



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®**

# Концептуална рамка за финансово отчитане



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.

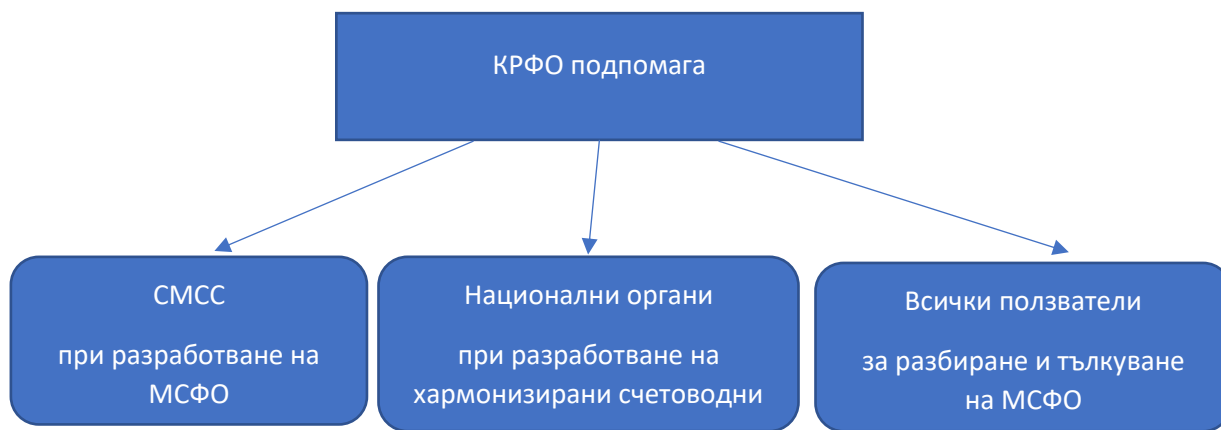
© Copyright 2021, Istanbul University

## Концептуална рамка за финансово отчитане

### ОБХВАТ И ПОНЯТИЯ

Концептуалната рамка за финансово отчитане (КРФО) представя целите и концепциите, които стоят в основата на изготвянето и представянето на финансови отчети с общо предназначение (вж. SP1.1). КРФО подпомага Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС), национални органи и всички интересувачи се от международните стандарти за финансово отчитане (МСФО). Въпреки че тези ползватели се интересуват от финансовите отчети с общо предназначение за различни цели, те се подпомагат от КРФО, както схематично е представено във Фиг. 1.

Фигура 1. Цел на КРФО



КРФО представлява теоретична, концептуално съгласувана основа за издаване, тълкуване и разбиране на МСФО. Тя представя концептуалните принципи, на които следва да се създават стандарти като МСФО. Самата КРФО не е стандарт и следователно изискванията на МСФО са с преобладаваща сила пред тези на КРФО. Въпреки това КРФО предоставя насоки в области, в които не съществуват стандарти или стандартни предписания, и поставя началото на етично, основано на принципи счетоводство, като гарантира, че финансовите отчети предоставят полезна и подходяща информация на потребителите.

Съдържанието на КРФО е разпределено в 8 глави: (1) Целта на финансовото отчитане с общо предназначение, (2) Качествени характеристики на полезната финансова информация; (3) Финансови отчети и отчитащо се предприятие; (4) Елементи на финансовите отчети; (5) Признаване и отписване; (6) Оценяване, (7) Представяне и оповестяване, и (8) Концепции за капитал и поддържане на капитала. Разглеждаме последователно всяка от тези части с цел да ги поясним и да дадем примери за приложението им.

#### (1) Целта на финансовото отчитане с общо предназначение

Целта на финансовото отчитане с общо предназначение е да предостави финансова информация за отчитащото се предприятие, която е полезна за настоящите и потенциални инвеститори, заемодатели и други кредитори при вземането на решения за предоставяне на ресурси на предприятието. (CFFR1.2).

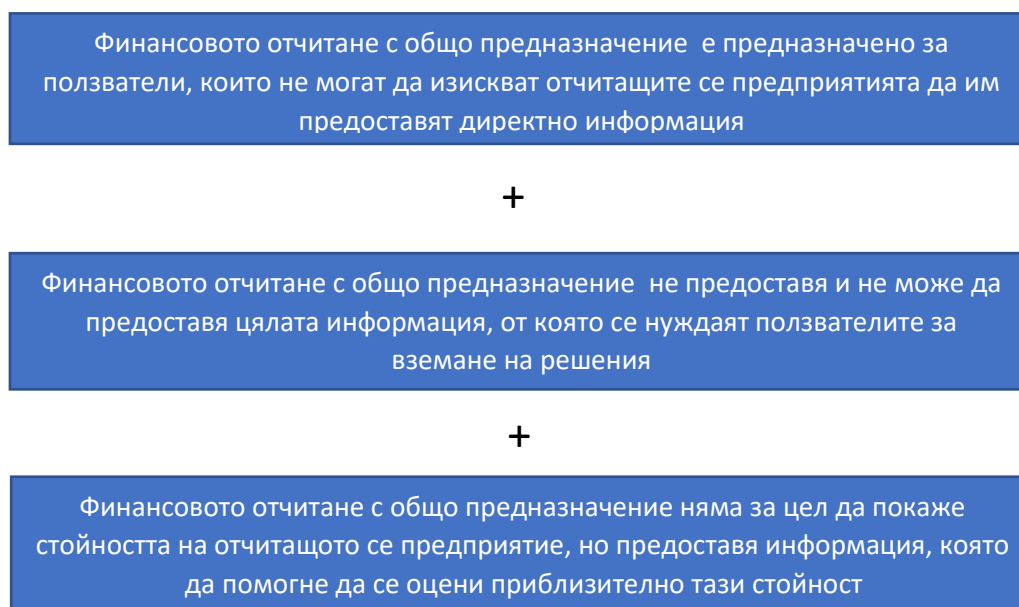
Съществуват различни видове потребители на финансова информация за дадено предприятие, като например инвеститори, кредитори, търговски партньори, правителства или

обществеността като цяло. Въпреки това, финансовото отчитане с общо предназначение, така, както то е дефинирано от СМСС (Съвета) и се осъществява съгласно КРФО, не е специално насочено към никоя отделна група. Това е така, защото различните ползватели имат различни нужди и за органите по стандартизация е трудно да разработят стандарти, които да задоволят всички тези нужди. Например инвеститорите, т.е. тези, които предоставят ресурси на предприятието чрез закупуване на негови акции, трябва да оценят перспективите за бъдещите парични потоци към предприятието. В замяна на инвестицията си тези потребители очакват възвръщаемост под формата на дивиденди, лихви, възстановяване на главницата или повишение на пазарната му стойност или комбинация от тези форми. От друга страна, търговските партньори се интересуват главно от статуса му на действащо предприятие, който им осигурява непрекъснатост на бизнес отношенията и на очакваните плащания за техните услуги и продукти.

Вземайки предвид разнообразните нужди на ползвателите, СМСС се стреми да осигури набора от информация, който отговоря на нуждите на максимален брой основни ползватели на финансова информация (сред които съществуващи и потенциални инвеститори, заемодатели и други кредитори), като по този начин осигурява по-хомогенна база за разработването на своите концепции и стандарти.

Определението и поясненията на КРФО относно ролята на финансовото отчитане са представени от Фигура:

Фигура 2. Финансово отчитане с общо предназначение



За да вземат решения, настоящите и потенциални инвеститори, заемодатели и други кредитори се нуждаят от информация за ресурсите на предприятието, за претенциите към предприятието и доколко ефективно и ефикасно ръководството и управителният съвет на предприятието са изпълнили своите отговорности за използване ресурсите на предприятието. (CFFR1.4). Ползвателите трябва да имат поне основно ниво на разбиране, за да четат и тълкуват финансовите отчети и могат и трябва да използват и други източници на информация освен финансовите отчети.

Финансовите отчети с общо предназначение предоставят следните видове информация (Фиг. 3):

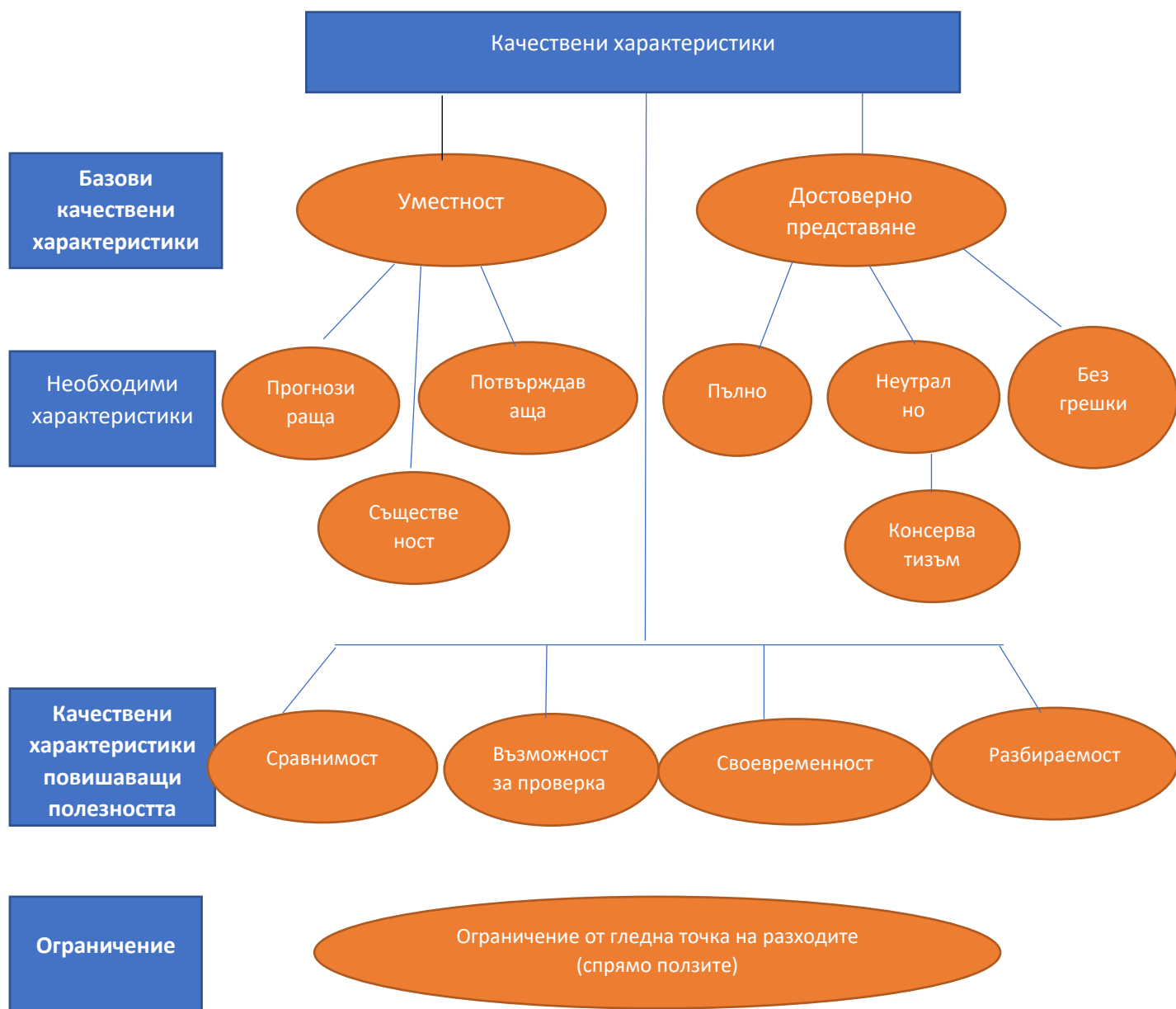
**Фигура 3. Информация, предоставяна от финансовите отчети с общо предназначение**



## **(2) Качествени характеристики на полезната финансова информация**

Качествените характеристики на полезната финансова информация в КРФО описват типовете информация, която е вероятно да бъде най-полезна за съществуващи и потенциални инвеститори, заемодатели и други кредитори за вземане на решения относно отчитащото се предприятие въз основа на информацията, която е включена в неговото финансови отчети (вж. Фиг. 4).

**Фигура 4. Качествени характеристики на полезната финансова информация**



КРФО се основава на две фундаментални качествени характеристики и техните компоненти и на едно всеобхватно ограничение. Двете фундаментални качествени характеристики са *уместност* и *достоверно представяне*.

Уместната финансова информация е в състояние да повлияе на решенията, вземани от ползвателите (КРФО 2.6), което е възможно, когато информацията или има стойност за целите на прогнозирането (ако тя може да бъде използвана в качеството на изходни данни за прогнозиране на бъдещи резултати) или потвърждаваща стойност (осигурява обратна информация относно предходни оценки) или и двете.

Например, ако потенциалните инвеститори се интересуват от инвестиция в дадено предприятие, стойността на активите, пасивите и миналите му резултати, представени във финансовите му отчети, е от значение, тъй като помага на потенциалните инвеститори да

предвидят паричните потоци на предприятието и да потвърдят или коригират предишни прогнози.

Съществеността е специфичен за конкретното предприятие аспект на уместността (КРФО 2.11). Информацията е съществена, ако нейното пропускане или отклоненията при представянето ѝ биха могли да повлияят на решенията, които ползвателите вземат на базата на финансовата информация относно конкретно отчитащо се предприятие (КРФО 2.11). Съществеността се оценява въз основа на естеството, на размера или и на двете на позициите, за които се отнася информацията.

Например, нека приемем, че предприятия А и Б са спечелили по 10 000 ВЕ от дейност, която е приключила през отчетния период. Оперативните приходи, включително печалбата от прекратената дейност, на предприятие А (Б) са съответно 1 000 000 ВЕ (30 000 ВЕ). Въпросът е дали тази печалба трябва да се отчита отделно от оперативните приходи на предприятията. Печалбата от отпадналата дейност е несъществена в случая на предприятие А, тъй като е 1% от стойността му и бъдещите прогнози не се повлияват значително от представянето ѝ. Но в случая с предприятие Б, отчитането отделно на печалбата от отпадналата дейност е уместно. Всички прогнози за печалбата му трябва да вземат под внимание оперативен приход от 20 000 ВЕ, т.е. този, генериран от повтарящите се дейности на предприятието.

Финансовите отчети представят икономическите явления описателно и в цифров вид. За да бъде полезна, финансовата информация трябва не само да представя съответните явления, но тя трябва да представя достоверно явленията, които претендира, че представя (КРФО 2.12) За да бъде достоверно, дадено представяне трябва да е пълно (да включва цялата информация), неутрално (без предубеденост при избора или представянето на финансовата информация; неутралността се осигурява чрез спазване на принципа предпазливост/консерватизъм (prudence)) и да не съдържа грешки или пропуски.

Например, при избухване на скандал относно продуктите на дадено предприятие (който води до изтегляне на продукти от пазара) и предприятието бъде съдено от множество трети страни, представянето на вярна информация означава разкриване на информация за това явление и всички свързани съдебни дела. Задържането на тази информация означава, че информацията не е пълна (тя подвеждащо пропуска потенциални бъдещи загуби), не е неутрална (информацията е пристрастна) и съдържа грешки (тъй като задълженията вероятно са погрешно посочени).

За да бъде полезна, информацията трябва да бъде както уместна, така и достоверно представена. Нито достоверното представяне на неуместно явление, нито недостоверното представяне на уместно явление помагат на ползвателите да вземат правилни решения (КРФО 2.20).

Качествените характеристики, които повишават полезността, са четири. Сравнимостта е качествена характеристика, която позволява на ползвателите да идентифицират и разберат по-добре приликите и разликите между различни обекти. (КРФО 2.24). Възможността за проверка спомага ползвателите да бъдат уверени, че информацията представя достоверно икономическите явления, които претендира, че представя. Възможността за проверка означава, че различни независими и притежаващи познания наблюдатели биха могли да стигнат до консенсус, макар това да не означава задължително пълно съгласие, че конкретно представяне е достоверно (КРФО 2.30). Ползвателите понякога бъркат възможността за проверка със съществуването на документация като фактури или договори. Въпреки че това със сигурност

може да помогне, различните ползватели могат да стигнат до различни заключения относно представените с тях явления въз основа на конкретните обстоятелства на събитията и транзакциите. Своевременността означава информацията да бъде предоставяна на лицата, вземащи решения, в срокове, които позволяват тя да може да повлияе върху техните решения. По принцип, колкото по остаряла е информацията, толкова по-малко полезна е тя (КРФО 2.33). Класифицирането, характеризирането и представянето на информацията по един ясен и немногословен начин прави тази информация разбираема (КРФО 2.34).

Повишаващите полезността качествени характеристики следва да бъдат максимизирани до най-голяма възможна степен. Повишаващите полезността качествени характеристики обаче, взети индивидуално или като група, не могат да направят информацията полезна, ако тази информация е неуместна или не е представена достоверно (КРФО 2.37). Освен това повишаващите полезността качествени характеристики не могат да заменят фундаменталните качествени характеристики. Например, дори и ако агрегирането води до по-разбираема информация, не трябва да се извършва агрегиране или прекалено опростяване, ако те водят до информация, която вече не е релевантна (не позволява прогнозиране, следователно губи своята прогнозна стойност) или достоверно представена.

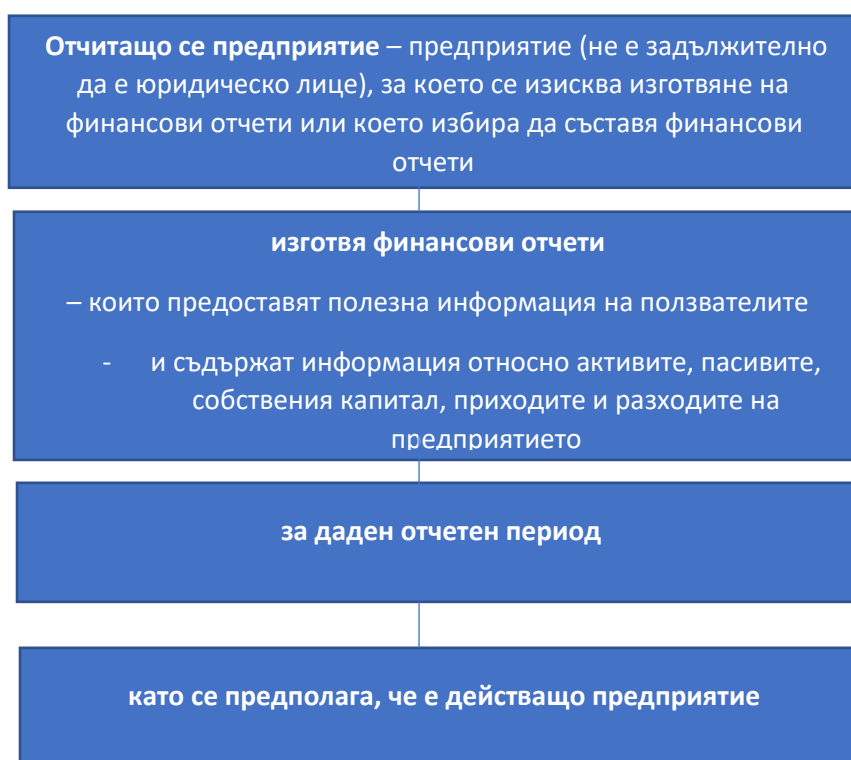
Например, предприятие А и предприятие Б са конкуренти от един и същи бранш и изготвят финансови отчети по МСФО, които се одитират съгласно действащите разпоредби в конкретната юрисдикция. И двете компании използват метода „първи влязъл – първи излязъл“ (FIFO) остойността на разходите за материални запаси. Предприятие А издава финансовите си отчети веднага след края на отчетния период, докато предприятие Б ги издава три месеца след края на отчетния период. Предприятие А изготвя финансови отчети с по-малко подгрупи и междинни сборове в сравнение с предприятие Б. Последниците от гледна точка на подобряването на качествените характеристики са следните: информацията може да бъде проверена и за двете предприятия, тъй като финансовите отчети са одитирани (одиторите са проверили финансовите отчети). Освен това информацията е сравнима, тъй като и двете организации използват едно и също допускане за потока на разходите. Информацията за предприятие А обаче е по-навременна (бързо достъпна за потребителите) и по-малко разбираема (с по-малко класификации) от тази за предприятие Б.

Разходите представляват доминиращ ограничител на информацията, която се осигурява посредством финансовото отчитане. Отчитането на финансова информация налага разходи и е важно тези разходи да бъдат оправдани от гледна точка на ползите от отчитането на информацията. (КРФО 2.39). Логиката тук е, че потребителите трябва да извличат от информацията ползи, които са по-големи от разходите, които правят за получаването ѝ. Докато разходите винаги са по-видими (напр. обучение на персонала, хардуер и софтуер, събиране на информация), някои ползи не винаги могат лесно да се остойността. Такива ползи се отнасят до по-уместна и вярна информация, обикновено по отношение на нейната своевременност или съпоставимостта. Крайната полза е свързана с вземането на добри решения, но нейното остойността също е много голямо предизвикателство.

### **(3) Финансови отчети и отчитащото се предприятие**

В този раздел се разглеждат подробно финансовите отчети, отчитащото се предприятие и отчетния период (вж. Фиг. 5).

**Фигура 5. Финансови отчети и отчитащото се предприятие**



Целта на финансовите отчети е да предоставят финансова информация за активите, пасивите, собствения капитал, приходите и разходите на отчитащото се предприятие, която да подпомага ползвателите на финансовите отчети за оценка на възможностите за бъдещите нетни парични потоци към отчитащото се предприятие, както и на дейността на ръководството по управление на икономическите ресурси на предприятието (КРФО 3.2). Финансовите отчети се изготвят за определен период, наречен отчетен период, като се предоставя сравнителна информация за поне един предходен отчетен период. Финансовите отчети обикновено се изготвят при предположението, че отчитащото се предприятие е действащо предприятие и ще продължи да функционира в обозримо бъдеще (КРФО 3.9).

Отчитащо се предприятие е предприятие, за което се изисква изготвяне на финансови отчети или което избира да съставя финансови отчети. Отчитащо се предприятие може да е самостоятелно предприятие, да е част от предприятие или да включва повече предприятия. Не е задължително то да бъде юридическо лице (КРФО 3.10).

Например, предприятие А е предприятието-майка на три дъщерни предприятия. Заедно те образуват група. Групата изготвя финансови отчети за периода от 1 април до 31 март всяка година. Отчитащото се предприятие е групата, а отчетният период е 12-месечният период от 1 април до 31 март.

Очевидно е, че този подход към КРФО и много от МСФО, който позволява гъвкавост в избора на отчитащото се предприятие, подкрепя идеята за основи на принципи стандарти, към които се числят и МСФО. При него отчитащото се предприятие не е непременно самостоятелно юридическо лице, а структура, чиито избор да изготвя финансови отчети я квалифицира като отчитащо се предприятие. Подобни подходи съществуват и в други МСФО. Така например, МСС 16 Имоти, машини и съоръжения не предписва единицата за агрегиране за признаване на актив



съгласно неговите принципи. При това положение ръководството трябва да преценява какво представлява даден актив или какво е нивото на отчитане в случая на групата, съставена от предприятие А и неговите три дъщерни предприятия.

#### **(4) Елементите на финансовите отчети**

Елементите на финансовите отчети, които се дефинират в КРФО, са: активи, пасиви и собствен капитал (които се отнасят до финансовото състояние на отчитащото се предприятие), както и приходи и разходи (които се отнасят до финансовия резултат на отчитащото се предприятие) (КРФО 4.1).

Версията на КРФО от 2018 г. дава ново определение за актив. Съгласно новото определение, актив е ресурс, контролиран от предприятието в резултат на минали събития (КРФО 4.3). Икономически ресурс е право, което има потенциал да донесе бъдещи стопански изгоди (CFFR4.4)

Например микробус, който е закупен за транспортиране на стоки, е актив за предприятието, което го контролира. Покупката дава на предприятието правото да използва микробуса за своята дейност. Микробусът се контролира, закупува се и има потенциал да произвежда икономически изгоди, предвид приноса му към търговската дейност на предприятието.

Друг пример е софтуер с отворен код, който предприятието използва в своята дейност. Предприятието има право да използва актива, тъй като софтуерът е с отворен код. Следователно софтуерът има потенциала да произвежда икономически ползи за предприятието. То обаче няма контрол върху софтуера, тъй като той е обществено достояние. Следователно софтуерът не е актив за предприятието, което го използва.

Пасив е сегашно задължение на предприятието, произтичащо от минали събития (КРФО 4.26). уреждането на което се очаква да породви необходимост от изходящ поток от ресурси на предприятието, съдържащ икономически ползи. За да бъде признат един пасив, той трябва да отговаря на три критерия: предприятие да има съществуващо задължение, задължението да поражда необходимост от изходящ поток от ресурси на предприятието и задължението да е сегашно задължение, произтичащо от минали събития (КРФО 4.27).

Например заемането на пари от банка генерира пасив за отчитащото се предприятие, тъй като то има задължение да върне заема, т.е. да прехвърли пари в брой на банката в бъдещи периоди. Това задължение произтича от момента на сключване на заема (т.е. минало събитие).

Собствен капитал е остатъчният дял в активите на предприятието след приспадане на всички негови пасиви (КРФО 4.63). Така, например, собственият капитал на предприятие с активи от 200 000 ВЕ и пасиви от 150 000 ВЕ възлиза на 50 000 ВЕ. Това е капиталът, който в крайна сметка остава да бъде разпределен между акционерите (собствениците) на предприятието след изплащане на всички негови задължения. Тази позиция е много рискова за инвеститорите, тъй като те ще се възползват само от капитала, който остава след изплащане на всички задължения на предприятието (напр. към неговите служители и кредитори като банки, доставчици, държавата и т.н.) . Вероятно това е една от причините, поради които Съветът е предпочел инвеститорите пред другите категории потребители като ползватели, към които са насочени финансовите отчети. От тях също се очаква да имат добро ниво на разбиране на финансовото отчитане тъй като те могат да оценят финансовата информация, която се съдържа в тях.

Приход е увеличението на активи или намаление на пасиви, които водят до увеличение на собствения капитал, различно от това, свързано с вноски от участниците в собствения капитал (КРФО 4.68). Следователно трансакции като заеми или вноски от собствениците на предприятието не се считат за приход.

Разход е намалението на активи или увеличението на пасиви, които водят до намаления в собствения капитал, различни от тези, свързани с разпределения към собствениците на капитала (КРФО 4.69). Разпределения на печалбата (например под формата на дивиденди) не се квалифицират като разходи.

Например, когато предприятието продава на цена от 10 ВЕ стока, която е струвала 8 ВЕ, то признава приход от 10 ВЕ, тъй като има правото да получи 10 ВЕ от клиентите, които купуват стоката. Това право се осъществява под формата на увеличение на активите, което допринася за увеличаване на собствения капитал, и от други трансакции, различни от тези, свързани с вноски от акционери. Освен това продажбата на материални запаси води до намаляване на активите (под формата на материални запаси) и следователно до намаление на собствения капитал от трансакции, различни от тази с акционери, които предполагат признаване на разход в размер на 8 ВЕ.

#### **(5) Признаване и отписване**

Признаване е процесът на включване в отчета за финансовата позиция (състояние) или отчета/отчетите за финансовите резултати на позиция, която отговаря на определението за елемент на финансовите отчети (т.е. за актив, пасив, собствен капитал, приход или разход). Признаването включва представянето на позицията (самостоятелно или съвкупно с други позиции) в един от тези отчети с думи и чрез парична сума и включването на тази сума в общите суми на баланса в този отчет. Сумата, по която активите, пасивите и собственият капитал се признават в отчета за финансовата позиция баланса се нарича „балансова стойност“ (КРФО 5.1). Следва да се признават само позиции, които отговарят на дефинициите за елемент, но не всички позиции които отговарят на дефинициите се признават. Позициите се признават, когато информацията е полезна, т.е. отговаря на критериите за същественост и достоверност и когато разходите за предоставянето на тази информация са по-малки от изгодата от нея.

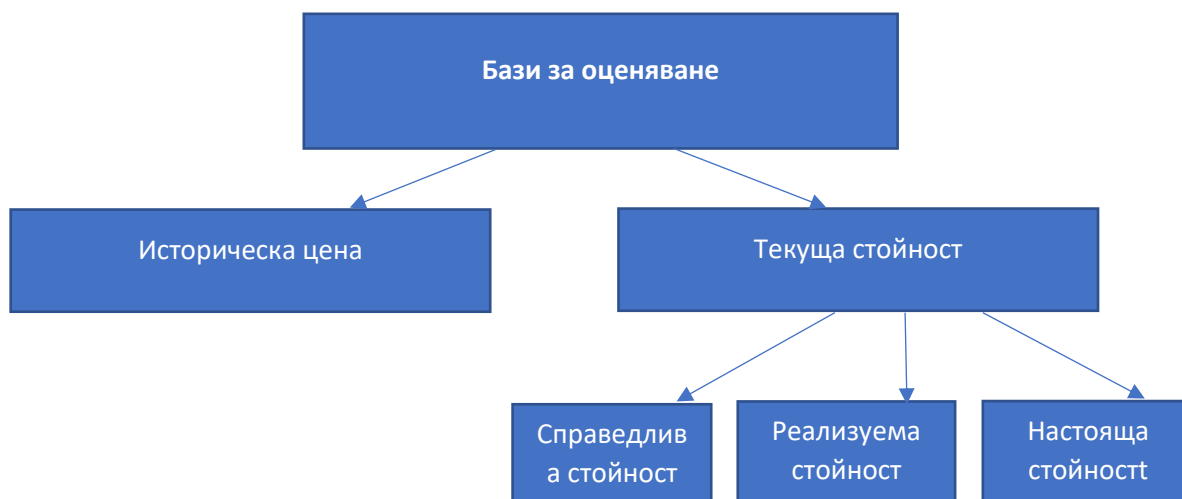
Например, дори ако дадена позиция отговаря на определението за актив, определянето на неговата стойност може да е твърде скъпо. Като се има предвид разходното ограничение и съотношението разходи-ползи, позицията може да не бъде призната в отчета за финансовото състояние.

Отписването е премахването на целия или на част от признат актив или пасив от отчета за финансовото състояние на предприятието. Отписването обикновено се случва, когато тази позиция вече не отговаря на определението за актив или пасив (КРФО 5.26). Например, това се случва, когато позициите на активите се реализират (чрез продажба или потребление) или позициите на пасивите се уредят (чрез плащане или прехвърляне на трета страна).

#### **(6) Принципи за оценяване**

Оценяването е процес на определяне на паричните суми, по които следва да се признават и отчитат елементите на финансовите отчети. Това включва избор на конкретна база на оценяване (КРФО 6.1) (вж. Фигура 6).

**Фигура 6. Бази за оценяване**



Оценяването по историческа цена предоставя парична информация за активи, пасиви и свързаните с тях приходи и разходи, като се използва информация, извлечена изцяло или поне отчасти, от цената на сделката или друго събитие, което ги е породило (КРФО 6.4). Такава информация може да има голяма степен на възможност за проверка, но може да не е много подходяща за вземането на някои решения. Въпреки това, обаче, много елементи на финансовите отчети се оценяват по историческа цена.

Оценяването по текуща стойност предоставя парична информация за активите и пасивите и свързаните приходи и разходи, като се използва информация, която е актуализирана, за да отразява условията към датата на оценяване. Поради необходимата актуализация, текущите стойности на активите и пасивите отразяват промените от предишната дата на оценяване, на оценката на паричните потоци и на други фактори, отразени в тези текущи стойности (КРФО 6.10). Базите за оценяване на текущата стойност включват справедлива стойност, реализуема стойност за активи или стойност на реализация за пасивите и настояща стойност (КРФО 6.11). Тези стойности могат да бъдат много подходящи за вземане на някои решения и следователно се използват за оценяване на определени елементи на финансовите отчети.

Справедливата стойност е цената, която би била получена за продажба на актив или платена за прехвърляне на пасив в редовна сделка между пазарни участници към датата на оценяване (КРФО 6.12).

Реализуемата стойност на актив е настоящата стойност на паричните потоци или други икономически ползи, които предприятието очаква да извлече от използването на актив и от окончателното освобождаване от него. Реализуемата стойност на пасив е настоящата стойност на паричните средства или други икономически ресурси, които предприятието очаква да бъде задължено да плати за погасяване на задължението си. (КРФО 6.17).

Настоящата стойност на актив е себестойността на еквивалентен актив към датата на оценяване, включваща цената, която би била платена към датата на оценяване, плюс разходите по сделката, които биха били направени към тази дата. Настоящата стойност на пасив е цената, която би била получена за еквивалентен пасив към датата на оценяване минус разходите по сделката, които биха били направени към тази дата. Настоящата стойност, подобно на историческата цена, е сумата на счетоводния запис: тя отразява цените на пазара, на който

предприятието би придобило актива или би поело пасива. Следователно тя е различна от справедливата стойност и реализуемата стойност, които са аналитични стойности. Въпреки това, за разлика от историческата цена, настоящата стойност отразява условията към датата на оценяване. (КРФО 6.21).

Например, историческата цена на сграда е цената, на която сградата е била придобита (да кажем 10 000 BE) с корекция за амортизация (възлизаща на 2 000 BE). Това означава, че балансовата ѝ стойност ще е 8 000 BE. Ако подобни сгради се продават на пазара на средна цена от 12 000 BE, това означава, че справедливата цена на сградата е 12 000 BE. За закупуване на подобна сграда, включително транзакционните разходи, текущата стойност се изчислява на 11 500 BE. Когато се дисконтират очакваните бъдещи парични потоци от използването на сградата, се получава реализуема стойност от 10 000 BE.

При избора на база за оценяване на актив или пасив и на свързаните с тях приходи и разходи е необходимо да се вземе предвид естеството на информацията, която базата за оценяване ще произведе както в отчета за финансовото състояние, така и в отчета(ите) за финансовите резултати, както и други фактори (КРФО 6.43), като ефекта за бъдещите парични потоци и въздействието на оценката върху качествените характеристики на информацията.

Например, ако сградата от примера по-горе произвежда непреки бъдещи парични потоци, тъй като се използва в комбинация с други активи (какъвто е случаят, ако в нея се извършва производствената дейност), по-уместна информация може да се предостави на база историческа цена или на база текуща стойност. Ако сградата е наета и произвежда парични потоци независимо, по-подходяща информация може да предостави оценяване на база някой от видовете текуща стойност и по-специално на база справедлива стойност.

Когато финансови активи се държат в дългосрочен план и предприятието не възнамерява да ги продаде за спекулативни цели, тяхната историческа цена може да е по-подходяща за потребителите на финансовите отчети, тъй като предоставянето на актуализации за тяхната справедлива стойност може предизвиква известна несигурност в преценката на потребителите. Въпреки това, справедливата стойност на много ликвидни финансови активи, предназначени за незабавна продажба от предприятието, вероятно е по-уместна от тяхната историческа цена.

От това следват две заключения:

- 1) финансовите отчети се представят в различни стойности. Някои елементи се оценяват по историческа цена, а други се оценяват по текуща стойност. Следователно потребителите трябва да бъдат информирани за тези политики, за да могат да преценят влиянието на обема и адекватността на предоставената им финансова информация.
- 2) различните бази за оценяване оказват значително влияние върху финансовите отчети. За разлика от историческата цена, корекциите на справедливата стойност обикновено оказват влияние върху резултатите в периода на корекцията.

## **(7) Представяне и оповестяване**

Ефективното съобщаване на информация във финансовите отчети прави тази информация по-уместна и допринася за достоверното представяне на активите, пасивите, собствения капитал, приходите и разходите на предприятието. То също така подобрява разбираемостта и сравнимостта на информацията във финансовите отчети. Ефективното съобщаване на информация във финансовите отчети изисква фокусиране върху целите и принципите за представяне и оповестяване, а не върху правилата; класифициране на информацията по начин,

който групира подобни елементи и разделя различни елементи; и агрегиране на информацията по такъв начин, че тя да не бъде неясна нито поради включване на ненужни подробности, нито от прекомерно агрегиране (КРФО 7.2).

Класификацията е сортирането на активи, пасиви, собствен капитал, приходи или разходи въз основа на споделени характеристики за целите на представянето и оповестяването. Такива характеристики включват (без да се ограничават до) естеството на позициите, тяхната роля (или функция) в рамките на бизнес дейностите, извършвани от предприятието, и начена на оценяването им (КРФО 7.7).

Агрегирането е събирането на активи, пасиви, собствен капитал, приходи или разходи, които имат общи характеристики и са включени в една и съща класификация (КРФО 7.20). В различни части на финансовите отчети може да са необходими различни нива на агрегиране. Например, обикновено отчетът за финансовото състояние и отчетът(ите) за финансовите резултати предоставят обобщена информация, а по-подробна информация се предоставя в бележките към тях (КРФО 7.22). Това означава, че повечето предприятия биха отчетели един ред за материални запаси в своя отчет за финансовото състояние, като по този начин агрегират различни видове материални запаси като суровини, незавършено производство и готови стоки на склад. Различните видове материални запаси имат една и съща роля за предприятието и обикновено се измерват по историческа цена, което прави възможно такова агрегиране. Бележките предоставят подробности за всеки тип материални запаси (като методи за определяне на разходите или отписване).

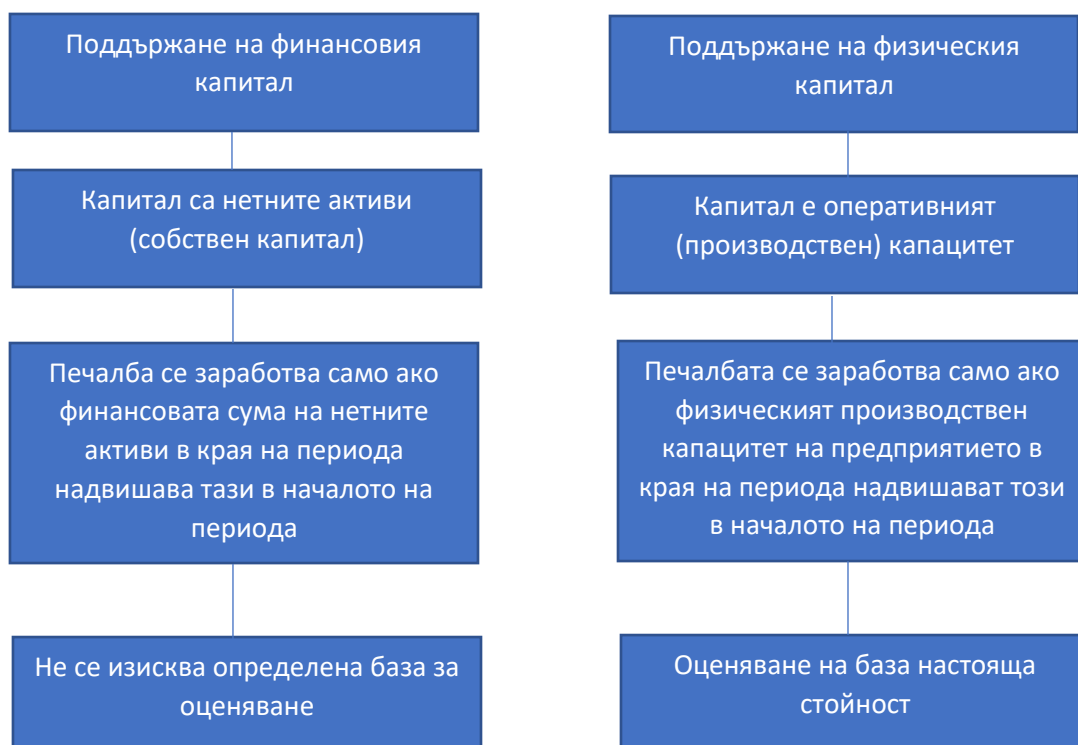
Изборът на база за оценяване също се влияе от оценката дали предприятието е действащо предприятие, т.е. дали ще продължи дейността си както обикновено в обозримо бъдеще. Ако това предположение бъде отхвърлено за дадено предприятие, тогава използваните бази за оценяване също ще бъдат коригирани към ликвидационни (по-актуални) стойности.

#### **(8) Концепции за капитала и поддържане на капитала**

Повечето предприятия възприемат финансовата концепция за капитала при изготвянето на своите финансови отчети. По силата на финансовата концепция за капитала, като инвестирани средства или инвестирана покупателна способност, капиталът е синоним на нетни активи или собствен капитал на предприятието. По силата на физическата концепция за капитала, като оперативна способност, на капитала се гледа като на производствен капацитет на предприятието, основаващ се например на единици продукция на ден (КРФО 8.1).

Разликата между двете концепции се състои в това как се третира ефектите от промените в цените на активите и пасивите. Фигура 7 по-долу представя значението на концепциите за поддържане на капитала и кога се признава печалбата във всеки от двата случая.

**Фигура 7. Концепции за поддържане на капитала и значението им за признаване на печалбата**



Например, ако едно предприятие държи 1 000 единици материални запаси на стойност 300 BE в началото на периода и 400 BE в края на периода, като печалба ще бъдат признати 100 BE съгласно концепцията за поддържане на финансовия капитал. Обаче във физическо отношение количеството е същото (1000 единици) и следователно, съгласно концепцията за поддържане на физическия капитал, печалба няма да бъде призната.

#### **ПРИМЕР**

CFFR Ltd. е група от предприятия, публикуващи одитирани финансови отчети по МСФО. Последният набор от финансови отчети обхваща периода 1 януари – 31 декември 20X1 г. със сравнителна информация за 20X0 г. Финансовите отчети се публикуват редовно в рамките на два месеца след края на съответната година.

Отчетът за финансовото състояние представя активите, класифицирани като текущи и нетекущи активи, и пасивите, класифицирани като текущи и нетекущи пасиви, с 3 или 4 позиции във всяка категория и с допълнителни подробности, предоставени в бележките.

Една от тези позиции е имоти, машини и оборудване и предприятието отчита в бележките към финансовите отчети естеството на активите в този ред, основните класове (земя, сгради и оборудване), цифрово описание на промените през годината и подробности за оценката на позициите. Сградите и оборудването се оценяват по историческа цена, докато земята е представена по преоценена стойност. До 20X0 г. земята е била оценявана по цена на придобиване, но предприятието променя политиката си и решава да я преоценява по подобие на водещите фирми в бранша. В тази група не са пропуснати активи и тяхната стойност не е завишена.

През годината предприятието е продало сграда и е доволно от получената печалба. Печалбата обаче не се отчита отделно от оперативните приходи нито в отчета за печалбата или загубата нито в бележките.

Коментирайте приложимостта на КРФО към казуса с CFFR Ltd.

## **РЕШЕНИЕ**

Отчитащото се предприятие е CFFR Ltd., а отчетния период е календарната година.

Предоставените данни за CFFR Ltd. указват следните аспекти по отношение на качествените характеристики:

- предоставената информация е уместна. Историческата цена може да бъде уместна, като се използва информация от минали транзакции и се отразява потреблението на активите и тяхната обезценка. Освен това справедливата стойност може да има прогнозна стойност, тъй като отразява текущите пазарни очаквания;
- предоставената информация е достоверна, тъй като очевидно е пълна (не липсват активи) и неутрална (произтича от упражняването на предпазливост);
- осигурена е проверимост (повишаваща качествена характеристика), тъй като финансовите отчети се одитират;
- класификацията на активите и пасивите допринася за разбираемостта на финансовата информация, което също е повишаваща качествена характеристика;
- информацията е своевременна, тъй като предприятието публикува финансовите отчети относително скоро след края на годината;
- подробностите, предоставени в бележките, допринасят за пълнотата, което е атрибут на достоверното представяне;
- промяната в политиката увеличава сравнимостта с фирмите в бранша.

Агрегирането на стойността на земята, сградите и оборудването в един ред води до ефективна комуникация, тъй като подобни артикули са групирани заедно, а агрегирането избягва ненужните подробности.

Избраните бази за измерване са историческа цена (за сгради и оборудване) и текуща стойност (за земя). Като се има предвид, че сградите и оборудването генерират парични потоци заедно с други активи, историческата цена е подходяща информация. Обикновено има активен пазар за земя, така че изборът на текуща стойност може да не е много скъп.

Фактът, че предприятието не оповестява отделно печалбата от продажбата на сградата, оказва отрицателно въздействие върху уместността на счетоводната информация. Това обобщаване може да бъде подвеждащо (особено ако е съществено) при прогнозиране на бъдещите печалби на база текущата печалба.