличието на потенциални права на глас, делът на инвеститора в печалбата или загубата на предприятието, в което е инвестирано, и в промените в капитала

на същото се определят на база настоящия дял в собствеността и не отразява възможното упражняване или прехвърляне на потенциалните права на глас.

Съгласно МСС 28 инвестициите в асоциирани предприятия се отчитат по метода на собствения капитал освен в случаите, когато:

- инвестициите се класифицират като държани за търгуване в съответствие с МСФО 5 Нетекущи активи, държани за продажба и преустановени дейности;
- се прилага изключението в параграф 10 от МСС 27, позволяващо на предприятието майка, което също има инвестиция в асоциирано предприятие, да не представя консолидирани финансови отчети; или
- са налице всички обстоятелства, изброени по-долу:
 - инвеститорът е изцяло притежавано или частично притежавано дъщерно дружество на друго предприятие и собствениците на това предприятие, включително и собствениците без право на глас, са информирани и не са възразили инвеститорът да не прилага метода на собствения капитал;
 - дълговите и капиталови инструменти на инвеститора не се търгуват на публичните пазари (на национални или международни фондови борси или на извънборсови пазари — местни и регионални);
 - инвеститорът не е регистрирал, нито е в процес на регистрация на финансовите си отчети в Комисията по ценни книжа или друг подобен регулаторен орган, с цел емитиране на какъвто и да е клас инструменти на публичния пазар; и
 - крайният или всеки междинен собственик на инвеститора изготвя консолидирани финансови отчети, публично оповестени и изготвени в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.

Според НСС 28 когато дялът на инвеститора в загубите на предприятието, в което е инвестирано, възлиза или превишава балансовата стойност на инвестицията, тя се отчита по нулева стойност и инвеститорът

прекратява включването на своя дял в по-нататъшните загуби. Могат да се отчитат допълнителни загуби, само ако инвеститорът е поел задължения или е извършил плащания от името на асоциираното предприятие, обвързано с дадените от инвеститора гаранции. Когато асоциираното предприятие отчете отново печалба, инвеститорът възобновява включването на своя дял в тази печалба, едва след като дялът му в печалбата се изравни с дела на непризнатите нетни загуби. Това обяснение липсва в МСС 28.

За разлика от НСС 28, МСС 28 поставя акценти следните две точки. Първата се отнася до дадена инвестиция в асоциирано предприятие, която първоначално е класифицирана като държана за продажба. Когато тази инвестиция вече не отговаря на критериите за тази класификация, то тя следва да бъде отчетена по метода на собствения капитал от датата на нейната класификация като държана за продажба. Финансовите отчети за периодите от датата на класификацията на инвестицията като държана за продажба следва да бъдат съответно коригирани. Втората точка касае признаването на приход на базата на получено разпределение. Това не винаги представлява подходяща мярка за придобития от инвеститора доход в резултат на инвестиция в асоциирано предприятие, тъй като полученото разпределение може да не съответства достатъчно на резултатите от дейността на асоциираното предприятие. Тъй като инвеститорът има значително влияние върху асоциираното предприятие, той има дял в резултатите от дейността на асоциираното предприятие и като резултат това оказва влияние върху възвръщаемостта на неговите инвестиции. Този дял на инвеститора се отчита чрез разширяване на обхвата на неговите финансови отчети по такъв начин, че те да включват неговия дял в резултатите на асоциираното предприятие. В резултат на това, прилагането на метода на собствения капитал предоставя възможност за получаването на по-информативно отчитане на нетните активи и нетния доход на инвеститора.

Съгласно НСС 28 използването на метода на собствения капитал се прекратява, от датата, от която:

- инвеститорът престане да има значително влияние в асоциираното

предприятие, но запазва (изцяло или частично) инвестицията си в него;

- прилагането на метода на собствения капитал престане да бъде уместно поради, това че асоциираното предприятие действа в рамките на строги ограничения, които в значителна степен намаляват възможността му да прехвърля средства към инвеститора.

МСС 28 пояснява, че:

- Даден инвеститор следва да преустанови използването на метода на собствения капитал от датата, когато престане да има значително влияние в асоциираното предприятие и от тази дата нататък да отчита инвестицията в съответствие с МСС 39, при условие че асоциираното предприятие не се е превърнало в дъщерно или съвместно дружество, така както е дефинирано в МСС 31.
- Балансовата стойност на инвестицията към датата, от която тя престава да бъде асоциирано предприятие, се счита за нейната себестойност при първоначалното ѝ отчитане като финансов актив, съгласно МСС 39.
- Голяма част от процедурите, които са подходящи за прилагане на метода на собствения капитал, наподобяват консолидационните процедури, предвидени в МСС 27.
- Делът на дадена група в асоциирано предприятие е сумата от дяловете в асоциираното предприятие на предприятието майка и неговите дъщерни дружества. За настоящите цели, дяловете на други асоциирани предприятия или съвместни дружества на групата не се взимат под внимание. Когато асоциирано предприятие има дъщерни дружества, асоциирани предприятия или съвместни дружества, печалбите или загубите и нетните активи, които се взимат под внимание при прилагане на метода на собствения капитал, са тези, отчетени във финансовите отчети на асоциираното предприятие (включително делът от печалбите или загубите и нетните активи на неговите асоциирани предприятия и съвместни дружества), след извършване на

необходимите преизчисления, за да се спази прилагането на единни счетоводни политики.

- Печалби и загуби, резултат от „възходящи“ и „низходящи“ сделки между един инвеститор (вкл. неговите консолидирани дъщерни дружества) и асоциирано предприятие, се признават във финансовите отчети на инвеститора до степента на несвързаното инвеститорско участие в асоциираното предприятие. „Възходящи“ сделки са, например, продажба на активи от асоциираното предприятие на инвеститора. „Низходящи“ сделки са, например, продажба на активи от инвеститора на асоциираното предприятие. Делът на инвеститора в печалбите и загубите на асоциираното предприятие, резултат от такива сделки, се елиминира.

Съществува съществена разлика между двата стандарта и при начина на използване на финансовите отчети. Според НСС 28 при прилагането на метода на собствения капитал инвеститорът трябва да използва финансовите отчети на асоциираното предприятие, които са изготвени към същата дата, на която инвеститорът изготвя собствените си финансови отчети. МСС 28 задължава при прилагането на метода на собствения капитал инвеститорът да използва последните налични финансови отчети на асоциираното предприятие.

НСС 28 пояснява, че когато финансовите отчети на инвеститора и асоциираното предприятие са изготвени на различни отчетни дати, асоциираното предприятие изготвя за нуждите на инвеститора отчети към датата на финансовите отчети на инвеститора, а МСС 28 добавя – освен, когато това практически не е възможно. МСС 28 отново пояснява и че Разликата между датите на финансовите отчети на асоциираното предприятие и инвеститора не следва да е повече от три месеца. Продължителността на отчетните периоди и разликите в датите между финансовите отчети следва да са едни и същи от период до период.

Себестойностен метод

Съгласно НСС 28 себестойностният метод изисква инвеститорът да води инвестицията по цена на придобиване.

Инвеститорът отчита приход от инвестицията до толкова, доколкото получава дял при разпределението на акумулираната нетна печалба на предприятието, в което е инвестирано, възникнала след датата на инвестицията. Всеки доход от разпределение, превишаващ тази печалба, се третира като възвръщане на инвестицията и се отчита като намаление на себестойността на инвестицията.

МСС 28 предвижда в своите разпоредби, че когато дялът на инвеститора в загубите на асоциираното предприятие възлиза на или превишава участието му в асоциираното предприятие, инвеститорът прекратява признаването на своя дял в по-нататъшните загуби. Дялът в асоциираното предприятие е балансовата стойност на инвестицията в асоциираното предприятие, когато се прилага методът на собствения капитал, заедно с всякакви други дългосрочни участия, които по същество формират част от нетната инвестиция на инвеститора в асоциираното предприятие.

Съпоставяйки двата метода за отчитане и представяне на инвестициите в асоциирани предприятия, е очевидно, че методът на собствения капитал е по-сложен, но, от друга страна, той дава по-богата информация на външните потребители относно стойността на инвестицията и икономическата изгода, свързана с нея. Затова той е основният метод за представяне, регламентиран в МСС 28, а също и в НСС 28, независимо от неяснотите в текстовете на последния.

Финансови отчети

Според НСС 28, когато финансовият отчет на инвеститора се консолидира с отчета на асоциираното предприятие, инвестициите следва да се отчитат по метода на собствения капитал, освен когато дялът е бил придобит и притежаван единствено с цел да бъде продаден в близко бъдеще, като в последния случай отчитането трябва да се осъществява с използване на себестойния метод, а инвестицията се отчита като финансов актив, обявен за продажба.

Когато финансовият отчет на инвеститора не се консолидира с отчета на асоциираното предприятие, инвестициите следва да се отчитат:

- по себестойност;
- по метода на собствения капитал, ако този метод би бил подходящ;

- като обявени за продажба финансови активи.

МСС 28 не предвижда в своите разпоредби отчитането на инвестициите по подобен начин, а обръща внимание на това, че след като инвеститорското участие е намалено до нула, допълнителните загуби се отчитат и пасивът се признава само до размера, до който инвеститорът има поети правни или конструктивни задължения или е извършил плащания от името на асоциираното предприятие. В случай че асоциираното предприятие впоследствие отчете печалба, инвеститорът възобновява признаването на своя дял от тази печалба, едва след като дялът му от печалбата се изравни с този от непризнатите нетни загуби.

Други различия

Има разлика в разпоредбите на НСС 28 и МСС 28 в един от показателите при определянето на стойността на инвестицията и това е:

- дялът от сегашната стойност на предполагаемите бъдещи парични потоци, очаквани да бъдат генерирани от асоциираното предприятие като цяло (в МСС 28 е добавено включително паричните потоци от дейността на асоциираното предприятие и постъпленията при окончателна продажба на инвестицията).

За разлика от МСС 28, при НСС 28 се казва, че всяка възникнала загуба от обезценката на инвестицията се приспада най-напред от съществуващата остатъчна положителна репутация.

Съгласно НСС 28 възстановимата стойност на инвестиция в асоциирано предприятие се определя поотделно за всяко предприятие, освен ако отделното предприятие не генерира парични постъпления (МСС 28 добавя и при продължителна употреба).

НСС 28 предвижда инвестициите в асоциираните предприятия, отчитани в съответствие с метода на собствения капитал да се класифицират в баланса като дълготрайни активи и да се оповестяват като отделни статии във финансовия отчет, докато според МСС 28 същите се класифицират като нетекущи активи.

Съгласно МСС 28 дялът на инвеститора в печалбите и загубите на асоциираното

предприятие и балансовата стойност на тези инвестиции се оповестяват отделно, докато НСС 28 допълва в отчета за приходите и разходите. МСС 28 предвижда:

- Делът на инвеститора в преустановените сделки на асоциираното предприятие също се оповестява отделно.
- Делът на инвеститора в промените, признат директно в капитала на асоциираното предприятие, се признава директно и в капитала на инвеститора и се оповестява в отчета за промените в собствения капитал съгласно МСС 1 Представяне на финансови отчети.

Оповестяване

Разпоредбите на НСС 28 и МСС 28 включват различна информация, която инвеститорите следва да оповестяват.

Според НСС 28 информацията, която трябва да се оповести касае:

- имената и описание на значимите асоциирани предприятия, включително пропорционалната част на участието в тях и (ако съществува разлика) пропорционалната част на гласовете, притежавани от инвеститора;
- методите, използвани при отчитането на инвестициите;
- своя дял в условните задължения и неотменими споразумения на асоциираното предприятие;
- делът на инвеститора в каквито и да са извънредни статии или статии за минали периоди.

Разпоредбите на МСС 28 гласят, че следва да се оповестява:

- справедливата стойност на инвестициите в асоциирани предприятия, за които има публикувани ценови котировки;
- обобщена финансова информация за асоциираните предприятия, включваща общата сума на активите, пасивите, приходите и печалбата или загубата;
- причините, поради които предположението, че липсва значително влияние, ако инвеститорът държи пряко или косвено чрез дъщерни дружества по-малко от 20 %

от правото на глас или потенциалните права на глас в предприятието, в което е инвестирано, отпада и е направено заключение за наличие на значително влияние;

- причините, поради които предположението, че е налице значително влияние, ако инвеститорът държи пряко или косвено чрез дъщерни дружества 20 % или повече от правото на глас или потенциалното право на глас в предприятието, в което е инвестирано, отпада и е направено заключение за липса на значително влияние;
- отчетната дата на финансовите отчети на асоциираното предприятие, когато са използвани при прилагане на метода на собствения капитал и са към дата или период, различни от тези на инвеститора, както и причините за използването на различни отчетни дати или различни отчетни периоди;
- характерът и степента на всякакви значими ограничения (например произтичащи от кредитни ангажменти или регулаторни изисквания), които намаляват възможността на асоциираното предприятие да прехвърля средства към инвеститора под формата на дивиденди или погасяване на заеми, или изплащане на аванси;
- непризнатия дял на загубите на асоциираното предприятие, за даден период и общо, ако инвеститорът е преустановил включването на своя дял в загубите на асоциираното предприятие;
- фактът, че асоциираното предприятие не е отчетено чрез използването на метода на собствения капитал;
- обобщена финансова информация за асоциираните предприятия, индивидуално или по групи, които не са отчетени по метода на собствения капитал, включваща общата сума на активите, общата сума на пасивите, приходите и печалбата или загубата.

Заклучение

В настоящият доклад бе направена характеристика на националния и международния стандарт за отчитане на

инвестициите в асоциирани предприятия, като са изведени на преден план съществуващите различия в текстовете им. От направения анализ, може да се направи заключение, че главната разлика между двата стандарта е по отношение на отчитането на инвестициите в консолидираните отчети и информацията, която се оповестява. Въпреки, наличието на тези и други по-маловажни различия, не съществуват трудности и

разногласия по приложението на НСС 28 и МСС 28 в практиката.

Литература:

Свраков, А., Б. Брезоева, В. Филипов и др., 2011г., *Счетоводство*, София, ИК „Труд и Право”
Международен счетоводен стандарт 28, <http://www.odit.info/?s=2&i=2538>
Национален счетоводен стандарт 28, <http://www.schetovodstvo.info/dokument.php?g=24&d=344>
L 77 - Регламент (ЕС) № 243/2010 на Комисията от 23 март 2010 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 подобренията на Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

Автор: Благица Йованова докторант
Университет: СА " Д.А Ценов" Свищов
Катедра: "Анализ на стопанската дейност"
Адрес за контакти: ул: Градошорци бр 281 а.
2400 Струмица Р. Македония

e-mail: blagica.jovanova@ugd.edu.mk