

## **ОБЩИ ПОЛОЖЕНИЯ ЗА ИЗГОТВЯНЕТО И ПРЕДСТАВЯНЕТО НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ**

*Общите положения на СМСС са одобрени от КМСС през април 1989 г. за публикуване през юли 1989 г. и приети от СМСС през април 2001 г.*

### **СЪДЪРЖАНИЕ**

	<i>параграфи</i>
<b>ПРЕДГОВОР</b>	
<b>ВЪВЕДЕНИЕ</b>	<b>1-11</b>
Цел и статут	1-4
Обхват	5-8
Потребители и техните информационни потребности	9-11
<b>ЦЕЛ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ</b>	<b>12-21</b>
<b>Финансово състояние, резултати и промени във финансовото състояние</b>	<b>15-21</b>
Обяснителни бележки и приложения	21
<b>ОСНОВНИ ПРЕДПОЛОЖЕНИЯ</b>	<b>22-23</b>
База на начисляване	22
Действащо предприятие	23
<b>КАЧЕСТВЕНИ ХАРАКТЕРИСТИКИ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ</b>	<b>24-46</b>
Разбираемост	25
Уместност	26-30
Същественост	29-30
Надеждност	31-38
Достоверно представяне	33-34
Предимство на съдържанието пред формата	35
Неутралност	36
Предпазливост	37
Пълнота	38
Сравнимост	39-42
Ограничения на уместната и надеждна информация	43-45
Навременност	43
Баланс между полза и разход	44
Баланс между качествените характеристики	45
Вярна и честна картина/честно представяне	46

<b>ЕЛЕМЕНТИ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ</b>	<b>47-81</b>
<b>Финансово състояние</b>	<b>49-52</b>
<b>Активи</b>	<b>53-59</b>
<b>Пасиви</b>	<b>60-64</b>
<b>Собствен капитал</b>	<b>65-68</b>
<b>Представяне</b>	<b>69-73</b>
<b>Доход</b>	<b>74-77</b>
<b>Разходи</b>	<b>78-80</b>
<b>Корекция за поддържане на капитала</b>	<b>81</b>
<b>ПРИЗНАВАНЕ НА ЕЛЕМЕНТИТЕ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ</b>	<b>82-98</b>
<b>Вероятност за бъдеща стопанска изгода</b>	<b>85</b>
<b>Надеждност на оценяването</b>	<b>86-88</b>
<b>Признаване на актив</b>	<b>89-90</b>
<b>Признаване на пасив</b>	<b>91</b>
<b>Признаване на доход</b>	<b>92-93</b>
<b>Признаване на разходи</b>	<b>94-98</b>
<b>ОЦЕНЯВАНЕ НА ЕЛЕМЕНТИТЕ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ</b>	<b>99-101</b>
<b>КОНЦЕПЦИИ ЗА КАПИТАЛА И ПОДДЪРЖАНЕ НА КАПИТАЛА</b>	<b>102-110</b>
<b>Концепции за капитал</b>	<b>102-103</b>
<b>Концепции за поддържане на капитала и определяне на стойността на печалбата</b>	<b>104-110</b>
<b>Предговор</b>	

Финансови отчети се изготвят и представят за външни потребители от много предприятия по света. Макар тези финансови отчети да изглеждат сходни в различните страни, съществуват различия, които вероятно са причинени от редица социални, икономически и правни обстоятелства, както и от това, че различните страни имат предвид потребностите на различни потребители на финансовите отчети, когато определят националните изисквания.

Тези различни обстоятелства са довели до използването на редица дефиниции на елементите на финансовите отчети като например актив, пасив, собствен капитал, приходи и разходи. Те са довели също и до използването на различни критерии за признаването на статии във финансовите отчети и до предпочитания за различни бази за оценяване. Повлияни са също и обхватът на финансовите отчети и извършването в тях оповестяване.

Комитетът по Международни счетоводни стандарти (КМСС) е ангажиран с намаляването на тези различия, като се стреми към хармонизиране на регламентите, стандартите и процедурите за счетоводно отчитане, свързани с изготвянето и представянето на финансовите отчети. Комитетът смята, че по-нататъшното хармонизиране може да бъде постигнато най-успешно чрез насочване на вниманието към финансови отчети, съставени за целите на предоставяне на информация, която е полезна при вземането на стопански решения.

Съветът на КМСС счита, че финансови отчети, съставени с такава цел, отговарят на потребностите на повечето потребители. Това е така, защото почти всички потребители вземат стопански решения например, за да:

- (а) решат кога да купят, държат или продадат инвестиция в собствения капитал;
- (б) преценят стопанствеността или отговорността на ръководството;
- (в) преценят способността на предприятието да плаща или предоставя други допълнителни възнаграждения на наетите лица;
- (г) преценят сигурността на сумите, заети на предприятието;
- (д) определят политиката на данъчно облагане;
- (е) определят печалбата и дивидентите, подлежащи на разпределение;
- (ж) изготвят и използват статистически данни за националния доход; или
- (з) регулират дейностите на предприятията.

Съветът признава обаче, че правителствата могат да определят различни или допълнителни изисквания за целите на държавата. Тези изисквания обаче не трябва да влияят на финансовите отчети, публикувани в полза на други потребители, освен ако отговарят също и на потребностите на тези други потребители. Финансовите отчети най-често се изготвят в съответствие със счетоводен модел, основан на възстановимата историческа стойност и концепцията за номинално финансово поддържане на капитала. Други модели и концепции може да са по-подходящи за постигането на тази цел за предоставяне на информация, която е полезна за вземането на стопански решения, макар че понастоящем няма постигнат консенсус за промяна. Настоящите Общи положения са разработени така, че да бъдат приложими за широк кръг от счетоводни модели и концепции за капитала и поддържане на капитала.

## **Въведение**

### **Цел и статут**

- 1 Настоящите *Общи положения* представят концепциите, които стоят в основата на изготвянето и представянето на финансови отчети за външни потребители. Целта на *Общите положения* е да:
  - (а) подпомагат Съвета на КМСС в разработването на бъдещи Международни счетоводни стандарти и при прегледа на съществуващите Международни счетоводни стандарти;

- (б) подпомагат Съвета на КМСС за утвърждаване на хармонизирането на регламентите, стандартите и процедурите за счетоводно отчитане, свързани с представянето на финансовите отчети чрез предоставяне на база за намаляване алтернативите за счетоводно третиране, разрешени в Международните счетоводни стандарти;
  - (в) подпомагат националните органи, утвърждаващи стандартите, при разработването на национални стандарти;
  - (г) подпомагат съставителите на финансови отчети при прилагането на Международни счетоводни стандарти и при решаването на въпроси, които предстои да бъдат включени в предмета на Международен счетоводен стандарт;
  - (д) подпомагат одиторите при формиране на становище дали финансовите отчети са в съответствие с Международните счетоводни стандарти;
  - (е) подпомагат потребителите на финансови отчети при тълкуването на информацията, съдържаща се във финансовите отчети, съставени в съответствие с Международните счетоводни стандарти; и
  - (ж) предоставят информация на интересующите се от работата на КМСС за неговия подход при формулиране на Международните счетоводни стандарти.
- 2 Настоящите *Общи положения* не представляват международен счетоводен стандарт и следователно не определят стандарти за конкретен въпрос на оценяването или оповестяването. Нито един елемент на настоящите *Общи положения* не отменя конкретен Международен счетоводен стандарт.
- 3 Съветът на КМСС признава, че в ограничени случаи може да съществува конфликт между *Общите положения* и Международен счетоводен стандарт. В такива случаи на конфликт изискванията на Международния счетоводен стандарт са с преобладаваща сила над тези в *Общите положения*. Тъй като обаче Съветът на КМСС ще се ръководи от *Общите положения* при разработването на бъдещи стандарти и при прегледа на съществуващите стандарти, тези случаи на конфликт между *Общите положения* и Международните счетоводни стандарти ще намаляват с времето.
- 4 *Общите положения* ще бъдат преработвани периодично въз основа на опита на Съвета от работата му по тях.

### **Обхват**

- 5 *Общите положения* се занимават с:
- (а) целта на финансовите отчети;
  - (б) качествени характеристики, които определят полезността на информацията във финансовите отчети;

- (в) дефиниция, признаване и оценяване на елементите, от които се състоят финансовите отчети; и
  - (г) концепции за капитал и поддържане на капитала.
- 6 *Общите положения* се занимават с финансовите отчети с общо предназначение (наричани по-нататък „финансови отчети“), включително консолидираните финансови отчети. Такива финансови отчети се изготвят и представят най-малко веднъж годишно и са насочени към общите информационни потребности на широк кръг потребители. Някои от тези потребители може да изискват и имат властта да получават допълнителна информация към тази, съдържаща се във финансовите отчети. Много потребители обаче разчитат на финансовите отчети като основен източник на финансова информация и такива финансови отчети следователно трябва да бъдат изготвяни и представяни с оглед на техните потребности. Финансовите отчети със специално предназначение като например проспекти и изчисления, изготвени за целите на данъчното облагане, са извън обхвата на тези Общи положения. Независимо от това, *Общите положения* могат да бъдат прилагани при изготвянето на такива отчети със специално предназначение, когато техните изисквания разрешават това.
- 7 Финансовите отчети представляват част от процеса на финансово отчитане. Един пълен комплект финансови отчети обикновено съдържа баланс, отчет за доходите, отчет за промените във финансовото състояние (който може да бъде представен по редица начини, например като отчет за паричните потоци или като отчет за потока на средствата) и онези бележки и други приложения и обяснителни материали, които представляват неразделна част от финансовите отчети. Те могат да включват също допълнителни таблици и информация, които са базирани на или са извлечени от отчетите, или които се очаква да се четат заедно с отчетите. Такива таблици и допълнителна информация може да се отнасят например до финансова информация за промишлени и географски сегменти и оповестяване на ефектите от промяна на цените. Финансовите отчети обаче не включват такива части като доклади от директори, изявления на президента, обсъждания и анализи на ръководството и подобни части, които иначе може да бъдат включени във финансов или годишен доклад.
- 8 *Общите положения* се прилагат за финансовите отчети на всички търговски, индустриални и стопански отчетни единици, независимо дали в общественения или частния сектор. Отчетна единица е предприятие, за което има потребители, които разчитат на финансовите отчети като техен основен източник на финансова информация за предприятието.

**Потребители и техните информационни потребности**

9 Потребителите на финансови отчети включват настоящи и потенциални инвеститори, наети лица, заемодатели, доставчици и други търговски кредитори, клиенти, правителства и техните агенции и обществеността.

Те използват финансовите отчети за удовлетворяване на някои от своите разнообразни потребности от информация. Тези потребности включват следното:

- (а) *Инвеститори.* Предоставящите рисков капитал и техните консултанти се интересуват от присъщия риск и осигуряваната възвръщаемост на техните инвестиции. Те се нуждаят от информация, която да им помогне да определят дали трябва да купуват, задържат или продават. Собствениците на капитала също се интересуват от информация, която им дава възможност да оценят способността на предприятието да изплаща дивиденди;
- (б) *Наети лица.* Наетите лица и техните представителни групи се интересуват от информацията относно стабилността и рентабилността на своите работодатели. Те се интересуват също от информация, която им дава възможност да оценят способността на предприятието да осигурява възнаграждения, планове за пенсионни доходи и възможности за заетост;
- (в) *Заемодатели.* Заемодателите се интересуват от информация, която им дава възможност да определят дали техният кредит и лихвата към него ще бъдат плащани при настъпване на падежа;
- (г) *Доставчици и други търговски кредитори.* Доставчиците и другите търговски кредитори се интересуват от информация, която им дава възможност да определят дали дължимите им суми ще бъдат платени с настъпването на падежа. Търговските кредитори вероятно ще се интересуват от предприятието за по-кратък период от време отколкото заемодателя, освен ако са зависими от задържането на предприятието като основен клиент;
- (д) *Клиенти.* Клиентите се интересуват от информацията от продължаване действието на предприятието особено когато имат дългосрочен ангажимент с него или зависят от предприятието;
- (е) *Правителства и техните агенции.* Правителствата и техните агенции се интересуват от разпределението на ресурсите и следователно от дейностите на предприятията. Те изискват също информация, за да регулират дейностите на предприятията, да определят политиката на данъчно облагане и като база за статистиката на националния доход и други статистически данни;
- (ж) *Обществеността.* Предприятията имат ефект върху гражданите по редица начини. Предприятията например могат да допринасят значително към местната икономика по много начини, включително чрез броя на лицата, на които осигуряват заетост и тяхната подкрепа за местните доставчици. Финансовите отчети могат да подпомагат обществеността чрез предоставяне на

информация за тенденциите и последните развития в просперитета на предприятието и обхвата на неговите дейности.

- 10 Макар че финансовите отчети не могат да отговорят на информационните потребности на всеки потребител, съществуват потребности, които са общи за всички потребители. Тъй като инвеститорите са доставчици на рисков капитал за предприятията, предоставянето на финансови отчети, които отговарят на техните потребности, ще отговори също на повечето от потребностите на други потребители, които могат да бъдат удовлетворени от финансовите отчети.
- 11 Ръководството на предприятието носи главната отговорност за изготвянето и представянето на финансовите отчети на предприятието. Ръководството също се интересува от информацията, съдържаща във финансовите отчети, въпреки че има достъп до допълнителна управленска и финансова информация, която му помага да изпълнява своите отговорности по планиране, вземане на решения и контрол. Ръководството може да определя формата и съдържанието на такава допълнителна информация, за да отговаря тя на неговите собствени потребности. Отчитането на такава информация обаче е извън обхвата на настоящите *Общи положения*. Независимо от това, публикуваните финансови отчети се базират на информацията, използвана от ръководството, за финансовото състояние, представянето и промените във финансовото състояние на предприятието.

### **Цел на финансовите отчети**

- 12 Целта на финансовите отчети с общо предназначение е да предоставят информация за финансовото състояние, представянето и паричните потоци на дадено предприятие, която е необходима за широк кръг от потребители при вземането на стопански решения.
- 13 Финансовите отчети, изготвени за тази цел, отговарят на общите потребности на повечето потребители. Финансовите отчети обаче не предоставят цялата информация, от която може да се нуждаят потребителите за вземане на стопански решения, тъй като те до голяма степен отразяват финансовите ефекти от минали събития и не предоставят задължително нефинансова информация.
- 14 Финансовите отчети показват също резултата от стопанствеността или от отговорността на ръководството за поверените му ресурси. Тези потребители, които желаят да преценят стопанствеността или отговорността на ръководството, правят това, за да могат да вземат стопански решения; тези решения може да включват например дали да задържат или да продадат своята инвестиция в предприятието, или дали да преназначат или да сменят ръководството.

**Финансово състояние, резултати и промени във финансовото състояние**

- 15 Икономическите решения, вземани от потребителите на финансовите отчети, изискват оценка на способността на предприятието да генерира парични средства и парични еквиваленти и от момента и сигурността на тяхното генериране. Тази способност в крайна сметка определя например капацитета на предприятието да плаща на наетите лица и доставчици, да извършва в срок лихвените плащания, да погасява кредити и да извършва разпределения за своите собственици. Потребителите могат по-добре да оценяват тази способност за генериране на парични средства и парични еквиваленти, ако им е предоставена информация, насочена към финансовото състояние, представянето и промените във финансовото състояние на предприятието.
- 16 Финансовото състояние на предприятието се влияе от икономическите ресурси, които то контролира, от финансовата му структура, ликвидността и платежо-способността му, както и от капацитета му да се приспособява към промените в околната среда, в която функционира. Информацията за икономическите ресурси, контролирани от предприятието, и капацитета му в миналото да променя тези ресурси е полезна при прогнозиране способността на предприятието да генерира парични средства и парични еквиваленти в бъдеще. Информацията за финансовата структура е полезна при прогнозиране на бъдещите кредитни потребности и как бъдещата печалба и паричните потоци ще бъдат разпределени между тези, които имат участие в предприятието; тя е полезна също при прогнозирането доколко ще успее предприятието в по-нататъшното набиране на финанси. Информацията за ликвидността и платежоспособността е полезна при прогнозиране способността на предприятието да посреща финансовите си ангажименти с настъпването на падежа им. Ликвидността се отнася до наличието на парични средства в близко бъдеще, като се вземат предвид финансовите ангажименти през този период. Платежоспособността се отнася до наличието на парични средства през по-дълъг срок за посрещане на финансовите ангажименти с настъпването на падежа им.
- 17 Информацията за представянето на предприятието, по-конкретно за неговата рентабилност, е необходима, за да се оценяват потенциалните промени в икономическите ресурси, които то е вероятно да контролира в бъдеще. Информацията за променливостта в представянето е важна в това отношение. Информацията за представянето е полезна при прогнозиране капацитета на предприятието да генерира парични потоци от съществуващата си ресурсна база. Полезна е също при формирането на



преценки за ефективността, с която предприятието може да използва допълнителни ресурси.

- 18 Информацията относно промените във финансовото състояние на предприятието е полезна, за да се оценят неговите инвестиционни, финансови и оперативни дейности през отчетния период. Информацията за паричните потоци предоставя на потребителите база за оценка на способността на предприятието да генерира пари и парични еквиваленти, както и на потребностите на предприятието да оползотвори тези парични потоци. При изготвянето на отчет за промените във финансовото състояние средствата могат да бъдат дефинирани по много различни начини като например всички финансови ресурси, оборотен капитал, ликвидни активи или парични средства. В настоящите *Общи положения* не се прави опит да се определи конкретна дефиниция на финансови средства.
- 19 Информация за финансовото състояние се предоставя главно в баланса. Информация за представянето се предоставя главно в отчета за доходите. Информация за промените във финансовото състояние се предоставя във финансовите отчети чрез отделен отчет.
- 20 Съставните компоненти на финансовите отчети са взаимосвързани, тъй като отразяват различни аспекти на една и съща сделка или други събития. Макар че всеки отчет предоставя информация, която е различна от другите, нито един от отчетите не служи на една единствена цел и не предоставя цялата информация, необходима за конкретните потребности на потребителите. Например отчетът за доходите предоставя непълна картина на представянето, освен ако не се използва заедно с баланса и отчета за промените във финансовото състояние.

#### **Обяснителни бележки и приложения**

- 21 Финансовите отчети съдържат също обяснителни бележки, допълнителни приложения и друга информация. Например те може да съдържат допълнителна информация, която е подходяща за потребностите на потребителите относно статия в баланса и отчета за доходите. Те може да включват оповестяване за риска и несигурностите, засягащи предприятието, и всякакви ресурси и задължения, непризнати в баланса (като например минерални запаси). Информация за географските и отраслови сегменти и ефекта върху предприятието от промени на цените може също да се предостави под формата на допълваща информация.

### **Основни предположения**

#### **База на начисляване**

- 22 За да постигнат своите цели, финансовите отчети се изготвят на база счетоводния принцип на начисляването. При тази база, ефектите от сделки и

други събития се признават в момента на тяхното възникване (а не когато бъдат платени или получени паричните средства или техните еквиваленти) и се отразяват в счетоводните записи, и се отчитат във финансовите отчети за периодите, към които се отнасят. Финансовите отчети, изготвени на базата на начисляване, информират потребителите не само за минали сделки, свързани с плащането или получаването на парични средства, но също и за задължението да се плащат парични средства в бъдеще и за ресурси, които представляват парични средства, които ще бъдат получени в бъдеще. Следователно те предоставят вида информация за минали сделки и други събития, която е най-полезна за потребителите при вземането на стопански решения.

### **Действащо предприятие**

- 23 Финансовите отчети обикновено се изготвят на база на предположението, че предприятието е действащо и ще продължи да функционира в обозримо бъдеще. Следователно се приема, че предприятието няма нито намерението, нито необходимостта да ликвидира или съкрати съществено мащаба на своите дейности; ако такова намерение или необходимост е налице, финансовите отчети може да е необходимо да се изготвят на друга база и, ако това е така, използваната база се оповестява.

### **Качествени характеристики на финансовите отчети**

- 24 Качествени характеристики са атрибутите, които правят информацията, предоставена във финансови отчети, полезна за потребителите. Четирите основни качествени характеристики са разбираемост, уместност, надеждност и сравнимост.

#### **Разбираемост**

- 25 Съществено качество на информацията, предоставена във финансовите отчети, е, че тя е лесно разбираема за потребителите. За тази цел се приема, че потребителите имат приемливи познания за бизнеса и стопанските дейности и за счетоводното отчитане, както и желанието да проучат информацията с необходимата прилежност. Информацията за сложни въпроси, която би трябвало да бъде включена във финансовите отчети поради своята уместност за потребностите от вземане на стопански решения на потребителите, не трябва да се изключва само защото може да е твърде трудна за разбиране от определени потребители.

#### **Уместност**

- 26 За да бъде полезна, информацията трябва да е уместна за потребностите от вземане на стопански решения на потребителите. Информацията притежава качеството уместност, когато влияе на стопанските решения на потребителите, като им помага да оценят минали, настоящи и бъдещи събития или като потвърждава или коригира оценките за тях в миналото.

- 27 Значението на информацията за прогнозиране и потвърждаване са взаимосвързани. Например информацията за текущото равнище и структура на държаните активи има стойност за потребителите, когато се опитват да предвидят способността на предприятието да се възползва от благоприятните възможности и неговата способност да реагира при неблагоприятни обстоятелства. Същата информация играе потвърждаваща роля по отношение на предвижданията от миналото например за начина, по който предприятието би било структурирано или за резултата от планираните дейности.
- 28 Информацията за финансовото състояние и представянето в миналото често се използва като база за прогнозиране на бъдещото финансово състояние и представяне и на други въпроси, от които потребителите пряко се интересуват, като например дивиденди и плащания на заплати, колебания на цените на ценните книжа и способността на предприятието да посреща своите ангажименти с настъпването на падежа им. За да има стойност за целите на прогнозирането, информацията не е необходимо да бъде в конкретна форма на прогноза. Възможността да се правят предвиждания на базата на финансовите отчети обаче се повишава от начина, по който се представя информацията за минали сделки и събития. Например стойността на отчета за доходите за целите на прогнозиране се повишава, ако необичайни, ненормални и непостоянни статии от приходите или разходите се оповестяват отделно.

### **Същественост**

- 29 Уместността на информацията се влияе от нейния характер и същественост. В някои случаи характерът на информацията сам по себе си е достатъчен, за да определи нейната уместност. Например отчитането на нов сегмент може да повлияе на оценката на риска и благоприятните възможности, пред които е изправено предприятието независимо от съществеността на резултата, постигнат от новия сегмент през отчетен период. В други случаи и характерът, и съществеността са важни, например сумата на материалните запаси, държани във всяка една от основните категории, които са уместни за стопанската дейност.
- 30 Информацията е съществена, ако нейното пропускане или подвеждащо представяне би повлияло на стопанските решения на потребителите, взети въз основа на финансовите отчети. Съществеността зависи от размера на статията или на грешката, преценена при конкретните обстоятелства на нейното пропускане или подвеждащо представяне. И така, съществеността предоставя по-скоро един праг или крайна точка, а не основна качествена характеристика, която информацията трябва да притежава, за да бъде полезна.

**Надеждност**

- 31 За да бъде полезна, информацията трябва също да бъде надеждна. Информацията притежава качеството надеждност, когато не съдържа съществени грешки и предубеденост и потребителите могат да разчитат на нея да представя вярно това, което претендира, че представя, или което може разумно да се очаква, че представя.
- 32 Информацията може да бъде уместна, но толкова ненадеждна по своя характер или представяне, че нейното признаване може да бъде потенциално подвеждащо. Например, ако валидността и сумата на иск за щети по съдебно производство са спорни, може да бъде неуместно предприятието да признае пълния размер на иска в баланса, макар че може да е уместно да оповеси сумата и обстоятелствата на иска.

**Достоверно представяне**

- 33 За да бъде надеждна, информацията трябва да представя достоверно сделките и други събития, които претендира, че представя, или които може разумно да се очаква да представя. Така например балансът следва да представя достоверно сделките и други събития, които водят в резултат до актив, пасив и собствен капитал на предприятието към отчетната дата, които отговарят на критериите за признаване.
- 34 По-голямата част от финансовата информация е изложена на известен риск да бъде по-малко достоверно представена от това, което претендира, че представя. Това не се дължи на предубеденост, а по-скоро на вътрешно присъщи трудности или при идентифициране на сделките и други събития, които трябва да се оценяват, или в разработването и прилагането на техники на оценяване и представяне, които предават съобщения, отговарящи на тези сделки и събития. В определени случаи оценката на финансовите ефекти от дадена статия може да бъде толкова несигурна, че по принцип предприятията не биха ги признали в своите финансови отчети; например, макар че с времето повечето предприятия вътрешно генерират положителна репутация, обикновено е трудно да се идентифицира и оцени тази репутация надеждно. В други случаи обаче може да е уместно да се признаят статии и да се оповести рискът от грешка, съпътстващ тяхното признаване и оценка.

**Предимство на съдържанието пред формата**

- 35 За да представя информацията достоверно сделките и други събития, които претендира да представя, е необходимо те да бъдат отчитани счетоводно и представени в съответствие с тяхното съдържание и икономическа реалност, а не просто по тяхната правна форма. Съдържанието на сделките или други събития невинаги отговаря на това, което е видно от правната им или замислена форма. Например предприятието да продаде актив на друго лице по такъв начин, че документацията да претендира прехвърляне на собствеността на това друго лице; независимо от това обаче може да

съществуват споразумения, съгласно които предприятието да продължава да получава бъдещите стопански изгоди, произтичащи от актива. При такива обстоятелства, отчитането на продажба няма да представя достоверно сключените сделки (ако наистина е имало сделка).

### **Неутралност**

- 36 За да бъде надеждна, информацията, съдържаща се във финансовите отчети, трябва да бъде неутрална, т.е. без предубеденост. Финансовите отчети не са неутрални, ако чрез подбора или представянето на информация те влияят на вземането на решение или извършването на преценка с цел постигане на предопределен резултат или изход.

### **Предпазливост**

- 37 Съставителите на финансови отчети обаче трябва наистина да се преборят с несигурностите, които неизбежно заобикалят много събития и обстоятелства от рода на събираемост на съмнителни вземания, вероятен полезен живот на машини и оборудване и брой гаранционни рекламации, които може да възникнат. Такива несигурности се признават чрез оповестяване на техния характер и степен и чрез прилагане на предпазливост в изготвянето на финансовите отчети. Предпазливостта е включване на известна степен на скептицизъм при прилагането на преценките, необходими за приблизителните счетоводни оценки, изисквани при условия на несигурност, така че активите или приходите да не бъдат подценени. Прилагането на предпазливост обаче не позволява например създаването на скрити резерви или прекомерни провизии, преднамереното подценяване на актив или приход или преднамереното подценяване на пасив или разход, тъй като финансовите отчети няма да бъдат неутрални и следователно нямат да притежават качеството надеждност.

### **Пълнота**

- 38 За да бъде надеждна, информацията във финансовите отчети трябва да бъде пълна в рамките на съществеността и цената на придобиване. Даден пропуск може да доведе до невярна или подвеждаща информация и следователно ненадеждна и недостатъчна по отношение на нейната уместност.

### **Сравнимост**

- 39 Потребителите трябва да могат да сравняват финансовите отчети на предприятието във времето, за да могат да идентифицират тенденциите в неговото финансово състояние и представяне. Потребителите трябва също да могат да сравняват финансовите отчети на различни предприятия, за да могат да оценят тяхното относително финансово състояние, представяне и промени във финансовото състояние. Следователно оценяването и представянето на финансовия ефект от подобни сделки и други събития

- трябва да се извършва по последователен начин в цялото предприятие и през цялото време за това предприятие, както и по последователен начин за различни предприятия.
- 40 Важна последица от качествената характеристика сравнимост е, че потребителите са информирани за счетоводната политика, прилагана при изготвянето на финансовите отчети, всякакви промени в тази политика и ефектите от тези промени. Потребителите трябва да могат да идентифицират различията между счетоводните политики за подобни сделки и други събития, използвани от едно и също предприятие от един период към друг и от различни предприятия. Съответствието с Международните счетоводни стандарти, включително оповестяването на счетоводната политика, прилагана от предприятието, помага за постигането на сравнимост.
- 41 Необходимостта от сравнимост не трябва да се бърка просто с уеднаквяване и не трябва да се допуска да става пречка пред въвеждането на подобрени стандарти за счетоводно отчитане. Не е подходящо предприятието да продължава да отчита по същия начин сделка или друго събитие, ако приетата политика не отговаря на качествените характеристики уместност и надеждност. Също така не е подходящо предприятието да остави счетоводната си политика непроменена, когато съществуват по-уместни и надеждни алтернативи.
- 42 Тъй като потребителите желаят да сравняват финансовото състояние, финансовите резултати и промените във финансовото състояние на предприятието във времето, важно е финансовите отчети да показват съответстваща информация за предходните периоди.

## **Ограничения на уместната и надеждна информация**

### **Навременност**

- 43 Ако има излишно забавяне в отчитането на информацията, тя може да изгуби своята уместност. Ръководството трябва да балансира относителните ползи от навременното отчитане и осигуряването на надеждна информация. За да се осигурява навременна информация, често може да е необходимо отчитане преди да са известни всички аспекти на сделка или друго събитие, като по този начин се влошава надеждността. И обратно, ако отчитането се забави, докато станат известни всички аспекти, информацията може да е много надеждна, но от малка полза за потребителите, които междувременно е трябвало да вземат решения. При постигането на баланс между уместност и надеждност, основното съображение е как най-добре да се удовлетворят потребностите на потребителите за вземане на стопански решения.

### **Баланс между полза и разход**

44      Балансът между ползата и разхода е по-скоро сериозно ограничение, отколкото качествена характеристика. Ползите, извлечени от информацията, трябва да надвишават разходите за нейното осигуряване. Оценката на ползите и разходите обаче по своята същност е процес на субективна преценка. Освен това, разходите не се поемат непременно от онези потребители, които се радват на ползите. Ползите може да стигнат също и до потребители, различни от тези, за които е изготвена информацията; например предоставянето на допълнителна информация на заемодателите може да намали разходите по заеми на дадено предприятие. Поради тези причини е трудно да се прилага тестът ползи/разходи във всеки конкретен случай. Независимо от това органите, утвърждаващи стандартите, както и съставителите и потребителите на финансови отчети, трябва да имат предвид това ограничение.

#### **Баланс между качествените характеристики**

45      В практиката често е необходимо балансиране или компромис между качествените характеристики. По принцип целта е да се постигне баланс между характеристиките, за да се изпълни целта на финансовите отчети. Относителната важност на характеристиките в различни случаи е въпрос на професионална преценка.

#### **Вярна и честна картина/честно представяне**

46      Финансовите отчети често се описват като показващи вярна и честна картина или като честно представящи финансовото състояние, представянето и промените във финансовото състояние на предприятието. Макар настоящите *Общи положения* да не се занимават пряко с тези понятия, прилагането на основните качествени характеристики и подходящи стандарти на счетоводно отчитане обикновено водят до финансови отчети, които предават това, което най-общо се счита за вярна и честна картина или честно представяне на тази информация.

#### **Елементи на финансовите отчети**

47      Финансовите отчети представят финансовите ефекти от сделки и други събития, като ги групират в широки категории съгласно техните икономически характеристики. Тези широки категории се наричат елементи на финансовите отчети. Елементите, пряко свързани с оценяване на финансовото състояние в баланса, са активи, пасиви и собствен капитал. Елементите, пряко свързани с оценяването на представянето в отчета за доходите, са приходи и разходи. Отчетът за промените във финансовото състояние обикновено отразява елементите на отчета за доходите и промените в елементите на баланса; настоящите *Общи положения* не идентифицират елементи, които са уникални за този отчет.

48      Представянето на тези елементи в баланса и отчета за доходите включва процес на подгрупиране. Например активите и пасивите могат да бъдат

класифицирани по техния характер или функция в стопанската дейност на предприятието, за да се представи информацията по най-полезен начин на потребителите за целите на вземане на стопански решения.

### **Финансово състояние**

- 49 Елементите, пряко свързани с оценяването на финансовото състояние, са активи, пасиви и собствен капитал. Те са дефинирани, както следва:
- (а) актив е ресурс, контролиран от предприятието в резултат от минало събитие и от който се очаква бъдеща стопанска изгода за предприятието;
  - (б) пасив е сегашно задължение на предприятието, произтичащо от минали събития, уреждането на което се очаква да породи необходимост от изходящ поток от ресурси на предприятието, съдържащ икономически ползи;
  - (в) собствен капитал е остатъчният дял в активите на предприятието след приспадане на всички негови пасиви.
- 50 Дефинициите на актив и пасив идентифицират техните същностни характеристики, но не правят опит да определят критериите, на които трябва да отговарят, преди да бъдат признати в баланса. Така дефинициите обхващат статии, които не са признати като актив или пасив в баланса, защото не отговарят на критериите за признаване, разгледани в параграфи 82 до 98. По-конкретно, очакването, че бъдеща стопанска изгода ще потече от или към предприятието, трябва да бъде достатъчно сигурно, за да отговори на критерия за вероятност в параграф 83, преди актив или пасив да бъде признат.
- 51 При оценката дали дадена статия отговаря на дефиницията на актив, пасив или собствен капитал, трябва да се обърне внимание на стоящите в основата и съдържание и икономическа реалност, а не само правната и форма. Така например в случая на финансов лизинг, съдържанието и икономическата реалност са, че лизингополучателят получава икономическите изгоди от използването на лизингования актив през по-голямата част от неговия полезен живот в отговор на поемането на задължение да плаща за това право сума, приблизително равняваща се на справедливата стойност на актив и съответния финансов разход. Следователно финансовият лизинг поражда статия, която отговаря на дефиницията на актив и пасив и се признава като такава в баланса на лизингополучателя.
- 52 Баланс, изготвен в съответствие с настоящите Международни счетоводни стандарти, може да включва статия, която не отговаря на дефинициите на актив или пасив и не е показана като част от собствения капитал. Дефинициите, дадени в параграф 49, обаче ще бъдат в основата на бъдещо преразглеждане на съществуващите Международни счетоводни стандарти и разработването на допълнителни стандарти.



**Активи**

- 53 Бъдещата стопанска изгода, въплътена в актив, е потенциалът за принос, пряко или косвено, към потока от парични средства и парични еквиваленти към предприятието. Този потенциал може да е производствен и да представлява част от оперативната дейност на предприятието. Той може също да приеме формата на конвертируемост в парични средства или парични еквиваленти или способност за намаляване на изходящ паричен поток например, когато алтернативен производствен процес намали разходите за производство.
- 54 Предприятието обикновено използва своите активи, за да да произвежда стоки или услуги, които са в състояние да задоволят желанията или потребностите на клиентите; тъй като тези стоки или услуги могат да удовлетворят тези желания или потребности, клиентите са готови да платят за тях и така допринасят към паричния поток на предприятието. Самите парични средства предоставят полза на предприятието, поради техния контрол над други ресурси.
- 55 Бъдещата стопанска изгода, въплътена в актива, може да се получи от предприятието по редица начини. Например активът може:
- (а) да бъде използван самостоятелно или в комбинация с други активи в производството на стоки или услуги, които се продават от предприятието;
  - (б) да бъде разменен за други активи;
  - (в) да бъде използван за уреждане на задължение; или
  - (г) да бъде разпределен сред собствениците на предприятието.
- 56 Много активи, например имоти, машини и съоръжения, имат физическа форма. Физическата форма обаче не е от съществено значение за съществуването на актив; ето защо патентите и авторските права например са активи, ако бъдещата стопанска изгода от тях се очаква да се получи от предприятието и ако те се контролират от предприятието.
- 57 Много активи, например вземания и имоти, са свързани с юридически права, включително правото на собственост. При определяне съществуването на актив, правото на собственост не е от съществено значение; така например имот, държан по лизинг, е актив, ако предприятието контролира ползите, които се очаква да се получат от имота. Макар капацитетът на предприятието да контролира ползите да е обикновено резултат от юридически права, дадена статия все пак може да отговаря на дефиницията на актив дори когато няма юридически контрол. Например ноу-хау, получено от развойна дейност, може да отговаря на дефиницията на актив, когато пазейки това ноу-хау в тайна, предприятието контролира ползите, които се очаква да се получат от него.

- 58 Активите на предприятието са резултат от минали сделки или други минали събития. Предприятията обикновено получават активи, като ги купуват или произвеждат, но други сделки или събития може да генерират активи; примерите включват имоти, получени в предприятието от правителството като част от програма за насърчаване на икономическия растеж в даден район и откриването на минерални залежи. Сделки или събития, които се очаква да настъпят в бъдеще, сами по себе си не поражда актив; например намерението за купуване на материални запаси само по себе си не отговаря на дефиницията на актив.
- 59 Съществува тясна връзка между извършването на разход и генерирането на актив, но те не съвпадат задължително. Следователно, когато предприятието извършва разходи, това може да даде доказателства, че се търси бъдеща стопанска изгода, но не представлява заключително доказателство, че е получена статия, отговаряща на дефиницията на актив. По аналогичен начин липсата на свързан разход не пречи дадена статия да удовлетворява дефиницията на актив и така да стане годна за признаване в баланса; например статия, която е дарена на предприятието, може да удовлетворява дефиницията на актив.

### **Пасиви**

- 60 Съществена характеристика на пасива е, че предприятието има съществуващо задължение. Задължението е ангажимент или потребност да се постъпи или действа по определен начин. Задължението може да бъде юридически упражняемо право като последица от обвързващ договор или законово изискване. Такъв е обикновено случаят например с дължима сума за получени стоки и услуги. Задължение възниква обаче също в нормалния ход на стопанската практика от обичаи и от желанието да се поддържат добри бизнес отношения и да се действа по справедлив начин. Ако например предприятие реши като част от своята политика да коригира дефекти в своите продукти дори когато те се появят след изтичане на гаранционния период, сумите, които се очаква да бъдат разходвани по отношение на вече продадените стоки, са пасив.
- 61 Трябва да се прави разграничение между съществуващо задължение и бъдещ ангажимент. Решение от страна на ръководството на предприятието да придобие актив в бъдеще само по себе си не поражда съществуващо задължение. Задължение обикновено възниква само когато активът бъде доставен или предприятието сключи необратимо споразумение за придобиване на актив. В последния случай необратимият характер на споразумението означава, че икономическите последици от неспазването на задължението, например поради наличието на значителна санкция, оставя много малко или никаква възможност за преценка на предприятието да избегне изходящия поток на ресурси към друга страна.

62 Уреждането на съществуващо задължение обикновено включва отдаването от страна на предприятието на ресурси, съдържащи икономически ползи, за да удовлетвори претенция на другата страна. Уреждането на съществуващо задължение може да се извърши по редица начини, например чрез:

- (а) плащане на парични средства;
- (б) прехвърляне на друг актив;
- (в) предоставяне на услуги;
- (г) замяна на това задължение с друго задължение; или
- (д) превръщане на задължението в собствен капитал. Задължение може също да бъде погасено и по други начини, като например отказ или форфетиране на права на кредитори.

63 Пасивите се явяват в резултат от минали сделки или други минали събития. Така например придобиването на стоки и използването на услуги поражда търговски задължения (освен ако не са платени в аванс или при доставката) и получаването на банков кредит води до задължение за погасяване на кредита. Предприятието може също да признае бъдещи отстъпки на база годишните покупки от клиенти като пасив; в този случай продажбата на стоки в миналото е сделката, която поражда пасива.

64 Някои пасиви могат да бъдат оценени само чрез прилагане в значителна степен на приблизителна оценка. Някои предприятия описват тези пасиви като провизии. В някои страни такава провизия не се счита за пасив, тъй като понятието за пасив е дефинирано твърде тясно и обхваща само суми, които могат да бъдат установени без необходимостта да се използват приблизителни счетоводни оценки. Дефиницията на пасив в параграф 49 следва по-широк подход. Така например, когато провизията включва съществуващо задължение и отговаря на останалата част от дефиницията, тя е пасив дори когато сумата трябва да бъде приблизително оценена. Примерите включват провизия за плащания, които трябва да бъдат извършени по съществуващи гаранции или провизии за покриване на пенсионни задължения.

### **Собствен капитал**

65 Макар собственият капитал да е дефиниран в параграф 49 като остатъчна сума, той може да бъде класифицирани в отделни категории в баланса. Например в корпоративно предприятие сумите, внесени от акционерите, неразпределената печалба, резервите, представляващи разпределения на неразпределената печалба, и резервите, представляващи корекция за поддържане на капитала, може да бъдат показани отделно. Такова групиране може да е уместно за потребностите за вземане на решения от потребителите на финансови отчети, когато те показват юридически или други ограничения на способността на предприятието да разпределя или по друг начин да

използва своя собствен капитал. Те може да отразяват също факта, че страните с участие в собствеността в предприятието имат различни права по отношение на получаването на дивиденди или изплащането на вноски в собствения капитал.

- 66 Създаването на резерви понякога се изисква по устав или закон, за да осигури на предприятието и неговите кредитори допълнителна мярка за защита от ефектите на загубите. Могат да се установяват и други резерви, ако националното данъчно законодателство предоставя освобождавания от или намаления на данъчните задължения, когато се прави прехвърляне към такива резерви. Наличието и размерът на такива закони, уставни и данъчни резерви е информация, която може да е уместна с оглед на потребностите за вземане на решения от потребителите. Прехвърлянето на такива резерви представлява по-скоро разпределение на неразпределената печалба, отколкото разходи.
- 67 Сумата, по която собственият капитал е показан в баланса, зависи от оценката на активите и пасивите. Обикновено агрегираната сума на собствения капитал само по случайно съвпадение може да отговаря на агрегираната пазарна стойност на акциите на предприятието или на сумата, която би могла да бъде събрана при продажбата или на нетните активи, ако предприятието се продаде на части, или на предприятието като цяло на база действащо предприятие.
- 68 Търговски, промишлени и стопански дейности често се предприемат чрез предприятия от рода на едноличен търговец, събирателно дружество и тръст, както и различни видове държавни стопански предприятия. Законната и подзаконова нормативна база за тези предприятия често се различава от тази за корпоративните отчетни единици. Например може да няма никакви или много малко ограничения за разпределението към собствениците или други бенефициенти на суми, включени в собствения капитал. Независимо от това, дефиницията на собствен капитал и другите аспекти на настоящите Общи положения, които се занимават със собствения капитал, са подходящи за такива отчетни единици.

### **Представяне**

- 69 Печалбата често се използва като оценка на представянето или като база за друго оценяване, като възвръщаемост на инвестицията или доходи на акция. Елементите, пряко свързани с оценяването на печалбата, са приходите и разходите. Признаването и оценяването на приходите и разходите, и оттук - на печалбата, зависи отчасти от концепциите за капитала и поддържането на капитала, използвани от предприятието при изготвянето на финансовите отчети. Тези концепции са разгледани в параграфи 102 до 110.
- 70 Елементите на приходите и разходите се определят както следва:

- (а) приход е увеличението на икономическите изгоди през счетоводния период под формата на входящи потоци или увеличение на актив, или намаление на пасив, които водят до увеличение на собствения капитал, различно от това, свързано с вноски от участниците в собствения капитал;
- (б) разход е намалението на икономическите изгоди през счетоводния период под формата на изходящи потоци или намаление на актива, или увеличение на пасива, което води до намаление на собствения капитал, различно от това, свързано с разпределения към участниците в собствения капитал.

71 Дефинициите на приходи и разходи идентифицират техните основни характеристики, но не правят опит да определят критериите, на които трябва да отговарят, преди да бъдат признати в отчета за доходите. Критериите за признаване на приходите и разходите са разгледани в параграфи 82 до 98.

72 Приходите и разходите могат да бъдат представени в отчета за доходите по редица начини, така че да осигурят информация, която е уместна за вземане на стопански решения. Например нормална практика е да се прави разграничение между онези статии на приходи и разходи, които възникват в хода на обичайната дейност на предприятието и тези, които не са свързани с нея. Това разграничение се прави на базата на това, че източникът на статията има значение при оценяване способността на предприятието да генерира парични средства и парични еквиваленти в бъдеще; например случайни дейности от рода на освобождаване от дългосрочна инвестиция е малко вероятно да се повтарят регулярно. Когато се прави разлика между статиите по този начин, трябва да се отчете характера на предприятието и неговите дейности. Статии, които възникват в хода на обичайните дейности на едно предприятие, може да са необичайни по отношение на друго предприятие.

73 Разграничението между статиите на приходите и разходите и комбинирането им по различни начини позволява също да се дадат оценки на представянето на предприятието. Те могат да имат различна степен на обхватност. Отчетът за доходите например може да покаже брутен марж, печалба или загуба от обичайни дейности преди данъчно облагане, печалба или загуба от обичайни дейности след данъчно облагане и печалба или загуба.

### **Доход**

74 Дефиницията на доход обхваща и приход, и печалби. Приходът възниква в хода на обичайната дейност на предприятието и се означава с различни наименования като продажби, възнаграждения, лихви, дивиденди и възнаграждения за права.

- 75 Печалбите представят други статии, които отговарят на дефиницията на доход, и може да възникват или не в хода на обичайните дейности на предприятието. Печалбите представляват увеличение на икономическите изгоди и като такива не са различни по характера си от прихода. Ето защо те не се разглеждат като съставляващи отделен елемент в настоящите *Общи положения*.
- 76 Печалбите включват например тези, които възникват от освобождаването от нетекущи активи. Дефиницията на доход включва също нереализирани печалби; например тези, които възникват от преценка на продаваеми ценни книжа, и тези, които се явяват в резултат на увеличение на балансовата сума на дълготраен актив. Когато печалбите се признават в отчета за доходите, те обикновено се представят отделно, тъй като познаването им е полезно за целите на вземане на стопански решения. Печалбите често се отчитат нетно от свързаните разходи.
- 77 Различни видове активи могат да бъдат получени или увеличени от доходи; примерите включват парични средства, вземания, стоки и услуги, получени в замяна на доставени стоки и услуги. Доходът може също да е в резултат от плащане на пасив. Например предприятието може да предоставя стоки и услуги на заемодател за уреждане на задължение за погасяване на неизплатен кредит.

### **Разходи**

- 78 Дефиницията на разходи обхваща загуби, както и онези разходи, които възникват в хода на обичайните дейности на предприятието. Разходи, които възникват в хода на обичайните дейности на предприятието, включват например себестойност на продажбите, заплати и амортизация. Те обикновено приемат формата на изходящ поток или изчерпване на актива, от рода на парични средства и парични еквиваленти, материални запаси, имоти, машини и съоръжения.
- 79 Загубите представляват други статии, които отговарят на дефиницията на разходи и може да възникват или не в хода на обичайните дейности на предприятието. Загубите представляват намаления на икономическите изгоди и като такива те не са различни по характера си от другите разходи. Ето защо те не се разглеждат като отделен елемент в настоящите *Общи положения*.
- 80 Загубите включват например тези, които настъпват в резултат от бедствия като пожар или наводнение, както и такива, възникващи от освобождаването от нетекущи активи. Дефиницията на разходи включва също нереализирани загуби например тези, възникващи от ефектите на увеличение на обменния курс за чуждестранна валута по отношение на заетите средства на предприятието в тази валута. Когато загубите се признават в отчета за доходите, те обикновено се посочват отделно, тъй като познаването им е

полезно за вземането на стопански решения. Загубите често се отчитат нетно от свързаните приходи.

### **Корекция за поддържане на капитала**

- 81 Преоценката или преизчислението на актив и пасив поражда увеличения или намаления в собствения капитал. Въпреки че тези увеличения и намаления отговарят на дефиницията на приходи и разходи, те не се включват в отчета за доходите по силата на определени концепции за поддържане на капитала. Вместо това тези статии се включват в собствения капитал като корекция за поддържане на капитала или пре- оценъчен резерв. Тези концепции за поддържане на капитала са разгледани в параграфи 102 до 110 на *Общите положения*.

### **Признаване елементите на финансовите отчети**

- 82 Признаване е процесът на включване в баланса или отчета за доходите на статия, която отговаря на дефиницията на елемент и удовлетворява критериите за признаване, посочени в параграф 83. То включва изобразяването на статия с думи и чрез парична сума и включването на тази сума в общите суми на баланса или отчета за доходите. Статии, които удовлетворяват критериите за признаване, следва да се признават в баланса или отчета за доходите. Погрешното непризнаване на такива статии не се отстранява чрез оповестяване на прилаганата счетоводна политика, нито с обяснителни бележки или пояснителни материали.
- 83 Статия, която отговаря на дефиницията на елемент, следва да бъде призната, ако:
- (а) е вероятно предприятието да получи в бъдеще икономически ползи, свързани с актива; и
  - (б) статията има цена на придобиване или стойност, която може да бъде оценена надеждно.
- 84 При оценката дали дадена статия отговаря на критериите и следователно следва да се признае във финансовите отчети трябва да се обърне внимание на разсъжденията за същественост, разгледани в параграфи 29 и 30. Взаимоотношението между елементите означава, че статия, която отговаря на дефиницията и критериите за признаване за конкретен елемент, например актив, автоматично изисква признаването на друг елемент, например доход или пасив.

### **Вероятност за бъдеща стопанска изгода**

- 85 Концепцията за вероятност се използва в критериите за признаване като насочване към степента на несигурност доколко бъдеща стопанска изгода, свързана със статията, ще потече към или от предприятието. Концепцията отчита несигурността, която характеризира заобикалящата среда, в която функционира предприятието. Оценките на степента на несигурност,

свързана с потока на бъдещи стопански изгоди, се правят на базата на доказателства, съществуващи към момента на изготвяне на финансовите отчети. Например, когато е вероятно, че вземанията, дължими на предприятието, ще бъдат платени, тогава е оправдано, при отсъствие на доказателство за обратното, да се признае вземането като актив. За голям брой вземания обаче нормално се приема за вероятен известен процент на неплащане; ето защо се признава разход, представляващ намалението на икономическите изгоди. **Надеждност на оценяването**

86 Вторият критерий за признаване на статия е тя да има себестойност или стойност, която може да бъде оценена надеждно, както е посочено в параграфи 31 до 38 на *Общите положения*. В много случаи себестойността или стойността трябва да бъде приблизително оценена; използването на разумни приблизителни оценки е съществена част от изготвянето на финансовите отчети и не подкопава тяхната надеждност. Когато обаче не може да бъде направена разумна приблизителна оценка, статията не се признава в баланса или отчета за доходите. Например очакваните постъпления от съдебно дело може да отговарят на дефиницията и на актив, и на приход, както и на критерия за вероятност, за да бъдат признати; ако обаче не е възможно иск да бъде оценен надеждно, той не следва да се признава като актив или приход; наличието на иск обаче следва да се оповести в обяснителните материали и приложения.

87 Статия, която към определен момент не отговаря на критериите за признаване в параграф, 83, може да отговаря на изискванията за признаване на по-късна дата в резултат от последващи обстоятелства или събития.

88 Статия, която притежава съществените характеристики на елемент, но не отговаря на критериите за признаване, може независимо от това да изисква оповестяване в обяснителните материали или приложения. Това е уместно, когато познаването на статия се счита от съществена важност за оценката на финансовото състояние, представянето и промените във финансовото състояние на предприятието от пот-ребите- лите на финансовите отчети.

### **Признаване на актив**

89 Актив се признава в баланса, когато е вероятно, че бъдещата стопанска изгода ще се получи от предприятието и че активът има цена на придобиване или стойност, която може да бъде оценена надеждно.

90 Актив не се признава в баланса, когато е извършен разход, за който се счита невероятно, че икономическите изгоди ще се получат от предприятието извън текущия счетоводен период. Вместо това такава сделка води до признаване на разход в отчета за доходите. Този подход не означава, че намерението на ръководството при извършване на разхода не е било да генерира бъдеща стопанска изгода за предприятието или че ръководството е било подведено. Единственото значение е, че степента на сигурност, че



икономическите изгоди ще се получат от предприятието извън текущия счетоводен период, е недостатъчна за признаването на актив.

### **Признаване на пасив**

- 91 Пасив се признава в баланса, когато е вероятно, че ще има изходящ поток от ресурси, съдържащи икономически изгоди в резултат от уреждане на съществуващо задължение, и че сумата, на която ще се извърши уреждането, може да бъде оценена надеждно. На практика задължения по договор, които са еднакво пропорционално неизпълнени (например пасив за поръчани, но все още неполучени материални запаси) по принцип не се признават като пасив във финансовите отчети. Такова задължение обаче може да отговаря на дефиницията на пасив и, при условие че са спазени критериите за признаване при конкретните обстоятелства, може да отговори на изискванията за признаване. При такива обстоятелства признаването на пасив води до признаване на свързан актив или разход.

### **Признаване на доход**

- 92 Доход се признава в отчета за доходите, когато възникне увеличение на бъдещите стопански изгоди, свързано с увеличение на актив или намаление на пасив, което може да бъде оценено надеждно. Това на практика означава, че признаването на доход се извършва едновременно с признаването на увеличение на актив или намаление на пасив (например нетно увеличение на активите, възникващо от продажба на стоки или услуги, или намаление на пасив, възникващо от отказ от плащане на дълг).
- 93 Процедурите, прилагани обичайно в практиката, за признаване на доход, например изискването приходът да бъде заработен, по същество е прилагане на критериите за признаване в настоящите Общи положения. Тези процедури по принцип са насочени към ограничаване признаването като доход до онези статии, които могат да бъдат оценени надеждно и са с достатъчна степен на сигурност.

### **Признаване на разходи**

- 94 Разходи се признават в отчета за доходите, когато възникне намаление на бъдещите стопански изгоди, свързани с намаление на актив или увеличение на пасив, което може да бъде оценено надеждно. Това на практика означава, че признаването на разходи се извършва едновременно с признаването на увеличение на пасив или намаление на актив (например начисляване на дължими суми на наети лица или амортизация на оборудване).
- 95 Разходите се признават в отчета за доходите на базата на пряка връзка между извършените разходи и заработването на конкретни статии на приходите. Този процес, обикновено наричан съпоставяне на разходите и приходите, обхваща едновременното или комбинирано признаване на приходи и разходи, които се явяват в резултат пряко и съвместно от едни и същи сделки

или други събития; например различни компоненти на разходите, съставляващи себестойността на продадените стоки, се признават в същия момент като доход, получен от продажбата на стоки. Прилагането на концепцията на съпоставяне в настоящите Общи положения обаче не позволява признаване на статия в баланса, която не отговаря на дефиницията на актив или пасив.

- 96 Когато икономическите изгоди се очаква да възникват през няколко счетоводни периода и връзката им с дохода може да бъде определена само най-общо или косвено, разходите се признават в отчета за доходите на базата на процедури за систематично и рационално разпределение. Това често е необходимо при признаването на разходи, свързани с използването на актив от рода на имоти, машини и оборудване, репутация, патенти и търговски марки; в такива случаи разходът се нарича амортизация. Тези процедури на разпределение са предвидени, за да се признават разходите в счетоводния период, в който се потребяват или изтичат икономическите изгоди, свързани с тези статии.
- 97 Разход се признава незабавно в отчета за доходите, когато разходът не създава бъдеща стопанска изгода или когато и до степента, до която бъдещата стопанска изгода не отговаря на изискванията или престане да отговаря на изискванията за признаване в баланса като актив.
- 98 Разход се признава също в отчета за доходите в онези случаи, когато възниква пасив без признаване на актив, например възникването на пасив по продуктова гаранция.

### **Оценяване елементите на финансовите отчети**

- 99 Оценяването е процес на определяне на паричните суми, по които следва да се признават и отчитат елементите на финансовите отчети в баланса и отчета за доходите. Това включва избор на конкретна база на оценяване.
- 100 Във финансовите отчети се използват редица различни бази за оценяване в различна степен и в различни комбинации. Те включват следните:
- (а) *Историческа цена.* Активите се записват по платената сума в парични средства или парични еквиваленти или по справедливата стойност на направеното вложение, за да бъдат придобити към момента на тяхното придобиване. Пасивите се записват по сумата на получените постъпления в замяна на задължението или при някои обстоятелства (например данъци върху дохода) сумите в парични средства или парични еквиваленти, които се очаква да бъдат платени за погасяване на пасив в нормалния ход на стопанската дейност;
- (б) *Текуща стойност.* Активите се водят по сумата в парични средства или парични еквиваленти, която би следвало да бъде платена, ако същият или аналогичен актив се придобива текущо. Пасивите се

- водят по недисконтираната сума в парични средства или парични еквиваленти, която би била необходима за текущо уреждане на задължение;
- (в) *Реализуема стойност (стойност на уреждане)*. Активите се водят по сумата в парични средства или парични еквиваленти, която би могла да бъде получена текущо при продажба на актива при нормално отвеждане на актива. Пасивите се водят по тяхната стойност на уреждане; т.е. недисконтираните суми в парични средства или парични еквиваленти, които се очаква да бъдат платени за погасяване на пасивите в нормалния ход на стопанската дейност;
- (г) *Сегашна стойност*. Активите се водят по сегашната дисконтирана стойност на бъдещите нетни входящи парични потоци, които се очаква да генерира статията в нормалния ход на стопанската дейност. Пасивите се водят по сегашната дисконтирана стойност на бъдещите нетни изходящи парични потоци, които се очаква да бъдат необходими за уреждане на пасивите в нормалния ход на стопанската дейност.
- 101 Базата за оценяване, използвана най-често от предприятията при изготвяне на финансовите им отчети, е историческата стойност. Тя обикновено се комбинира с друга оценъчна база. Например материалните запаси обикновено се водят по по-ниската от историческата цена и нетна реализуема стойност, търгуемите ценни книжа могат да се водят по пазарна стойност и пенсионите задължения се водят по тяхната сегашна стойност. Освен това някои предприятия използват база на текуща стойност като отговор на невъзможността на счетоводния модел на историческата цена да се справи с ефектите на променящите се цени на непаричните активи.

## **Концепции за капитала и поддържане на капитала**

### **Концепции за капитала**

- 102 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.
- 103 Изборът от страна на предприятието на подходяща концепция за капитала трябва да се основава на нуждите на потребителите на неговите финансови отчети. Ето защо финансовата концепция за капитала би следвало да се

приеме, ако потребителите на финансовите отчети се интересуват предимно от поддържането на номиналния инвестиран капитал или покупателната способност на инвестирания капитал. Ако обаче основната загриженост на потребителите е оперативната способност на предприятието, трябва да се използва физическата концепция за капитала. Избраната концепция показва целта, която трябва да се постигне при определяне на печалбата, макар че може да има някои трудности на оценяването при приложението на тази концепция.

### **Концепции за поддържане на капитала и определяне стойността на печалбата**

- 104 Концепциите за капитала в параграф 102 пораждат следните концепции за поддържане на капитала:
- (а) *Финансово поддържане на капитала.* При тази концепция печалба се заработва само ако финансовата (или парична) сума на нетните активи в края на периода надвишава финансовата (или парична) сума на нетните активи в началото на периода, след приспадане на всякакви разпределения към и вноски от собствениците през периода. Финансовото поддържане на капитала може да бъде оценено или в номинални парични единици, или в единици постоянна покупателна способност. (б) *Физическо поддържане на капитала.* При тази концепция печалбата е заработена само ако физическият производствен капацитет (или оперативна способност) на предприятието (или ресурсите, или средствата, необходими за постигането на този капацитет) в края на периода надвишават физическия производствен капацитет в началото на периода, след приспадане на всякакви разпределения към и вноски от собствениците през периода.
- 105 Концепцията за поддържане на капитала се занимава с въпроса как предприятието определя капитала, който се стреми да поддържа. Тя предоставя връзката между концепциите за капитала и концепциите за печалбата, тъй като дава отправна точка спрямо която да се оценява печалбата; тя е предпоставка за разграничаване на доходността на капитала на предприятието и възвръщаемостта на капитала му; само входящите потоци на активи, в превишение на сумите, необходими за поддържане на капитала, могат да се считат за печалба и следователно за доход от капитал. Отгук печалбата е остатъчната сума, която остава след приспадане на разходите (включително корекция за поддържане на капитала, където е подходящо) от приходите. Ако разходите надвишават приходите, остатъчната сума е загуба.
- 106 Физическата концепция за поддържане на капитала изисква възприемането на текущата стойност като база за оценяване. Финансовата концепция за

- поддържане на капитала обаче не изисква използването на конкретна база на оценяване. Изборът на база при тази концепция зависи от вида на финансовия капитал, който предприятието се стреми да поддържа.
- 107 Основната разлика между двете концепции за поддържане на капитала е в третирането на ефектите от промените в цените на активите и пасивите на предприятието. Най-общо, предприятието е поддържало своя капитал, ако в края на периода има толкова капитал, колкото е имало и в началото на периода. Всяка сума над тази, която е била необходима за поддържане на капитала в началото на периода, е печалба.
- 108 При концепцията за финансово поддържане на капитала, където капиталът се определя чрез номинални парични единици, печалбата представлява увеличение на номиналния паричен капитал през периода. Така увеличенията в цените на активите, държани през периода, както е прието да се наричат печалби от държане, концептуално са печалба. Те обаче може да не се признават като такива до освобождаването от активите в обменна сделка. Когато концепцията на финансово поддържане на капитала се определя чрез единици на постоянна покупателна способност, печалбата представлява увеличение на инвестираната покупателна способност през периода. Така само тази част от увеличението на цените на активите, която надвишава увеличението на общото равнище на цените, се счита за печалба. Останалата част от увеличението се третира като корекция за поддържане на капитала и следователно като част от собствения капитал.
- 109 При концепцията за физическо поддържане на капитала, където капиталът се определя чрез физическия производствен капацитет, печалбата представлява увеличението на този капитал през периода. Всички ценови промени, засягащи активите и пасивите на предприятието, се считат за промени в оценката на физическия производствен капацитет на предприятието; следователно те се третират като корекции за поддържане на капитала, които са част от собствения капитал, а не като печалба.
- 110 Изборът на оценъчна база и концепция за поддържане на капитала определят счетоводния модел, използван при изготвянето на финансовите отчети. Различните счетоводни модели имат различна степен на уместност и надеждност и, както и в други случаи, ръководството трябва да търси баланс между уместност и надеждност. Настоящите Общи положения са приложими към редица счетоводни модели и предоставят ръководни насоки за изготвянето и представянето на финансовите отчети, изградени съгласно избрания счетоводен модел. Към настоящия момент Съветът на КМСС няма намерение да предписва конкретен модел освен при изключителни обстоятелства като например за предприятия, отчитащи се във валута на свръхинфлационна икономика. Това намерение обаче ще бъде преразгледано в светлината на развитията в световен мащаб.