



## ЕЛЕМЕНТИТЕ НА ФИНАНСОВИЯ ОТЧЕТ ПО МСФО – ХАРАКТЕРИСТИКА И ВРЪЗКИ МЕЖДУ ТЯХ В ПРОЦЕСА НА ПРИЗНАВАНЕТО ИМ

**доц. д-р Васил Божков**

Дипломиран експерт-счетоводител  
Регистриран одитор

<b>Ключови думи:</b>	<b>Резюме</b>
<p>Финансови отчети</p> <p>Икономически ресурс</p> <p>Претенция</p> <p>Променни в икономическите ресурси и претенции</p> <p>Актив</p> <p>Пасив</p> <p>Задължение</p> <p>Собствен капитал</p> <p>Приход</p> <p>Разход</p> <p>Признаване</p>	<p>Финансовите отчети, като специфична форма на финансови доклади с общо предназначение, предоставят информация за икономическите ресурси на отчитащото се предприятие, претенциите срещу предприятието и промените в тези ресурси и претенции, които отговарят на дефинициите за елементи на финансовия отчет съгласно Концептуалната рамка – м. март 2018 г. (Рамката).</p> <p>В статията се илюстрират схематично информационните връзки между позициите, разгледани в глава първа, и петте елемента на финансовия отчет – активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи, като се акцентира на промените в дефинирането им в сравнение с предишната Рамка на КР и съображенията (основанията за заключение) на Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС).</p> <p>С разглеждането на аспектите на дефинициите за актив и икономически ресурс и критериите за наличие на пасив, както и критериите за признаване на петте елемента на финансовия отчет се показва пряката връзка на концепцията за елементите на финансовия отчет с целта за финансово отчитане и другите концепции на Рамката.</p> <p>Предложена е схема на връзките на елементите на финансовия отчет в процеса на признаването им, която илюстрира свързването на елементите на отчета за финансовото състояние и отчета/отчетите за финансовите резултати.</p>

Концептуалната рамка за финансово отчитане – март 2018 г. (кратко Рамката (КР)<sup>1</sup>, определя финансовите отчети (ФО) на

<sup>1</sup> Вж. Концептуална рамка за финансово отчитане. Превод на български език на Conceptual Framework for Financial Reporting, издадена от Съвета по международни счетоводни стандарти (International Accounting Standards Board – IASB) през м. март 2018 г. (Преводът е публикуван в

предприятието като специфична форма на финансови доклади<sup>2</sup> (КР. 3.1). Те предоставят структурирана информация за икономическите ресурси на предприятието, претенциите срещу него и промените в тези ресурси и претенции, които отговарят на дефинициите за елементи на ФО:

- а) в отчета за финансовото състояние (счетоводния баланс) – чрез признаване на активи, пасиви и собствен капитал;
- б) в отчета(ите) за финансовите резултати от дейността<sup>3</sup> (ОФР) – чрез признаване на приходи и разходи;
- в) в други отчети – чрез представяне на:
  - паричните потоци;
  - вноски от притежатели на претенции към собствения капитал и разпределения към тях; и
- г) в пояснителните приложения – чрез оповестяване на информацията относно:
  - признатите активи и пасиви, собствен капитал, приходи и разходи, включително информацията относно тяхното естество и рисковете, произтичащи от тези активи и пасиви;
  - активи и пасиви, които не са били признати, включително информацията относно тяхното естество и рисковете, произтичащи от тях;
  - методите, предположенията и преценките, използвани при приблизителни оценки и оповестени суми, и промените на тази методи, предположения и преценки (вж. табл. 1).

В следващото изложение се разглеждат промените в дефинирането на елементите на ФО и връзките им в процеса на признаването, изложени в глава четвърта и пета на обновената Рамка и последствията за тяхното представяне и оповестяване .

### **Елементите на финансовия отчет – обща въпроси и дефиниции**

В главата за елементите на ФО в ревизираната Рамка липсва разяснение за термина „елемент“, каквото имаше в предишната ѝ версия от 2010 г. В глава четвърта на тази версия, включваща непроменения текст на Общата рамка от 1989 г. (Общи положения за изготвянето и

---

електронен вариант от Института на дипломираните експерт-счетоводители (ИДЕС) в България с разрешение на Фондация МСФО.)

<sup>2</sup> Тук и по-нататък в текста термините „финансови отчети“, „финансови доклади“ и „предприятие“ се отнасят съответно до финансовите отчети и финансовите доклади с общо предназначение от гледна точка на отчитащото се предприятие.

<sup>3</sup> В Рамката не се посочва дали отчетът(ите) за финансовите резултати от дейността се състои(ят) от един единствен отчет или от два отчета. Използва се терминът „отчет за печалбата или загубата“, за да направи препратка както към отделен отчет, така и към отделен раздел в рамките на един единствен отчет. По същия начин Рамката използва „общо печалба или загуба“ / „обща сума на печалба или загуба“, за да направи препратка както към общ сбор в отделен отчет, така и към междинен сбор в раздел на един единствен отчет.

Финансова информация относно отчитащото се предприятие (позиции, разгледани в гл. I на Рамката)	Финансови отчети на отчитащото се предприятие (информация за ИР и Пр и промените в ИР и Пр, които отговарят на дефинициите за елементи (гл. 3 – 7))		
	Компоненти	Елементи	Пояснения
Икономически ресурси (ИР)	Отчет за финансовото състояние (счетоводен баланс)	Активи (А)	Признати активи
Претенции срещу отчитащото се предприятие (ПР)		Пасиви (П)	Признати пасиви
		Собствен капитал (СК), в т.ч.: финансов резултат (печалба или загуба (нетен доход))	Активи минус пасиви (А-П) = собствен капитал или нетни активи
Промени в икономическите ресурси и претенции, отразяващи финансовите резултати от дейността	Отчет(и) за финансовите резултати от дейността (печалбата или загубата и другия всеобхватен доход)	Приходи (Пр)	Признати приходи и разходи Приходи минус разходи (Пр-Р) = печалба или загуба (нетен доход)
		Разходи (Р)	
Други промени в икономическите ресурси и претенции	Други отчети и пояснителни приложения	Концептуалната рамка – 2018 г., както и предишните версии не идентифицират елементи, които да са уникални за другите отчети	

Табл. 1 – Информация, предоставяна с финансовите отчети с общо предназначение

представянето на финансови отчети), **елементите се разглеждат като широки категории за представяне на финансовите ефекти от сделки и други събития, групирани според техните икономически характеристики** (вж. пар. 4.2 отг.).

Една част от елементите на ФО са пряко свързани с оценяване и представяне на финансовото състояние на предприятието (позициите за икономическите ресурси и претенциите срещу предприятието), а друга – с измерване и представяне на финансовите резултати от дейността на предприятието (позициите за промените в икономическите ресурси и претенции, отразяващи финансовите резултати).

Към първата група се отнасят елементите на отчета за финансовото състояние (счетоводния баланс) – *активи, пасиви и собствен капитал*, а към втората група – елементите на отчета(ите) за финансовите резултати от дейността – *приходи<sup>4</sup> и разходи* (вж. фиг. 1).

За другите отчети (отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци) КР – 2018 г., както и предишните версии, не се идентифицират елементи, които да са уникални за тях.

Тази информация заедно с информацията в пояснителните приложения към ФО помага на ползвателите да преценяват бъдещите парични потоци на предприятието и по-специално тяхното разположение във времето и степен на сигурност.

### **Дефиниране на елементите за оценяване на финансовото състояние<sup>5</sup>**

#### **Дефиниции за актив и икономически ресурс**

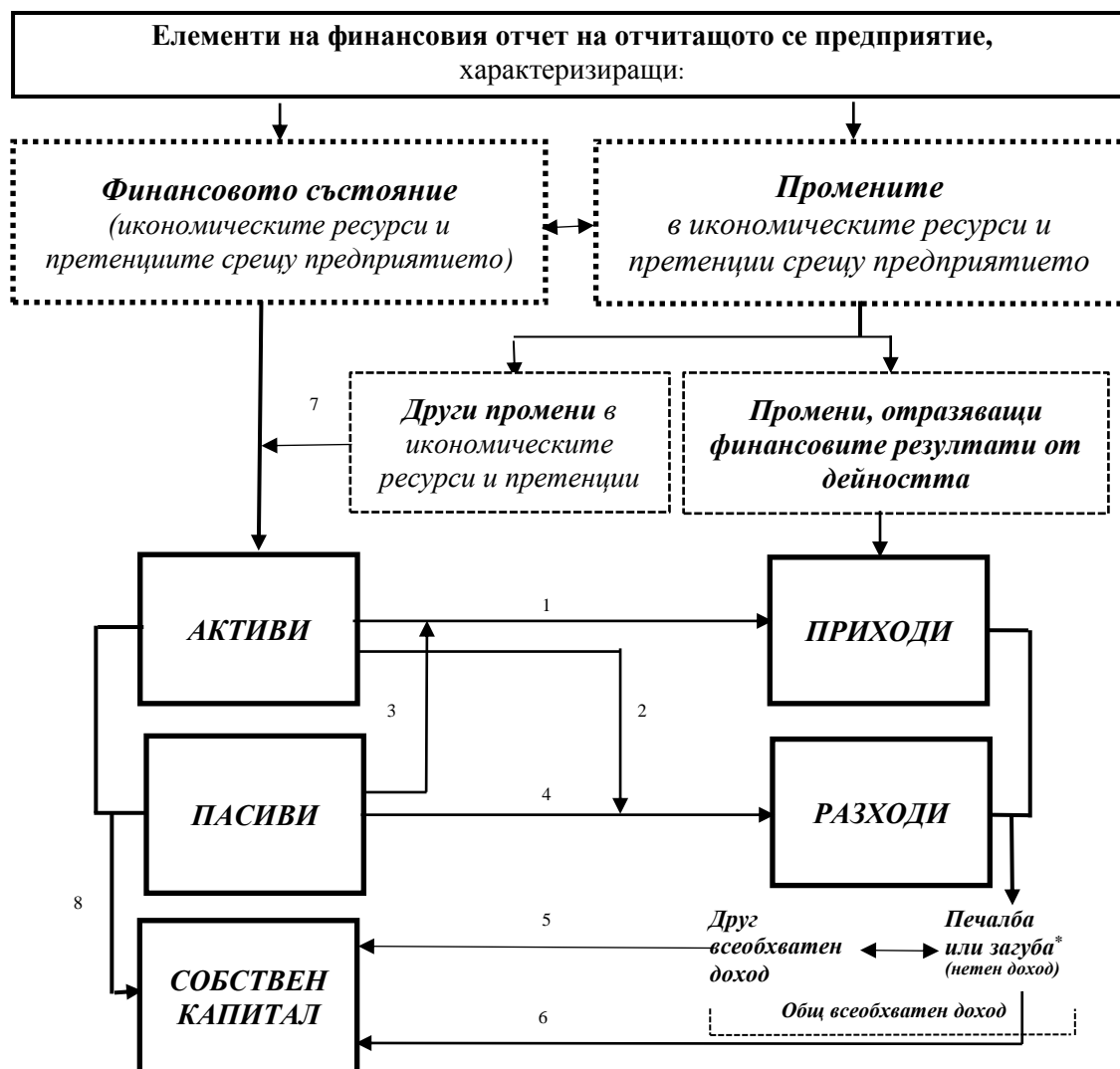
<b>Дефиниране в предишната Рамка</b>	<b>Дефиниране в новата Рамка</b>
<i>Актив</i> – ресурс, контролиран от предприятието в резултат на минали събития, от който се очаква бъдеща стопанска изгода за предприятието	<i>Актив</i> – настоящ икономически ресурс, контролиран от предприятието в резултат на минали събития (КР. 4.3.) <i>Икономическият ресурс</i> е право, което има потенциала да произведе икономически ползи (КР. 4.4.)

<sup>4</sup> В официалните български преводи на издадените версии на Рамката, вкл. ревизираната от 2018 г., този елемент (в оригинала „Income“) се превежда „приход“. В литературата се изказва мнение, че правилният превод на термина е „доход“. (Вж. Вейсел, Али. Концептуална рамка за финансова отчетност от 2018 година – анализ на основните концепции и промените. В: Годишник на ИДЕС 2018, с. 16 и следв., а така също Речник по счетоводство. Английско-Български и Българско-Английски. Съст. Н. Гърнев и Цв. Хайтова. СМ Publishing, 2004, с. 91). За да се избегне евентуално объркване по-нататък при анализа, се използват термините съгласно официалния превод.

<sup>5</sup> Понастоящем Съветът по международни счетоводни стандарти – СМСС (Съветът) се фокусира върху предприятия с нестопанска цел. От това следва, че дефиницията за актив ще продължи да се съсредоточава върху ресурсите, които имат потенциала да произведат икономически ползи, а определението за пасив – върху задълженията за прехвърляне на икономически ресурс.

Основните промени в новата дефиниция се свеждат до:

- Въвеждане на термина „икономически ресурс“, който се определя отделно като „право, което има потенциала да произведе икономически ползи“, а не бъдещи икономически ползи, които предприятието ще получи (очакваната „бъдеща стопанска изгода“<sup>6</sup>).



**Фиг. 1 – Елементи на финансовия отчет**

<sup>6</sup> В предишната версия бъдещата стопанска изгода, въплътена в актив, се определяше като ключово понятие, представляващо „потенциалът за принос, пряко или косвено, към потока от парични средства и парични еквиваленти към предприятието“ (вж. пар. 4.8 отг.).

**Пояснения към фиг. 1:**

1 и 3 – увеличаване на активите или намаляване на пасивите, което води в резултат до увеличаване на собствения капитал, различно от това, отнасящо се до вноски от притежателите на претенции към собствения капитал;

2 и 4 – намаляване на активите или увеличаване на пасивите, което води в резултат до намаляване на собствения капитал, различно от това, отнасящо се до разпределения към притежателите на претенции към собствения капитал;

Преоценката или преизчисляването на активи и пасиви също поражда увеличение или намаление на собствения капитал. Макар тези увеличения и намаления да отговарят на дефиницията за приходи и разходи, те не се включват в отчета за доходите съгласно определени концепции за поддържане на капитала. Вместо това тези позиции се включват в собствения капитал като корекции за поддържане на капитала или преоценъчен резерв (вж. КР. 8.10).

5 – приходи и разходи извън отчета за печалбата или загубата, в друг всеобхватен доход.

При разработване на стандартите Съветът може да реши в изключителни случаи, че приходите или разходите, произтичащи от промяна в текущата стойност на актив или пасив, трябва да бъдат включени в друг всеобхватен доход, когато такова включване би довело до това отчетът за печалбата или загубата (ОПЗ) да предоставя по-уместна информация или да осигурява по-достоверно представяне на финансовите резултати от дейността на предприятието за този период.

Включените приходи и разходи в друг всеобхватен доход в един период се рекласифицират в ОПЗ в бъдещ период, когато това води до представяне на по-уместна информация или да осигурява по-достоверно представяне на финансовите резултати от дейността на предприятието за този бъдещ период. Ако обаче липсва ясна база за идентифициране на периода, в който рекласифицирането би довело до този резултат, или на сумата, която следва да бъде рекласифицирана, при разработването на стандартите СМСС може да реши, че приходите и разходите, включени в друг всеобхватен доход, не трябва впоследствие да бъдат рекласифицирани (вж. КР. 7.15-7.16 и 7.19);

6 – печалбата или загубата за периода, отнасяща се към неконтролиращите участия и собствениците на предприятието майка;

7 – промени на икономическите ресурси и претенции, които не са свързани с финансовите резултати от дейността:

- вноски от притежателите на претенции към собствения капитал и разпределения към тях; и
- размяна на активи или пасиви, която не води до увеличаване или намаляване на собствения капитал;

8 – общо активи минус общо пасиви е равно на общата сума на собствения капитал (нетните активи).

Различните видове икономически ресурси оказват различно влияние върху това – как потребителите на ФО оценяват перспективите на предприятието по отношение на бъдещите парични потоци. Някои бъдещи парични потоци произтичат директно от съществуващите икономически ресурси (напр. вземанията). Други са резултат от комбинираното използване на няколко ресурса с цел производство и



продажба на продукцията или услуги на клиенти. Макар тези парични потоци да не могат да бъдат отъждествени с отделните икономически ресурси (или претенции), потребителите на ФО трябва да са информирани за естеството и сумите на ресурсите, които са на разположение да бъдат използвани в дейността на предприятието (вж. КР, 1.14).

Терминът „право“ обхваща не само правата, получени чрез договор, законодателството и подобни средства, но също така и права, получени по други начини.

- Изключва се от определението на актив очакването за „бъдеща стопанска изгода“ - не е необходимо да е сигурно и дори вероятно, че ресурсът или правото, което има потенциал, ще произведе икономически ползи. Нужно е единствено задължението да е вече съществуващо и в поне една ситуация да може да произведе за предприятието икономически ползи, надхвърлящи тези, които са на разположение на всички останали страни.

Основните аспекти на новите дефиниции за актив и икономически ресурс са представени схематично в следващата таблица: (табл. 2).

Аспекти	Подкрепящи насоки
<p><b>1. Права, които имат потенциал да произведат икономически ползи</b> (вж. КР. 4.6-4.13)</p>	<p>Правата, които имат потенциал да произведат икономически ползи, се проявяват в различни форми: (вж. пар. 4.6)</p> <p>а) права, които кореспондират със задължение на друга страна (напр.: права да бъдат получени парични средства; права да бъдат получени стоки или услуги; права да бъдат разменени икономически ресурси с друга страна при благоприятни условия<sup>7</sup>; права за извличане на полза от задължение на друга страна да прехвърли икономически ресурс, в случай че настъпи конкретно посочено бъдещо събитие);</p> <p>б) права, които не кореспондират със задължение на друга страна (напр.: права върху физически обекти (имоти, машини и съоръжения или материални запаси) или права за използване на интелектуална собственост)</p> <p>Предприятието не може да има право да получи икономически ползи от самото себе си (напр.: не са икономически ресурси на предприятието дългови инструменти или инструменти на собствения капитал, емитирани от предприятието, след което закупени обратно и държани от него съкровищни акции (изкупени собствени акции), както и дългови инструменти или</p>

<sup>7</sup> Например форуърден договор за закупуване на икономически ресурс при условия, които понастоящем са благоприятни, или опция за закупуване на икономически ресурс.

	<p>инструменти на собствения капитал, емитирани от юридически лица и държани от други юридически лица в предприятие, състоящо се от повече от едно юридическо лице)</p> <p>За да бъдат приети за активи на предприятието, правата трябва да имат не само потенциала да произведат за предприятието икономически ползи, превишаващи икономическите ползи, които са на разположение на всички други страни (вж. КР. 4.14–4.18), но и да бъдат контролирани от предприятието (вж. КР. 4.19–4.25)</p> <p>Като правило всяко от правата на предприятието представлява отделен актив. За счетоводни цели обаче свързаните права често се отчитат като една единствена единица или един единствен актив (виж КР. 4.48–4.55)</p> <p>От теоретична гледна точка икономическият ресурс е наборът от права, а не физическият обект. Независимо от това описването на набора от права като физическия обект често ще осигурява достоверно представяне на тези права по най-кратък и разбираем начин (пар.4.12)</p>
<p><b>2. Потенциал за произвеждане на икономически ползи</b> (вж. КР. 4.14–4.18)</p>	<p>Както се поясни, икономическият ресурс е настоящо право, което съдържа потенциал за произвеждане на икономически ползи, а не бъдещите икономически ползи, които това право би могло да произведе. Това право трябва да е съществуващо и в поне една ситуация да може да произведе за предприятието икономически ползи, надхвърлящи тези, които са на разположение на всички останали страни</p> <p>Според КР едно право може да бъде актив дори ако вероятността, че то ще произведе икономически ползи, е малка. Малката вероятност обаче би могла да повлияе върху решенията относно предоставяната информация и нейното представяне, вкл. решенията относно признаването и оценката на актива</p> <p>Икономически ползи за предприятието може да се произведат по един или повече от следните начини: (КР. 4.16)</p> <p>а) получаване на договорни парични потоци или друг икономически ресурс;</p> <p>б) размяна на икономически ресурси с друга страна при благоприятни условия;</p> <p>в) получаване на входящи парични потоци или избягване на изходящи парични потоци, като например:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- използване на икономическия ресурс самостоятелно или в комбинация с други икономически ресурси за произвеждане на продукция или предоставяне на</li> </ul>



	<p>услуги;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- използване на икономически ресурс за повишаване стойността на други икономически ресурси; или</li> <li>- отдаване на икономически ресурс под наем на друга страна;</li> </ul> <p>г) получаване на парични средства или други икономически ресурси чрез продажба на икономически ресурс; или</p> <p>д) погасяване на задължения чрез прехвърляне на икономическия ресурс</p>
<p><b>3. Контрол върху икономическия ресурс</b> (пар. 4.19 – 4.25)</p>	<p>Контролът е връзката на икономическия ресурс с предприятието. Оценката за неговото наличие помага за идентифициране на икономическия ресурс, отчитан счетоводно от предприятието (вж.КР. 4.19)</p> <p>Контролът върху икономическия ресурс се разглежда като настояща способност да се определя използването на икономически ресурс и да се получават икономическите ползи, които биха могли да произтекат от него (пар.4.20)</p> <p>Настоящата способност да определя използването на икономическия ресурс е правото за използване на този икономически ресурс в дейността или разрешението друга страна да използва икономическия ресурс в нейната дейност (вж. КР. 4.21)</p> <p>Контрол върху икономическия ресурс означава още, че бъдещите икономически ползи трябва да бъдат получавани или пряко, или косвено от предприятието, а не от друга страна. Ако ресурсът произвежда икономически ползи, то предприятието е страната, която пряко или косвено ще ги получи (вж. КР. 4.23)</p> <p>Изложеността на значителни колебания в размера на икономическите ползи, произведени от даден икономически ресурс, може да е индикация, че предприятието контролира този ресурс. Това обаче е само един от факторите, които трябва да бъдат взети под внимание при цялостното оценяване на това дали е налице контрол върху икономическия ресурс (КР.4.24)</p>

**Таблица 2 – Аспекти на дефинициите за актив и икономически ресурс**

**Пасиви – дефиниция и критерии за наличие**

Дефиниране в предишната Рамка	Дефиниране в новата Рамка
<p><i>Пасив</i> – 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</p>	<p><i>Пасив</i> – настоящо задължение на предприятието да прехвърли икономически ресурс в резултат на минали събития</p> <p><i>Задължение</i> е дълг или отговорност, която предприятието няма практическа способност да избегне</p>

Основните промени в дефиницията за пасив са следните:

- към основната дефиниция за пасив е добавено отделно определение на задължение, с което се въвежда критерият „без практическа способност за избягване“ (англ. „no practical ability to avoid“);
- премахва се от дефиницията на пасив очакването „да се породи необходимост от изходящ поток от ресурси, съдържащ икономически ползи“ в резултат на уреждането на задължението – със същите основания за заключения, посочени за актива.

**Критерии за наличието на пасив**

За да е налице пасив, трябва да бъдат изпълнени едновременно *три* критерия:

1. предприятието да има задължение, което да е:
2. задължение за прехвърляне на икономически ресурс; и
3. настоящо задължение в резултат на минали събития:

Посочените критерии и подкрепящите насоки за тяхното прилагане са представени схематично в следващата таблица (табл. 3):

Критерии	Насоки за прилагане
<p><b>1.Предприятието да има задължение</b> (виж пар. 4.28–4.35)</p>	<p>Наличието на задължение, определено като дълг или отговорност, която предприятието няма практическа способност да избегне, е първият критерий по отношение на пасив. То винаги е свързано с друга страна или страни (лице или друго предприятие, група хора или други субекти, или обществото като цяло), без да е необходимо да се знае самоличността на страната (или страните), към</p>

	<p>които е задължението (КР. 28 и 29)</p> <p>От задължението на една страна да прехвърли икономически ресурс следва, че друга страна (или страни) имат правото да получат този икономически ресурс. Признаването на пасив от едната страна и съответно оценяването му обаче не означава, че другата страна (или страни) трябва да признаят актив или да го оценят на същата сума. Това зависи от критериите за признаване и изискванията за оценяване съгласно приложимите стандарти, когато те са следствие от решения, имащи за цел да изберат най-уместната информация, която достоверно да представя това, което претендира да представя (КР.4.30)</p> <p>Наред със задълженията, установени по силата на договор, законодателството или с подобни средства, чието принудително изпълнение може да бъде осигурено от страната (или страните), на които се дължат, задължения могат да възникнат и от обичайната практика на предприятието, негови публикувани политики или изрични изявления, в случай че предприятието няма практическата способност да действа по начин, несъответстващ на тези практики, политики или изявления. И в двата случая става дума за задължаващо събитие, което поражда правно или конструктивно задължение, имащо за резултат липсата на реална алтернатива за уреждане на задължението (вж. определението в МСС 37 <i>Провизии, условни пасиви и условни активи</i>, пар. 10)</p> <p>Без да се използва терминът „условни пасиви”, в пар. 4.32 и 4.35 се разяснява как критерият „предприятието да има задължение“ се прилага в случаите, когато:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- дългът или отговорността на предприятието да прехвърли икономически ресурс е под условие на конкретно бъдещо действие, което самото предприятие може да предприеме, или т. нар. възможно задължение по терминологията в цит. МСС 37 (КР. 4.32); и</li> <li>- няма сигурност дали съществува задължение (КР. 4.35)</li> </ul> <p>(Вж. текста (разясненията) по-долу относно термините „условни пасиви”)</p> <p>Факторите, използвани за оценяване дали предприятието има практическата способност да избегне прехвърлянето на икономически ресурс, може да зависят от естеството на дълга или отговорността на предприятието (вж. КР. 4.34)</p>
<p><b>2. Прехвърляне на икономически ресурс</b> (вж пар. 4.36–4.41)</p>	<p>За удовлетворяване на този критерий задължението трябва да има потенциала да изиска предприятието да прехвърли икономически ресурс на друга страна (или страни). Както се поясни по-горе, не е необходимо да е сигурно или дори вероятно, че от предприятието ще се</p>

	<p>изиска да прехвърли икономическия ресурс. Достатъчно е задължението да е вече съществуващо и в поне една ситуация то би изискала предприятието да прехвърли икономически ресурс (КР. 4.37)</p> <p>Прехвърлянето на икономически ресурс може да се извърши посредством: (вж. КР. 4.39)</p> <p>а) плащане на парични средства;</p> <p>б) доставяне на стоки или предоставяне на услуги;</p> <p>в) размяна на икономически ресурси с друга страна при неблагоприятни условия;</p> <p>г) прехвърляне на други активи, в случай че настъпи конкретно посочено несигурно бъдещо събитие;</p> <p>д) емитиране на финансов инструмент, ако този финансов инструмент ще задължи предприятието да прехвърли икономически ресурс</p> <p>В КР се посочват и други начини за погасяване на задължението без прехвърляне на икономически ресурс на страната, имаща правото да получи този ресурс: (вж. КР. 4.40)</p> <p>а) договаряне на освобождаване (отказ) от това задължение;</p> <p>б) прехвърляне на задължението на трета страна; или</p> <p>в) замяна на това задължение за прехвърляне на икономически ресурс с друго задължение, като се сключва нова сделка<sup>8</sup></p> <p>В ситуациите, описани в пар. 4.40, предприятието ще има задължение да прехвърли икономическия ресурс до момента, в който то е уредило, прехвърлило или заменило това задължение</p>
<p><b>3. Настоящо задължение в резултат на минали събития</b> (вж пар. 4.42-4.47)</p>	<p>Настоящо задължение съществува в резултат на минали събития единствено ако предприятието: (вж КР. 4.43)</p> <p>а) вече е получило икономически ползи (напр. стоки или услуги) или предприело действие (напр. извършването на конкретна стопанска дейност или оперирането на конкретен пазар); и</p> <p>б) като следствие ще трябва или може да е необходимо да прехвърли икономически ресурс, който иначе не би било задължено да прехвърля</p> <p>Настоящо задължение може да съществува, дори прехвърлянето на икономическите ресурси да не може да бъде принудително наложено преди настъпването на</p>

<sup>8</sup> В предишната версия на Рамката (2010 г.) тук беше включено и превръщането на задължението в собствен капитал (дъг срещу собственост).

	<p>някакъв бъдещ момент (напр. договорно задължение за плащане на парични средства може да съществува към настоящия момент, дори договорът да не изисква плащане преди определена бъдеща дата)</p> <p>Аналогично договорно задължение на предприятието да извърши работа на определена бъдеща дата може да съществува към настоящия момент, дори контрагентът да не е в състояние да изиска предприятието да извърши тази работа преди определената бъдеща дата (вж. пар. 4.46)</p> <p>Предприятието все още няма настоящо задължение да прехвърли икономически ресурс, ако то още не е удовлетворило критериите в цит. пар. 4.43. (Например, ако предприятието е сключило договор да заплати на наето по трудово правоотношение лице (служител) възнаграждение (заплата) в замяна на услугите, предоставени от този служител, няма настоящо задължение за плащане на заплатата, докато не се получат извършваните от наетото лице услуги. До този момент договорът е със статут на подлежащ на изпълнение договор, т.е. предприятието има комбинирано право и задължение да размени бъдеща заплата срещу бъдещи услуги от наетото лице (вж. КР. 4.56–4.58)</p>
--	---

**Таблица 3 – Критерии за наличие на пасив**

**Относно термините „условни пасиви“ и „условни активи“**

Ревизираната Рамка не използва термините „условен пасив“ и „условен актив“. В цит. МСС 37 (издаден преди ревизирането (преработката) определението за „условен пасив“ обхваща три случая на задължения:

а) възможно задължение, възникнало като последствие от минали събития и чието съществуване може да се потвърди само от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не могат да бъдат напълно контролирани от предприятието;

В пар. 4.35 на ревизираната КР се разглеждат случаи, при които не е сигурно дали съществува задължение (напр. иск от друга страна за обезщетение вследствие на неправомерно деяние), като се посочва, че докато не бъде разрешена несигурността относно съществуването (напр. чрез съдебно решение), не е сигурно дали предприятието има задължение и съответно – дали е налице пасив. По-нататък в пар. 5.14 се разглежда признаването на пасив, чието съществуване е несигурно, като се пояснява, че независимо дали ще бъде признат, може да е необходимо във ФО да бъде представена информация относно несигурността, свързана с него.

б) настоящо задължение, произтичащо от минали събития, което не е било признато поради това, че:

аа) не е вероятно да се появи необходимост от изходящ поток от ресурси, съдържащи икономически ползи, за погасяване на задължението; или

бб) неговият размер (сума) не подлежи на оценяване с необходимата надеждност.

Параграфи 4.37 – 4.38 и 5.15 – 5.17 от КР анализират случаите по т. (аа) като задължения с малка вероятност от изходящи потоци на икономически ползи, посочвайки, че „най-уместната информация тук може да е информацията за мащаба на възможните изходящи потоци, момента на възникването им и факторите за тяхното възникване“, чието обичайно място е в пояснителните приложения на ФО.

Параграфи 2.19, 2.22 и 5.19 – 5.23 от КР анализират позиции по т. (бб) като случаи на задължения, които са предмет на висока степен на несигурност при оценяването, като се отбелязва, че използването на разумни приблизителни оценки е съществена част от изготвянето на финансовата информация и не подкопава полезността на информацията, ако тези оценки са ясно и точно описани и обяснени.

Както се вижда, терминът „условни пасиви“ не се използва в обновената КР, тъй като:

а) посочените позиции (задължения), включени в определението на МСС 37, не са единен клас: Случаите по т. (а) могат да бъдат пасиви след отстраняване на несигурността на съществуването, а задълженията по т. (б) са пасиви, но или могат, или не могат да бъдат признати след прилагане на критериите за признаване, описани в глава 5 *Признаване и отписване*;

б) не са допълнителен елемент от финансовите отчети – една част от задълженията са пасиви, а други не; и

в) се отнасят до случаи, които може да доведат до изтичане на икономически ползи, ако се случи някакво несигурно бъдещо събитие (задължаващо събитие). В зависимост от обстоятелствата това събитие може или би могло да не настъпи. Ако е настъпило такова събитие, позицията може да бъде задължение, което да е свързано с несигурност относно съществуването, резултатите (сумата или момента на възникване на изходящи потоци от икономически ползи, които ще произтекат от даден пасив) и оценяването или комбинация от тях, при което пасив може да бъде признат или да не бъде непризнат.

Новата Рамка не използва и термина „условни активи“, определян от цит. МСС 37, пар. 10 като възможен актив, възникващ като последствие от минали събития и чието съществуване може да се потвърди от настъпването или ненастъпването на едно или повече



несигурни бъдещи събития, които не могат да бъдат напълно контролирани от предприятието.

Параграфи 4.13 и 5.14 разглеждат случаи, в които е несигурно дали даден актив съществува, вкл. в случаите, когато тази несигурност е евентуално съчетана с малка вероятност за входящи потоци от икономически ползи, като се посочва, че признаването на актива не би предоставило уместна информация. Независимо от това може да е необходимо да бъде предоставена пояснителна информация относно несигурността, свързана с този актив.

Посочените съображения на СМСС относно неизползването на термина „условен пасив“ се отнасят и за „условни активи“.<sup>9</sup>

### **Активи и пасиви – счетоводно отчитана единица и подлежащи на изпълнение договори**

*Счетоводно отчитана единица – определение и насоки за избор*

В КР – 2018 г. е въведен терминът „счетоводно отчитана единица“ (англ. „unit of account“ (СЕ), спрямо която се прилагат критериите за признаване и концепциите за оценяване. СЕ може да включва „правото или групата права, задължението или групата задължения, или групата права и задължения“ (пар. 4.48) и се избира за съответния елемент (актив или пасив), когато се преценява как критериите за признаване и концепциите за оценяване ще бъдат приложими по отношение на този актив или пасив и на свързаните с него приходи и разходи.

Решенията относно избора на единица за счетоводно отчитане в процеса на признаване и оценка на елементите на ФО по принцип се приемат на равнище приложими счетоводни стандарти, но тук (в глава 4 на КР) се разглеждат факторите, които следва да бъдат отчитани при определяне на това каква СЕ да се използва.

В зависимост от обстоятелствата може да е целесъобразно да се избере една СЕ по отношение на признаването и различна СЕ за оценяването (например договори да бъдат признавани самостоятелно, но да се оценяват като част на портфейл от договори).

В случаите на прехвърляне на част от актив или част от пасив СЕ може да се промени към този момент, така че прехвърленият компонент и запазеният компонент да станат отделни СЕ (вж. КР. 5.26–5.33).

По отношение на представянето и оповестяването на активите, пасивите, приходите и разходите може да е необходимо те да бъдат агрегирани/обединени или разделени на компоненти.

СЕ се избира с цел да се осигури полезна информация за потребителите на ФО, което означава, че предоставяната информация

---

<sup>9</sup> Вж. по-подробно Basis for Conclusions on the Conceptual Framework for Financial Reporting (2018). Интернет: <https://www.ifrs.org>.

относно актива или пасива и на свързаните с него приходи и разходи трябва: (вж. КР. 4.51)

а) да бъде уместна (напр. третирането на група от права и задължения като една СЕ може да предостави по-уместна информация, отколкото разглеждането на всяко право или задължение като отделна СЕ); и

б) достоверно да представя същността (икономическото съдържание) на сделката или другото събитие, от което те произтичат. Следователно може да е необходимо например права и задължения, произтичащи от различни източници, да бъдат третираны като една СЕ или обратно, права и задължения, произтичащи от един и същ източник, да бъдат разделени, както и права и задължения, които не са свързани помежду си, да бъдат признати и оценени поотделно.

При избора на СЕ е важно също така да се има предвид *ограничението на полезността на финансовото отчитане, свързано с разходите*, т.е. ползите от информацията, предоставяна на потребителите на ФО посредством избора на СЕ да оправдават разходите за предоставяне и използване на тази информация. Като правило разходите, свързани с признаване и оценяване на активи, пасиви, приходи и разходи, се увеличават с намаляване размера на СЕ. Поради това права и задължения, произтичащи от един и същ източник, следва да се разделят единствено ако получаваната в резултат информация е по-полезна и ползите надвишават разходите.

В Рамката се дават насоки за решенията относно случаите, при които както права, така и задължения произтичат от един и същ източник (напр. договори, които установяват права и задължения за всяка от страните):

- ако тези права и задължения са взаимозависими и не могат да бъдат отделени, те съставляват един единствен неотделим актив или пасив и следователно образуват една СЕ. Такъв е например случаят с подлежащите на изпълнение договори (виж по-подробно по-долу);
- ако правата могат да бъдат отделени от задълженията, може да е целесъобразно правата да бъдат групирани отделно от задълженията, т.е. да се идентифицират един или повече отделни активи и пасиви.

В други случаи може да е по-целесъобразно отделими права и задължения да бъдат групирани в една СЕ, т.е. да се третират като един актив или един пасив.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> Третирането на набор от права и задължения като една единствена счетоводно отчитана единица се различава от компенсирането на права и задължения, което се определя като „групиране на актив и пасив, които са признати и оценени като отделни счетоводно отчитани единици, в една единствена нетна сума в отчета за финансовото състояние” (вж. КР.7.10).

В КР. 4.55 са изброени възможните СЕ:

- а) самостоятелно право или самостоятелно задължение;
- б) всички права, всички задължения или всички права и всички задължения, произтичащи от един и същ източник (напр. договор);
- в) подгрупа на тези права и/или задължения (напр. подгрупа от права върху обект от имоти, машини и съоръжения, по отношение на които полезният живот и моделът на амортизиране се различават от тези на останалите права върху този обект);
- г) група права и/или задължения, произтичащи от портфейл от сходни обекти;
- д) група права и/или задължения, произтичащи от портфейл от несходни обекти (напр. портфейл от активи и пасиви, от които предприятието ще се освободи в една и съща сделка); и
- е) рискова експозиция в рамките на портфейл от обекти.

*Подлежащите на изпълнение договори – комбинирано право и задължение за размяна на икономически ресурси*

Подлежащият на изпълнение договор (*executory contracts*) се определя като договор или част от договор, който не е изпълнен в еднаква степен, т.е. нито една от страните не е изпълнила своите задължения или и двете страни са изпълнили задълженията си частично до еднаква степен (КР. 4.56). С този тип договори се установява комбинирано право и задължение за размяна на икономически ресурси. Правото и задължението по договора са взаимозависими и не могат да бъдат отделени. Поради това те съставляват един единствен актив (ако условията на размяната понастоящем са благоприятни) или пасив (ако условията понастоящем са неблагоприятни).

Включването на такъв актив или пасив във ФО зависи както от критериите за признаване (КР, глава 5), така и от базата за оценяване (КР, глава 6), която е избрана по отношение на актива и пасива, вкл. евентуален тест дали договорът е обременяващ<sup>11</sup>, ако е приложимо.

Договорът престава да се третира като подлежащ на изпълнение договор до степента, в която една от страните изпълни своите задължения. Изпълнението на задължението съгласно договора е събитието, което променя правото и задължението на предприятието да размени икономически ресурс. В зависимост от това – коя от страните е изпълнила първа своите задължения, правото и задължението на предприятието да размени икономически ресурс се променя в право да получи икономически ресурс или актив (ако то първо изпълни своите задължения) или в задължение да прехвърли икономически ресурс или пасив (ако другата страна първа изпълни своите задължения).

---

<sup>11</sup> Договор, по силата на който разходите, направени за покриване на задълженията, превишават очакваните икономически ползи, произтичащи от договора (вж. цит. МСС 37.10).

С други думи, при неизпълнен напълно договор в едната страна (напр. клиента) ще има актив (дадени аванси на доставчици), а в другата страна (напр. доставчика) в същия този момент ще има еквивалентно задължение или пасив (получени аванси от клиенти).

*Отчитане същността на договорните права и договорните задължения*

В предишната КР – 2010 концепцията за предимство на съдържанието пред формата (англ. „substance over form“) не беше отделена в качеството на отделна компонента на достоверното представяне на информацията. В преразгледаната Рамка ясно е записано, че за да бъде полезна, информацията във ФО трябва не само да представя съответните явления, но да представя достоверно същността на явленията, които претендира да представя. Същността (съдържанието) на икономическото явление и неговата юридическа форма трябва да съвпадат. Ако те не съвпадат, предоставянето на информация единствено за юридическата форма не би представило достоверно икономическото явление (вж. КР. 2.12).

В главата за елементите на ФО (пар. 4.59 – 4.62) се разглеждат въпроси, свързани с изискванията за достоверно представяне на същността на условията на договора, пораждащи права и задължения за предприятието, което е страна по този договор. В някои случаи същността на договорните права и договорните задължения е видна от правната форма на договора, но в други случаи условията на договора или на група или поредица (серия) от договори изискват анализ с цел да бъде определена (идентифицирана) тяхната същност. Във връзка с това в Рамката се изисква всички условия в договора (изрично посочени или подразбиращи се<sup>12</sup>) да се вземат под внимание, освен ако не са такива, които нямат икономическо съдържание (без видим ефект върху икономическите характеристики на договора)<sup>13</sup>.

За отчитане същността на група или серия от договори, целящи постигане на общ търговски ефект, може да е необходимо произтичащите от тях права и задължения да бъдат третираны като една СЕ. Например, ако правата и задълженията в един договор просто анулират всички права и задължения в друг договор, сключен по същото време със същия контрагент, комбинираният ефект е, че двата договора не пораждаат никакви права или задължения. И обратно, ако един договор поражда два или повече набора от права и задължения, които биха могли да бъдат създадени посредством два или повече отделни договора, може да е необходимо предприятието да отчете счетоводно

<sup>12</sup> Подразбиращите се условия биха могли да включват например: задължения, наложени по закон, като задължителна гаранция, налагана на предприятията, които сключват договори за продажба на стоки на клиенти.

<sup>13</sup> Условията, които нямат икономическо съдържание, биха могли да включват, например:

(а) условия, които не обвързват нито една от страните; или

(б) права, вкл. опции, които притежателят няма да има практическа способност да упражни при никакви обстоятелства.

всеки един набор така, като че ли произтича от отделен договор, за да представи достоверно тези права и задължения (вж. КР. 4.48–4.55).

### ***Собствен капитал (претенции срещу собствения капитал)***

Собственият капитал е остатъчният дял в активите на предприятието след приспадане на всички негови пасиви (КР. 4.63).<sup>14</sup> Тази дефиниция не е променяна от 1989 г. (годината на издаване на първата Обща рамка). Всъщност това е сумата на претенциите към собствения капитал, установени по силата на договор, законодателството или с подобни средства. Те включват, до степента, в която не отговарят на дефиницията за пасив: (вж. КР. 4.64):

- а) акции от различен вид, емитирани от предприятието; и
- б) някои задължения на предприятието да емитира друга претенция към собствения капитал.

При финализирането на Рамката през 2018 г. Съветът решава да не се добавят нови концепции и насоки, които може да се наложи да се преразглеждат след изпълнението на изследователския проект „Финансови инструменти с характеристики на собствен капитал“.

Независимо от различията в законовата и регулаторна рамка за бизнес дейност дефиницията за собствен капитал в чл. 4.63 е подходяща за всички предприятия, които я осъществяват, вкл. еднолични търговци.

### ***Елементи, свързани с промените на икономическите ресурси и претенции срещу предприятието, отразяващи финансовите резултати от дейността***

Приходите и разходите са елементите на финансовия отчет, които се отнасят до финансовите резултати от дейността на предприятието. Информацията за тях се осигурява чрез отчитане на потоците, свързани с промените на активите и пасивите при осъществяване на стопанската дейност (вж. фиг. 1).

Определенията за приходи и разходи са обновени единствено за да отразят промените на дефинициите за активи и пасиви:

- а) Дефиниция на **приход**:

---

<sup>14</sup>Определението предполага остатъчен дял (нетни активи). Евентуална отрицателна разлика (отрицателни нетни активи) означава нетни пасиви. Макар и да е възможна от математически аспект, такава ситуация е абсурдна от търговско-правна гледна точка.

<b>Предишна</b>	<i>Приход (Пр)</i> – увеличението на икономическите изгоди през счетоводния период под формата на входящи потоци или увеличение на активи или намаление на пасиви, които водят до увеличение на собствения капитал, различно от това, свързано с вноски от участниците в собствения капитал
<b>Нова</b>	<i>Приход (Пр)</i> – увеличаване на активите или намаляване на пасивите, което води в резултат до увеличаване на собствения капитал, различно от такова, отнасящо се до вноски от страна на притежателите на претенции към собствения капитал

б) Дефиниция на **разход**:

<b>Предишна</b>	<i>Разход (Р)</i> – намалението на икономическите изгоди през счетоводния период под формата на изходящи потоци или изчерпване на активи, или понасяне на пасиви, които водят до намаления в собствения капитал, различни от тези, свързани с разпределения към участници в собствения капитал
<b>Нова</b>	<i>Разход (Р)</i> – намаляване на активите или увеличаване на пасивите, което води в резултат до намаляване на собствения капитал, различно от такова, отнасящо се до разпределения към притежателите на претенции към собствения капитал

Разликата между получените приходи и извършените разходи показва реализирания финансов резултат, т.е. текущата печалба или загуба ( $Пр - Р = \pm \Phi Р$ ), който е част (елемент) от собствения капитал.

Разграничението между позициите (статите) на приходите и разходите и комбинирането им по различни начини позволява да се дадат оценки за резултатите от дейността на предприятието.

След премахване на изискванията относно отчитането на т.нар. извънредни статии (извънредните приходи и извънредните разходи) и отпадане на необходимостта от дефиниране на понятието обичайна дейност от определенията за приход и разход са изключени печалбите и загубите, които често се отчитаха нетно от свързаните с тях разходи и приходи според предишната Рамка.

Въпреки че приходите и разходите се определят от гледна точка на промените в икономическите ресурси и претенции (активите и пасивите), информацията за тях е също толкова важна, колкото и информацията относно активите и пасивите.

**Процесът на признаване на елементите на финансовия отчет**

Признаването на елементите на ФО се определя като „процес по регистриране за включване в отчета за финансовото състояние или в отчета/отчетите за финансовите резултати от дейността на позиция,



която отговаря на дефиницията за един от елементите на финансовия отчет – актив, пасив, собствен капитал, приходи или разходи“ (вж. КР. 5.1).

Признаването свързва елементите, отчета за финансовото състояние и отчета/отчетите за финансовите резултати от дейността. Както се вижда от следващата схема (фиг. 2)<sup>15</sup>, признаването на една позиция (или промяна в нейната балансова стойност) изисква признаването или отписването на една или повече други позиции (или промени в балансовата стойност на една или повече други позиции).

Първоначалното признаване на активи или пасиви, произтичащи от сделки или други събития, може да доведе до едновременното признаване както на приходи, така и на свързаните с тях разходи (напр. продажбата на стоки води до признаването както на приходи (от признаването на един актив – парични средства или вземане от клиенти), така и на разходи (от отписването на друг актив – продадените стоки). Това едновременно признаване на приходи и свързаните с тях разходи се нарича съпоставяне (съпоставимост) на разходи с приходи. Изискването за такава съпоставимост обаче не представлява цел на Рамката.

В счетоводния баланс се признават единствено позиции, които отговарят на дефиницията за актив, пасив или собствен капитал. По същия начин само позиции, които отговарят на определението за приходи или разходи, се признават в отчета/отчетите за финансовите резултати от дейността.

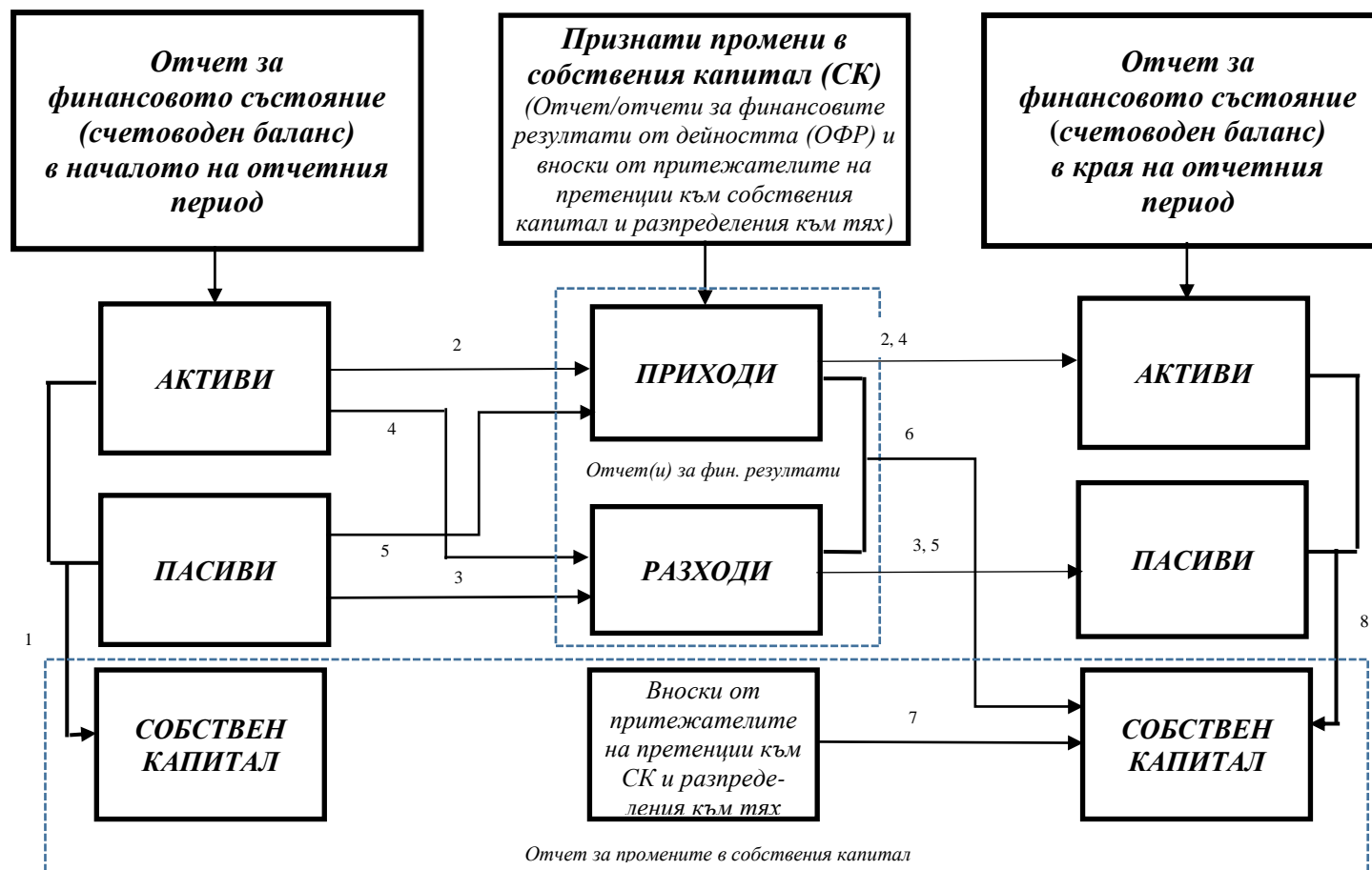
Преразгледаните **критерии за признаване** директно насочват към качествените характеристики на полезната информация (КР, глава 2). Признаването на актив или пасив и на произтичащите в резултат приходи, разходи или промени в собствения капитал е целесъобразно единствено ако предоставя на потребителите на ФО:

- а) уместна информация по отношение на актива или пасива и произтичащите в резултат приходи, разходи или промени в собствения капитал (вж. КР. 5.12–5.17); и
- б) достоверно представяне на актива или пасива и на произтичащите в резултат приходи, разходи или промени в собствения капитал (вж. КР. 5.18–5.25).

Трябва да се има предвид и ограничението на полезната информация, свързано с разходите за предоставяне и използване на тази информация, да се преценява дали ползите от информацията, предоставена на потребителите на финансови отчети посредством признаването, вероятно биха оправдали разходите за предоставяне и използване на тази информация.

---

<sup>15</sup> Схемата е изготвена на база Диаграма 5.1.: Как признаването свързва елементите на финансовия отчет (глава 5 от КР).



Фиг. 2 – Връзки на елементите на финансовите отчети в процеса на признаването им

**Пояснения към фиг. 2:**

1 – общо активи минус общо пасиви в началото на отчетния период е равно на общата сума на собствения капитал (претенциите към собствения капитал);

2 – първоначално признаване на актив или увеличение на балансовата стойност на актив и едновременно признаване на приход;

3 – първоначално признаване на пасив или увеличение на балансовата стойност на пасив и едновременно признаване на разход;

4 – отписване на актив или намаление на балансовата стойност на актив и едновременно признаване на разход;

5 – отписване на пасив или намаление на балансовата стойност на пасив и едновременно признаване на приход;

6 – приходи минус разходи, признати в отчета/отчетите за финансовите резултати;

7 – вноски от притежателите на претенции към собствения капитал минус разпределения към притежателите към собствения капитал;

8 – общо активите минус общо пасивите са равни на общата сума на собствения капитал в края на периода.

\* \* \*

Елементите на финансовия отчет – активи, пасиви, собствен капитал приходи и разходи – са свързани с позициите, разгледани в глава първа на Рамката от 2018 г. – икономически ресурси, претенции срещу предприятието, промени в тези ресурси и претенции, отразяващи финансовите резултати от дейността на предприятието.

В статията са илюстрирани чрез схема информационните връзки между тези позиции и посочените елементи, като се акцентира на промените в дефинирането им в сравнение с предишната Рамка на КР и съображенията (основанията за заключение) на СМСС.

С разглеждането на аспектите на дефинициите за актив и икономически ресурс и критериите за наличие са пасив, както и на критериите за признаването им се показва пряката връзка на концепцията за елементите на ФО с целта за финансово отчитане и другите концепции на Рамката.

Връзките на елементите на ФО в процеса на признаването им са илюстрирани със схема, изготвена на базата на диаграмата в глава 5 (Диаграма 5.1), с която по различен начин се представя как признаването свързва елементите на отчета за финансовото състояние и отчета/отчетите за финансовите резултати.

**Библиографска справка:**

1. Вейсел, Али. Концептуална рамка за финансова отчетност от 2018 година – анализ на основните концепции и промените. В: *Годишник на ИДЕС 2018*, с. 16 и следв.

2. Концептуална рамка за финансово отчитане. Превод на български език на *Conceptual Framework for Financial Reporting*, издадена от Съвета по международни счетоводни стандарти (*International Accounting Standards Board – IASB*) през м. март 2018 г. (Преводът е публикуван в електронен вариант от Института на дипломираните експерт-счетоводители (ИДЕС) в България с разрешение на Фондация МСФО).

3. Международен счетоводен стандарт 37 Провизии, условни пасиви и условни активи, приет за приложение в ЕС с Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 3 ноември 2008 година за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета (ОВ L 320, 29.11.2008 г.)

4. *Basis for Conclusions on the Conceptual Framework for Financial Reporting (2018)*. Интернет: <https://www.ifrs.org>

**ELEMENTS OF FINANCIAL STATEMENTS UNDER IFRS –  
CHARACTERISTICS AND RELATIONSHIPS BETWEEN THEM IN THE  
PROCESS OF THEIR RECOGNITION**

**Assoc. prof. Vasil Bozhkov, PhD**  
Certified Public Accountant  
Registered Auditor

<b>Key words:</b>	<b>Summary</b>
Financial statements	<i>Financial statements as a specific form of general purpose financial reports provide information about the economic resources of the reporting entity, the claims against the entity and the changes in these resources and claims which correspond to the definitions of the elements of financial statements according to the Conceptual Framework of March 2018 (the Framework).</i>
Economic resource	
Claim	<i>The article illustrates, in outline, the information relationships between the items discussed in Chapter One and the five elements of the financial statements, i.e. assets, liabilities, equity, income and expenses, highlighting the changes in their definitions as compared with the previous Framework and the considerations (bases for conclusion) of the International Accounting Standards Board (IASB).</i>
Changes in economic resources and claims	
Asset	
Liability	<i>Discussing the aspects of the definitions of an asset and an economic resource and the criteria for the existence of a liability, as well as the criteria for recognition of the five elements of the financial statements, the paper shows the direct relationship of the concept of the elements of the financial statements with the objective of financial reporting and the other concepts of the Framework.</i>
Obligation	
Equity	
Income	
Expense	
Recognition	<i>The article proposes a scheme of the relationships of the elements of the financial statements in the process of their recognition which illustrates the interconnectedness of the elements, the statement of financial position and the statement(s) of financial performance.</i>