**доц. д-р ВАСИЛ БОЖКОВ**

Дипломиран експерт-счетоводител
Регистриран одитор

Доц. д-р Васил Божков завършва Висшия финансово-стопански институт „Д. А. Ценов” – гр. Свищов, (днес Стопанска академия „Д. А. Ценов”), специалност „Счетоводна отчетност”. Работил е като счетоводител и гл. счетоводител на предприятия от реалния сектор на икономиката.

От 1969 г. е преподавател в СА „Д. А. Ценов” – гр. Свищов. През 1977 г. му е присъдена научната степен „Доктор по икономика”, а от 1980 г. е доцент към катедра „Счетоводна отчетност”. От 1993 г. е дипломиран експерт-счетоводител, а от 2002 г. – регистриран одитор. Извършва независим финансов одит в предприятия от различни отрасли на икономиката.

Осъществява научно ръководство на докторанти и рецензира представени за защита дисертационни трудове по счетоводство. Включва се в методическо подпомагане на икономическата практика. Автор е на учебници и друга учебно-помощна литература по счетоводството и одит, предназначени за обучение по счетоводство както за висши училища, така и за търговските гимназии и икономическите техникуми в страната. Научната му продукция включва и голям брой публикации в областта на счетоводната теория и практика и независимия финансов одит.

ОБЩАТА РАМКА ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ КАТО БАЗА ЗА ИЗГОТВЯНЕ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ И КРИТЕРИИ ЗА ТЕХНИЯ ОДИТ

Резюме

В студията се третираат въпроси, свързани с общата рамка за финансово отчитане в контекста на новото законодателство и в съответствие с Международните одиторски стандарти и последициите от (значението на) публикуването на новата Концептуална рамка за финансово отчитане – м. март 2018 г. По-конкретно се изследват зависимостите и съотношенията в процеса по създаване на финансова информация за отчитащото се предприятие и предоставянето ѝ на външните потребители под формата на финансови доклади (Financial reporting) и финансови отчети (financial statements).

Извършен е преглед на определенията в литературата за общата рамка за финансово отчитане и подразделянето ѝ в зависимост от различни гледни точки. Изведени са задълженията и отговорностите за нейното прилагане и се прави преход към приложимата счетоводна база, т.е. счетоводните стандарти, представляващи общата рамка за изготвяне на годишните финансови отчети съгласно глава четвърта от Закона за счетоводството. Подчертава се, че без приемлива обща рамка за финансово отчитане ръководството няма подходяща база за изготвяне на финансовия отчет, а одиторът няма подходящи критерии за одита на финансовия отчет.

Представени са изискванията на Закона за счетоводството по отношение на приложимата счетоводна база, в сила от началото на 2019 година. Разгледани са общите положения и принципи за двете приложими счетоводни бази – Националните счетоводни стандарти, приложими в България, и Международните стандарти за финансово отчитане, приети за прилагане в ЕС.

Направено е описание на Националните счетоводни стандарти (НСС) като приложима счетоводна база и анализ за съответствието ѝ с изискванията на хармонизираното европейското законодателство (Директива 2013/34/ЕС и Директива 2014/95/ЕС).

В последната част на работата се проследява развитието на процеса по разработване на концептуалните основи (концептуалната рамка) за финансовото отчитане от възникване на идеята до издаването на новата Концептуална рамка за финансово отчитане – м. март 2018 г. Представена е структурата на ревизираната Концептуална рамка и са групирани направените в нея промени: нови концепции, обновени концепциите и въведени разяснения и възстановени принципи. Поради ограничения обем на публикацията вниманието е насочено основно към изцяло новите глави на Рамката – финансови отчети и отчитащо се предприятие, оценяване на елементите на финансовите отчети и представянето и оповестяването като средство за комуникация.

Assoc. Prof. Vasil Bozhkov, PhD

Certified Public Accountant, Registered Auditor

THE FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING AS A BASIS FOR THE PREPARATION OF FINANCIAL STATEMENTS AND CRITERIA FOR AUDITING THEM

Summary

The paper discusses issues related to the framework for financial reporting in the context of the new legislation and in accordance with the International Standards on Auditing and the implications from (the importance of) publishing the new Conceptual Framework for Financial Reporting in March 2018. More specifically, the paper explores the relationships and ratios in the process of creating financial information about the reporting entity and the provision thereof to external users in the form of financial reporting and financial statements.

The paper provides an overview of the definitions in the relevant literature of a financial reporting framework and its forms depending on the different perspectives. The paper points out the obligations and responsibilities for its implementation and links them to the applicable basis of accounting, i.e. the accounting standards constituting the framework for the preparation of the annual financial statements in accordance with Chapter Four of the Accountancy Act. The paper stresses that without an acceptable financial reporting framework management would not have an appropriate basis for the preparation of the financial statements and an auditor would not have suitable criteria for auditing the financial statements.

The paper presents the requirements of the Accountancy Act with regard to the applicable basis of accounting, effective as of the beginning of 2019. The paper discusses the framework and the principles of the two applicable bases of accounting, i.e. the National Accounting Standards applicable in Bulgaria and the International Financial Reporting Standards as adopted for application in the EU.

The paper describes the National Accounting Standards (NASs) as an applicable basis of accounting and provides an analysis of its consistency with the requirements of the harmonized European legislation (Directive 2013/34/EU and Directive 2014/95/EU).

The last part of the paper deals with the process of developing the conceptual foundations (the conceptual framework) for financial reporting from launching the idea to the issuance of the new Conceptual Framework for Financial Reporting in March 2018. The paper gives an overview of the structure of the

revised Conceptual Framework and summarizes the changes made to it: new concepts, updated concepts and clarifications made, as well as reintroduced principles. Because of the limited volume of the publication, the paper focuses mainly on the completely new chapters of the Framework – financial statements and the reporting entity, measurement of the elements of the financial statements and presentation and disclosure as a means of communication.

ОБЩАТА РАМКА ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ КАТО БАЗА ЗА ИЗГОТВЯНЕ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ И КРИТЕРИИ ЗА ТЕХНИЯ ОДИТ

Преди две години бяха обнародвани промените в счетоводното законодателство (новия Закон за счетоводството (ЗСч) и преработените Национални счетоводни стандарти, в сила от 1.01.2016 г.), наложени от транспонирането на изискванията и принципите на Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 26 юни 2013 година относно годишните финансови отчети, консолидираните финансови отчети и свързаните доклади на някои видове предприятия и за изменение на Директива 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета и за отмяна на Директиви 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО на Съвета¹.

На 29 март 2018 г. Съветът по МСС/СМСС (Съветът) обнародва преработената Концептуална рамка за финансово отчитане („Рамката“), която заменя предишната ѝ версия от 2010 г.² Така близо 30 години след публикуването на първата Обща рамка (Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети (1989) е издаден нов всеобхватен документ – изложение на концепциите за Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО), отговарящ на съвременните реалности. Новата рамка влиза в сила от 1 януари 2020 г., но е разрешено по-ранното ѝ прилагане за дружества при разработване на счетоводни политики относно сделки, за които няма приложими МСФО. По този повод в доклад на Комисията на ЕС относно дейностите на Фондация МСФО през 2017 г. е записано следното: „Понастоящем тя (Рамката – В. Б.) не попада в обхвата на процедурата за одобрение, която се отнася само до стандартите и тълкуванията на МСФО. Преразгледаната Концептуална рамка допълва съществуващите стандарти и има за цел да помогне за разбирането и тълкуването на МСФО. В нея се пояснява, че предоставената информация следва да помогне на потребителите да

¹ Обн., ОВ, бр. L 182, 29.06.2013 г.

² 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 електронен вариант от Института на дипломираните експерт-счетоводители (ИДЕС) в България с разрешение на Фондация МСФО).

оценят управлението на икономическите ресурси на предприятието.³ Както се разбира, не е изключено Рамката да попадне в обхвата на процедурата за одобрение на по-късен етап.

Посочените два документа (Европейската директива и Рамката на СМСС) са основополагащи за двете приложими счетоводни бази в България. Независимо че Рамката все още не е приета за прилагане в ЕС, тя има отношение към приложимата счетоводна база МСФО, тъй като е нейна неотменима част (елемент). В този смисъл тя е предизвикателство и към ръководствата на отчитащите се предприятия, съставителите на финансови отчети и независимите одитори.

В следващото изложение се третираат въпроси, свързани с приложимата обща рамка за финансово отчитане у нас след въвеждане на хармонизираните европейски счетоводни принципи и последствията от (значението на) издаването на новата Концептуална рамка за финансово отчитане.

1. Финансово отчитане, финансови доклади и финансови отчети⁴ – зависимости и съотношения

В литературата терминът финансово отчитане нерядко се отъждествява с термините финансова отчетност, финансови доклади или финансови отчети, което е неточно и дори объркващо. Като пример в това отношение може да се посочат преводите на български език на Концептуалната рамка за финансово отчитане по МСФО. Първите две глави на тези два документа бяха финализирани като част от съвместния проект на СМСС със Съвета за финансово-счетоводни стандарти на САЩ – FASB през 2010 г., поради което в текста на тези структурни части са направени ограничени промени. Концепциите тук се отнасят до информацията от финансовото отчитане, предоставяна във финансови доклади. В българския превод на Рамката версия 2010 обаче терминът финансови доклади (*financial reporting*) в оригинала е преведен освен като финансово отчитане и като финансови отчети, а в последната рамка – м. март 2018 – като финансово отчитане и финансови доклади. И това е допуснато, при положение че още в първата рамка – цит. Общи положения (1989), е направено достатъчно ясно разграничение на тези термини: „Финансовите отчети (*financial statements*) представляват част от процеса на финансово отчитане (*financial reporting*). Един пълен комплект финансови отчети обикновено съдържа баланс, отчет за доходите, отчет за промените във финансовото състояние и онези бележки и други приложения и обяснителни материали, които представляват неразделна част от финансовите отчети. Те могат да включват също допълнителни таблици и

³Вж. Доклад на Комисията до Европейския парламент и Съвета относно дейностите на Фондацията за международните стандарти за финансово отчитане, Европейската консултативна група за финансова отчетност и Надзорния съвет за отчитане и отразяване на обществения интерес през 2017 г., т. 1.1.3. Брюксел, 19.10.2018 г. (COM(2018) 705 final).

⁴ Термините финансово отчитане, финансови доклади и финансови отчети тук по-нататък се отнасят до финансово отчитане с общо предназначение, финансови доклади с общо предназначение и финансови отчети с общо предназначение.

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“ (пар. 7). Както се разбира, финансовото отчитане е по-широкото понятие и следва да се разглежда като процес по създаване на финансова информация за отчитащото се предприятие, която се предоставя на външните потребители като финансови доклади (*Financial reporting*) и финансови отчети (*financial statements*).

С финансовите доклади се обозначава цялата съвкупност (набор) от информация, която трябва да отговори на общите информационни нужди на външните потребители. Обхватът и съдържанието на информацията, предоставяна на ползвателите, се определят от целта на финансовото отчитане в съответствие с приложимата концептуална рамка. Тази цел според цит. Концептуална рамка за финансово отчитане – м. март 2018 г. е представена схематично в следващата фиг. 1.

Финансовите отчети са специфична форма на финансови доклади. Като част от процеса на финансово отчитане в тесен смисъл те представят структурирано информацията⁵, която отговаря на дефинициите и критериите за техни елементи – активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи. Както е записано в цит. Директива 2013/34/ЕС (пар. 5 от преамбюла), годишните финансови отчети имат различни цели и не предоставят само информация за инвеститорите на капиталовите пазари, а дават представа за предходни сделки и укрепват корпоративното управление.

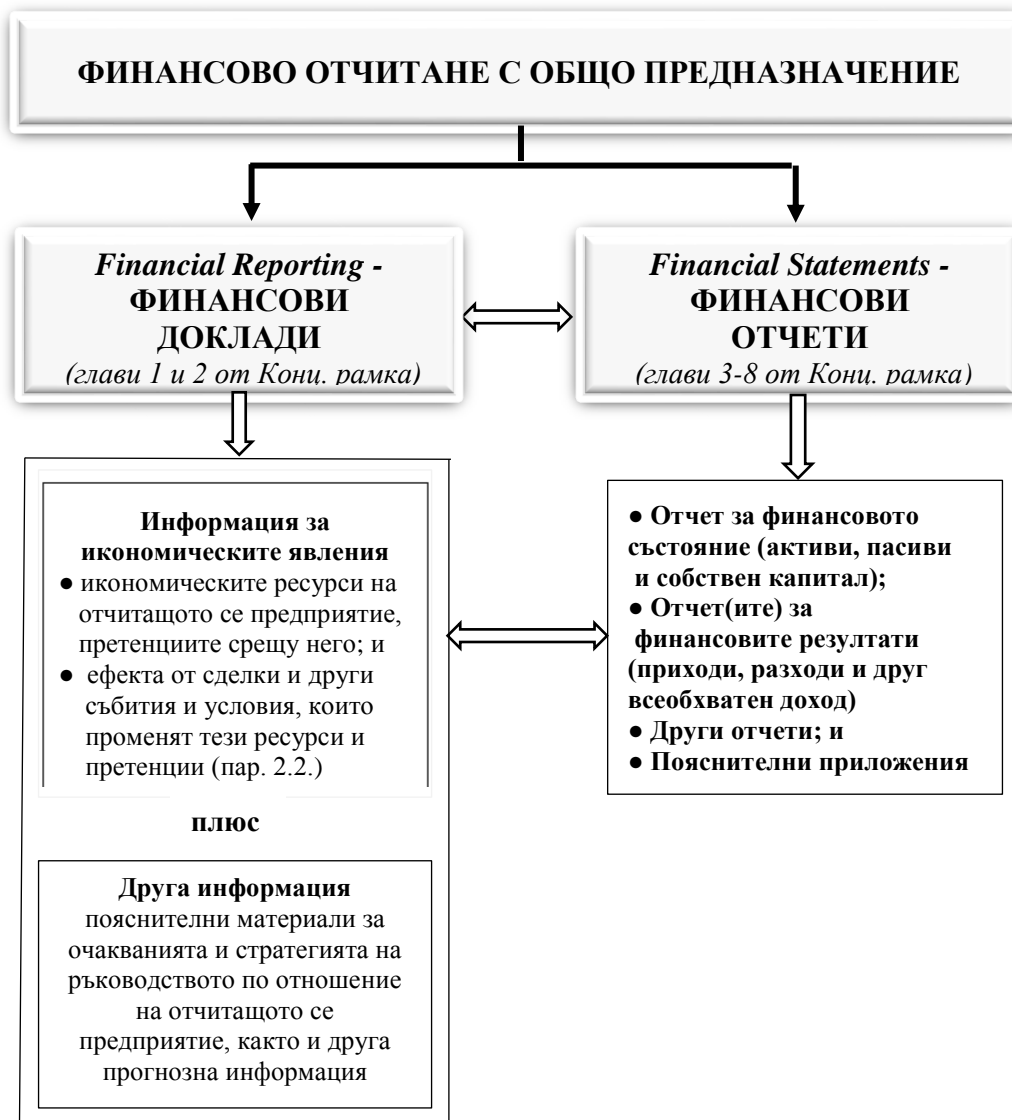
Финансовите отчети могат да включват освен пълния комплект компоненти според приложимите стандарти (СС/МСС 1 *Представяне на финансови отчети*) и допълнителни таблици и информация, които са базирани на или са извлечени от отчетите, или се очаква да се четат заедно с тях. Следователно финансовите доклади (*financial reporting*) включват финансовите отчети (*financial statements*) и друга информация (вж. фиг. 2). Първите (финансовите доклади) могат да се разглеждат като финансова отчетност в широкия смисъл, а финансовите отчети – като финансова отчетност в тесния смисъл на тази дума.⁶

⁵ Изискванията към състава на финансовите отчети се определят с МСС (IAS) 1 *Представяне на финансови отчети* (пар. 10). Предприятието представя с еднакво значение всички финансови отчети в пълен комплект от финансови отчети (пар. 11).

⁶ Вж. Соловьева, О. В. Концептуальные основы финансовой отчетности в соответствии с МСФО: последние изменения. Интернет: <https://docplayer.ru/56344392-Konceptualnye-osnovy-finansovoy-otchetnosti-v-sootvetstvii-s-msfo.html>



Фиг. 1 Цел на финансовото отчитане с общо предназначение



Фиг. 2 – Финансова информация, предоставяна чрез финансовото отчитане с общо предназначение

Терминът „Друга информация“ се използва във връзка с одита на финансов отчет от независим одитор и се определя в МОС 720 (Преработен) *Отговорности на одитора относно друга информация* (в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.) като „финансова или нефинансова информация (различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него), включена в годишния доклад на предприятието“.

Според Стандарта годишен доклад е документ или комбинация от документи, изготвяни обикновено ежегодно от ръководството или лицата, натоварени с общо управление, в съответствие със закон,

нормативна разпоредба или обичайна практика, целта на който е да предостави на собствениците (или на други сходни заинтересовани страни) информация за дейността на предприятието и неговите финансови резултати и финансово състояние, изложени във финансовия отчет. Този доклад съпътства финансовия отчет и одиторския доклад върху него и обикновено съдържа информация относно: процесите и тенденциите в развитието на предприятието, бъдещите перспективи, рискове и елементи на несигурност, изложение на органа за общо управление на предприятието, както и доклади, разглеждащи въпроси, свързани с общото управление (вж. пар. 12(a), A1–A5). Годишният доклад се различава по своята същност, цел и съдържание от други доклади, като например: доклад, изготвен, за да удовлетвори информационните потребности на специфична група заинтересовани страни, или доклад, съставен с цел да изпълни изискванията във връзка със специфична цел за оповестяване до регулаторни органи (дори когато се изисква този доклад да бъде публично достъпен). Примерите за доклади, които не представляват друга информация по смисъла на МОС 720 (Преработен) и следователно не са част от информацията, която трябва да съдържа ГДД, включват: отделни отраслови или регулаторни доклади (например доклади за: капиталова адекватност, каквито се изготвят в банковия, застрахователния или пенсионния сектор); доклади за корпоративна социална отговорност; за трудови практики и условия на труд; за спазване на човешките права и други.)

В структурата на ЗСч, в сила от 1.01.2016 г., правилата, изискванията и отговорностите за изготвяне и представяне на свързаните с финансовото отчитане годишни доклади са обособени в самостоятелна глава (седма), която е структурирана в шест раздела (чл. 39-62):

1. Годишен доклад за дейността (ГДД)⁷ и консолидиран доклад за дейността (КДД) по реда на чл. 31 ЗСч (раздели I и II);
2. Нефинансова декларация (НД) и консолидирана нефинансова декларация (КНД) – раздели III и IV;
3. Доклад за плащанията към правителства (ДПП) и консолидиран доклад за плащанията към правителства (КДПП) – раздели V и VI.

Отделно от това Законът за публично предлагане на ценни книжа (ЗППЦК)⁸ (чл. 100н, ал. 10) изисква от регистрирания одитор, който извършва независим финансов одит на годишни и консолидирани финансови отчети на дружества, емитенти на ценни книжа, да изрази в одиторския доклад задължително мнение по описанието на основните характеристики на системите за вътрешен контрол и управление на риска на емитента във връзка с процеса на финансово отчитане и информацията по член 10, параграф 1, букви „в“, „г“, „е“, „з“ и „и“ от Директива 2004/25/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 21 април 2004 г. относно предложенията за поглъщане и да провери (което

⁷ Вж. също Търговски закон, чл. 245 и 247.

⁸ Обн., ДВ, бр. 114 от 1999 г., посл. изм и доп., ДВ, бр. 77 от 18.09.2018 г.

означава да заяви и в доклада) дали е представена нормативно изискуемата информация.

Нормативното регулиране на финансовото отчитане у нас е свързано основно с изготвянето и представянето на годишните финансови отчети (ГФО). Минималните изисквания за съдържанието на ГФО, вкл. изискванията за всеки основен отчет, насоките за структурата и общите положения за представянето им и оповестяванията, заедно с илюстриращи приложения, се определят с приложимите счетоводни стандарти (Националните счетоводни стандарти, приложими в България, и Международните счетоводни стандарти, приети за приложение в ЕС⁹).

2. Обща рамка за финансово отчитане – определение, задължения и отговорности за приложение

Определение

Целта и потребителите на финансовото отчитане, качествените характеристики на полезната информация, изходните предположения, общите принципи и концепции за изготвяне и представяне на финансовите отчети формират общата рамка на финансово отчитане.

Когато тази рамка е разработена, за да отговори на общите потребности от финансова информация на широк кръг от потребители, тя се дефинира като **обща рамка с общо предназначение** (*General purpose framework*), а когато е изготвена с цел удовлетворяване на потребностите от финансова информация на конкретни потребители – като **обща рамка със специално предназначение** (*Special purpose framework*).

От друга гледна точка общите рамки за финансово отчитане могат да бъдат: „обща рамка за достоверно представяне” или „обща рамка за съответствие”.

Съгласно Международен одиторски стандарт (МОС) 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с международните одиторски стандарти* терминът **„обща рамка за достоверно представяне“** се използва, за да се направи препратка към обща рамка за финансово отчитане, която изисква спазване на изискванията на общата рамка и потвърждава:

⁹ Приетите от Европейския съюз МСФО са кодифицирани в правно обвързващия Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 3 ноември 2008 г. 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.), изменен във връзка с всеки нов стандарт и промяна. Два пъти годишно Комисията изготвя необвързваща консолидирана версия на приложимите стандарти на всички езици на ЕС. Отчитат се необходимостта от подобряване на превода за някои езици, практическите трудности при консолидирането на стандартите и някои несъответствия между СМСС и консолидираните текстове на ЕС.

а) изрично или по подразбиране, че за постигането на достоверно представяне на финансовия отчет може да е необходимо ръководството да представи оповестявания допълнително, извън конкретно изискваните от общата рамка; или

б) изрично, че може да е необходимо ръководството да се отклони от дадено изискване на общата рамка, за да постигне достоверно представяне на финансовия отчет.¹⁰ Такива отклонения обаче може да се очаква да бъдат необходими единствено при извънредно редки обстоятелства.

Терминът **„обща рамка за съответствие“** се използва, за да се направи препратка към обща рамка за финансово отчитане, която изисква спазване на изискванията на общата рамка, но не съдържа посочените потвърждения в подточки (а) и (б).¹¹

У нас има еднаквост по отношение на общите принципи за изготвяне на финансовите отчети и по двете приложими общи рамки, като се акцентира върху постигането на достоверност на отчетите. Както е записано в ЗСч (чл. 24), финансовите отчети трябва да представят вярно и честно имущественото и финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на предприятието, паричните потоци и собствения капитал, което изисква *достоверно показване на ефектите от операциите, други събития и условия* в съответствие с определенията и критериите за признаване на активи, пасиви, приходи и разходи, заложен в приложимите счетоводни стандарти.

Приложимата обща рамка за финансово отчитане (накратко приложимата обща рамка) е „общата рамка за финансово отчитане, възприета от ръководството и когато това е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, за изготвяне на финансовия отчет, която е приемлива от гледна точка на естеството на предприятието и целта на финансовия отчет или която се изисква от закон или друга нормативна разпоредба.”¹² Това определение е възпроизведено и в Закона за независимия финансов одит (ЗНФО)¹³:

Приложимата обща рамка обхваща стандарти за финансово отчитане, създадени от оправомощена или призната организация, изготвяща стандарти, или законодателни или нормативни изисквания, а в някои случаи може да включва както стандарти за финансово отчитане, така и законодателни или нормативни изисквания, както е у нас. Възможно е да включва и други източници, предоставящи насоки

¹⁰ Достоверното представяне притежава три характерни черти: да бъде пълно, неутрално и да не съдържа грешки. Разбира се, съвършена достоверност трудно би могла да се постигне.

¹¹ Вж. по-подробно Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, издание 2016-2017 на *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, публикувано от *International Federation of Accountants (IFAC)* през декември 2016 г. на английски език и преведено на български език от ИДЕС в България през април 2017 г. Част първа, 009 ISA_200, Приложение и други пояснителни материали.

¹² Пак там, пар. 13 (а).

¹³ Вж. Закон за независимия финансов одит. – ДВ, бр. 95 от 2016 г., изм., ДВ, бр. 15 от 2018 г., ДР, § 1, т. 27.

за прилагането на общата рамка,¹⁴ или дори да се състои единствено от тези източници (вж. цит. МОС 200, пар. А5).

Изискванията на приложимата обща рамка определят формата и съдържанието на финансовите отчети. Общата рамка може да не посочва конкретно как да се отчитат счетоводно или да се оповестяват всички сделки или събития, но тя обикновено залага достатъчно широкообхватни принципи, които могат да послужат като база за разработване и приложение на конкретни счетоводни политики в съответствие с концепциите, залегнали в изискванията на общата рамка (вж. цит. МОС 200 *Приложение и други пояснителни материали*).

Задължения и отговорности за приложимата обща рамка

Ръководството¹⁵ на отчитащото се предприятие признава и разбира своята отговорност за изготвянето¹⁶ на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително честното представяне, когато е уместно. По-конкретно изготвянето на финансовия отчет (независимо дали е с общо или със специално предназначение) изисква: (вж. цит. МОС 200, пар. А3)

- идентифицирането на приложимата обща рамка за финансово отчитане в контекста на други свързани с това закони или нормативни разпоредби;
- съответствие с тази обща рамка; и
- включването на подходящо описание на тази обща рамка във финансовия отчет.

Ръководният екип трябва да упражнява също така преценки при определянето на приблизителни счетоводни оценки, които да са разумни в съществуващите обстоятелства, както и да избере и да прилага подходящи счетоводни политики. Тези преценки се правят в контекста на приложимата обща рамка за финансово отчитане.

¹⁴ Други източници, които предоставят насоки за прилагането на приложимата обща рамка за финансово отчитане, могат да бъдат:

- правната и етична среда, вкл. закони, нормативни разпоредби, съдебни решения и професионални етични задължения във връзка със счетоводни въпроси;
- публикувани счетоводни разяснения с различна степен на авторитетност, издадени от организации, изготвящи стандарти, професионални или регулаторни организации;
- публикувани становища с различна степен на авторитетност по нововъзникващи счетоводни въпроси, издадени от организации, изготвящи стандарти, професионални или регулаторни организации;
- обща и отраслова практика, която е широко призната и често прилагана; и
- счетоводна литература

¹⁵ Под „ръководство“ тук и по-нататък в текста се разбира лицето(та) с изпълнителна отговорност за осъществяване на дейностите на предприятието, вкл. част или всички от лицата, натоварени с общо управление (напр.: изпълнителните членове на управителния съвет или собственик – управител).

¹⁶ Изготвянето на финансовия отчет в съответствие с общата рамка за финансово отчитане включва и представянето.

МОС 210 *Договаряне на условията на одиторските ангажименти* установява изискванията и предоставя насоки относно определянето на приемливостта на приложимата обща рамка за финансово отчитане. МОС 800 (преработен) *Конкретни съображения – одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение* разглежда конкретните съображения в случаите, когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение.

За определяне приемливостта на общата рамка за финансово отчитане, която ще бъде приложена при изготвянето на финансовия отчет, одиторът разглежда следните фактори: (МОС 210, пар. А4)

- естеството на предприятието, т.е. дали е стопанско предприятие, предприятие от публичния сектор или предприятие с нестопанска цел;
- целта на финансовия отчет – дали е изготвен, за да отговоря на общите потребности от финансова информация на широк кръг потребители или на нуждите от финансова информация на конкретни потребители;
- характера на финансовия отчет – дали той е пълен комплект от финансови отчети, съкратен отчет или е само единичен финансов отчет; и
- използването на тази рамка предвидено ли е в закон или нормативна разпоредба.

Без приемлива обща рамка за финансово отчитане ръководството няма подходяща база за изготвяне на финансовия отчет, а одиторът няма подходящи критерии за одита на финансовия отчет.

Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, оценката на одитора, изисквана от приложимите стандарти за докладване и комуникации, следва да включва и изявление относно това дали финансовият отчет постига достоверно представяне. Одиторът следва да оцени също дали финансовият отчет прави подходящи препратки към или описва приложимата обща рамка за финансово отчитане¹⁷.

Приложима счетоводна база

Правилата (регламентите) за осъществяване на счетоводството, за изготвянето и представянето на финансовите отчети, прилагани в съответствие с изискванията на възприетата рамка, се наричат в международната практика GAAP (Generally Accepted Accounting Principles – *Общоприети счетоводни принципи* (ОПСП). ОПСП се

¹⁷ По-подробно вж. Указания за нови разширени одиторски доклади и комуникация от страна на одитора, приети от УС на 29 ноември 2016 г., изменени с Допълнение 1 от 06.02.2017 г.

определят и като *счетоводна база*, която отчитащото се предприятие използва при изготвянето на финансовите си отчети¹⁸.

Официално определение на понятието счетоводна база в счетоводното законодателство няма. В действащия ЗСч тя се описва като база, която се прилага за съставяне на финансовите отчети¹⁹. Разглеждат я също като еквивалент на понятието „счетоводно право” и по-конкретно като „възприетите и регламентирани за приложение кодифицирани и некодифицирани конвенции, принципи, правила и практики по отношение на първоначалното и последващото признаване и отписване, оценяване и измерване на елементите на финансовите отчети и на представянето и оповестяването им в тях”²⁰.

Според ЗНФО (вж. ДР, § 1 т. 28) **„приложимата счетоводна база са счетоводните стандарти, представляващи общата рамка за изготвяне на годишните финансови отчети съгласно глава четвърта от Закона за счетоводството“**. В следващата таблица 1 са представени схематично изискванията на ЗСч по отношение на приложимата счетоводна база, в сила от началото на 2019 година:²¹

При всички случаи неотменим елемент на счетоводната база са основополагащите счетоводни принципи и качествените характеристики на полезната информация.

3. Националните счетоводни стандарти (НСС) като приложима счетоводна база – общи положения и принципи

Общи положения

В цитираната Директива 2013/34/ЕС се регламентира (чл. 4, § 1), че годишните финансови отчети (ГФО) за всички предприятия се състоят най-малко от баланс, отчет за приходите и разходите и бележки към финансовите отчети (приложение). Към този набор могат да се включват и други отчети за предприятията, които не попадат в категорията малки. Аналогична разпоредба е въведена и в ЗСч (чл. 29, ал. 1 и 2). В ал. 10 на същия член е добавено още, че за предприятията, контролирани от държавата или общините или подпомагани от тях чрез субсидии, преференциални заеми, държавни гаранции и други форми на държавна помощ, министърът на финансите може да изисква представянето на допълнителни отчети и информация в определени от него форма, съдържание, срокове и ред на изготвяне и представяне.

¹⁸ Вж. МСФО 1 *Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане*, Допълнение А – Дефиниции на термини.

¹⁹ Вж. цит. ЗСч, глава четвърта, а така също Енциклопедия по счетоводство А-Я. Том II. С., Делова седмица Консулт, 2011, с. 223.

²⁰ Вж. по-подробно Данъчно облагане и счетоводно приключване на 2018 година. С., ИК „Труд и право”, с. 334-335.

²¹ Вж. ДВ, бр. 98 от 27 ноември 2018 г.

Отчитащи се предприятия	Счетоводна база (приложими счетоводни стандарти) (глава четвърта, чл. 34 и 35)	Специфични правила, опции, изключения, преходни и заключителни разпоредби и пояснения
А.1. Годишни финансови отчети на действащи стопански предприятия		
1. Предприятия, които са съставяли финансовите си отчети на базата на НСС	Съставят финансовите си отчети на базата на Националните счетоводни стандарти (чл. 34, ал. 1). (Наименованието на общата рамка за достоверно представяне е Национални счетоводни стандарти (НСС), приложими в България)	Могат да изберат да съставят годишните си финансови отчети на базата на МСФО (чл. 34, ал. 3), ако не са променяли до този момент прилаганата счетоводна база (чл. 34, ал. 5)
2. Предприятията, които са съставяли финансовите си отчети на базата на МСФО/МСС	Могат да преминат към съставянето им на базата на Националните счетоводни стандарти (чл. 34, ал. 4)	Преди последната промяна чл. 34 ЗСч (ДВ, бр. 98 от 2018 г.) микро-, малките и средните предприятия имаха възможност за еднократно преминаване към 01.01.2016 г. (ЗСч, ПЗР, § 8), а големите предприятия – към 01.01.2017 г. (ЗСч, ПЗР, § 11) Съгласно новия чл. 34, ал. 4 тази възможност се прилага и по отношение на годишните финансови отчети за 2018 г. (ПЗР, § 56)
А.2. Финансови отчети на други предприятия		
1. Предприятия, обявени в ликвидация или в несъстоятелност	Съставят финансови отчети на ликвидационна или друга подходяща база (ЗСч, чл. 35, ал. 1)	Счетоводното отчитане и съставянето на финансовите отчети се определят с национален счетоводен стандарт –

		СС 13 – <i>Отчитане на ликвидация и несъстоятелност</i> (ДВ, бр. 30 от 2005 г., в сила от 01.01.2005 г., изм., бр. 86 от 2007 г., в сила от 01.01.2008 г.), който няма аналог в международната практика
2. Юридически лица с нестопанска цел	Предприятия – юридически лица с нестопанска цел, независимо от категорията им по чл. 19 съставят годишните си финансови отчети на базата на национален счетоводен стандарт (ЗСч, чл. 35, ал. 2)	Изискванията за съставяне и представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност се определят с националния счетоводен стандарт СС 9 – <i>Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност</i> (ДВ, бр. 30 от 2005 г., в сила от 01.01.2005 г., изм., бр. 86 от 2007 г., в сила от 01.01.2008 г.), който също няма аналог (еквивалент) в международната практика

Таблица 1 – Законови изисквания относно приложимата счетоводна база

По-нататък в Директивата (чл. 14) се допуска опростяване (изключения, облекчения) за малките и средните предприятия. Законът за счетоводството предвижда такива облекчения за еднолични търговци, микро- и малките предприятия (вж. таблица 2), без да препраща обаче към съответна приложима база (в случая НСС).²²

²² В цит. Директива 2013/34/ЕС (§ 7 от Преамбюла) е записано, че нейните разпоредби следва да се прилагат само дотолкова, доколкото те не са несъвместими или не влизат в противоречие с разпоредбите относно финансовото отчитане за определени видове предприятия, приети от една или повече институции на Европейския Съюз.

Състав (компоненти) на ГФО	Опростяване (изключения – облекчения) за малки предприятия			Най-малко счетоводен баланс, ОПР и приложение (чл. 29, ал. 1)	Пълен комплект ГФО съгласно приложимите стандарты (чл. 29, ал. 9)
	Само отчет за приходите и разходите (ОПР) (чл. 29, ал. 3)	Съкратен баланс по раздели и съкратен ОПР (чл. 29, ал. 4)	Съкратен баланс по раздели и групи, съкратен ОПР и приложение (чл. 29, ал. 6)		
Отчитащи се предприятия					
1. Еднолични търговци , чиито нетни приходи от продажби за текущия отчетен период не надхвърлят 200 хил. лв. и не подлежат на задължителен НФО	Да	По избор	По избор	По избор	По избор
2. Микро- предприятия ²³	Не	Да	По избор	По избор	По избор
3. Малки предприятия	Не	Не	Да	По избор	По избор
4. Средни предприятия	Не	Не	Не	Не	Да
5. Големи предприятия	Не	Не	Не	Не	Да

**Таблица 2 – Състав (компоненти) на ГФО на предприятия,
прилагащи НСС**

Така се остава с впечатление, че разпоредбите за облекченията по чл. 29, ал. 3, 4 и 6 се отнасят за всички малки предприятия, което не е вярно, защото някои малки предприятия може да са избрали за своя счетоводна база МСФО, при която не се допускат подобни облекчения.²⁴

Целта на финансовите отчети (ФО) е „вярно и честно представяне на имущественото и финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на предприятието, паричните потоци и собствения капитал” (ЗСч, чл. 24, ал. 1). *Вярното и честно представяне се определя като*

²³ С изключение на инвестиционните дружества и финансови холдингови дружества, категоризирани като микропредприятия (чл. 29, ал. 5 ЗСч).

²⁴ Съгласно приложимия МСС 1 *Представяне на финансови отчети* предприятието представя с еднакво значение всички финансови отчети (ФО) в пълен комплект от финансови отчети и то не може да определя ФО като съответстващи на МСФО, освен ако те не отговарят на всички изисквания на МСФО (вж. цит. МСС 1, пар. 10 и 16).

достоверно показване на ефектите от операциите, други събития и условия в съответствие с определенията и критериите за признаване на активи, пасиви, приходи и разходи, заложи в приложимите счетоводни стандарти (чл. 24, ал. 2).

Според закона изготвянето на ГФО на предприятията в съответствие с изискванията по чл. 29, ал. 3, 4 и 6 дава „вярна и честна представа за активите, пасивите, финансовото състояние и резултатите от дейността на предприятието“ (чл. 29, ал. 7). С тази норма се въвежда разпоредбата по чл. 4, ал. 3 на Директива 2013/34/ЕС, като се потвърждава, че микро- и малките предприятия могат да прилагат посочените облекчения, включително и в случаите на задължителен НФО.

В отменения ЗСч беше отделено повече място за *качествените характеристики на ФО*, определящи полезността на информацията за потребителите им. Действащият закон (чл. 24, ал. 3) лаконично изисква съдържанието на ФО да бъде ясно и разбираемо.²⁵ В по-разширен вид изискванията към представената информация във ФО по НСС са включени в Общите разпоредби към НСС (вж. по-долу).

Общите принципи за осъществяване на счетоводството, обвързани вече с признаване и оценяване на позициите във ФО, са преместени от главата за общите положения по отменения ЗСч в частта за общите изисквания на ФО по действащия закон (вж. чл. 26, ал. 1). Тези принципи обаче се отнасят само до предприятията, прилагащи НСС.

Не е нужно да се спираме на другите общи изисквания (език на съставяне, закръгляване, отчетен период и дата на финансовия отчет, задължителна информация, която трябва да бъде представена и други), тъй като се предполага, че те са добре известни на съставителите и други лица, участващи в изготвянето на ГФО. Освен това не всички от тях се отнасят до приложимата счетоводна база.

Общи принципи

Регламентирането на *принципите за организацията и реализирането на счетоводния процес и представянето на финансовите отчети (ФО)* през периода от началото на прехода към пазарна икономика до края на 2015 г., когато бе приет сега действащият трети Закон за счетоводството (ЗСч), претърпя няколко промени (изменения и допълнения), което показва липсата на национална концепция в това отношение.²⁶ С първия ЗСч (ДВ, бр. 4 от 15.01.1991 г.) бяха утвърдени шест общозадължителни принципа (чл. 5): документална обосновааност на стопанските операции; предпазливост; независимост на отделните отчетни периоди; стойностна връзка между

²⁵ Според Концептуалната рамка за финансово отчитане по МСФО яснотата (разбираемостта) на ФО е само една от качествените характеристики и то не основна (фундаментална).

²⁶ Вж. Свраков, А. Нерешените въпроси в новия Закон за счетоводството – Счетоводство, данъци и право, Библиотека, бр. 3, март 2016 г., с. 40 и следв.

краен и начален счетоводен баланс; предприятието да продължава своята дейност; и възможно запазване на прилаганите методи за оценка и амортизация през предходния отчетен период. Към изброените шест принципа може да се добави и принципът на историческата цена, който не беше записан изрично в закона, но беше регламентиран с отменения по-късно Национален сметкоплан.

Пет години по-късно бе извършена първата съществена промяна на закона (ДВ, бр. 21 от 12 март 1996 г.). Към посочените по-горе шест основни принципа бяха добавени още три: текущо начисляване, съпоставимост между приходите и разходите и историческа цена.

С цел по-нататъшното хармонизиране на българското счетоводно законодателство със законодателството на Европейския съюз (ЕС) и с изискванията на Международните счетоводни стандарти (МСС) през 1998 година бе направена втората съществена промяна на ЗСч. В цитирания чл. 5 на закона бяха добавени три нови принципа: предимство на съдържанието пред формата; вярно и честно представяне и същественост (ДВ, бр. 21 от 20 февруари 1998 г.). С това числото на принципите нарасна на дванадесет. Добавените принципи всъщност не бяха нови за счетоводната практика. До този момент те фигурираха в подзаконови нормативни актове за прилагане на ЗСч.

С приемането на поредния (втори) ЗСч в края на 2001 г. (ДВ, бр. 98 от 16.11.2001 г., в сила от 1.01.2002 г.) се целеше да бъде отразен натрупаният десетгодишен опит по прилагане на нормативните разпоредби за осъществяването на счетоводството и привеждане на структурата и съдържанието му в по-пълно съответствие с развитието на пазарните отношения в страната, с потребността от максимално сближаване с международната счетоводна практика и синхронизиране с изискванията на действащите по това време Директиви на Европейската общност (т. нар. Четвърта директива (78/660/ЕЕС – отм.) и Седма директива (83/349/ЕЕС – отм.) и създаване на предпоставки за пряко прилагане на МСС от 01 януари 2003 г. (за предприятията с голямо публично значение) и от началото на 2005 г. – за всички останали предприятия.

Новият момент в регламентирането на счетоводните принципи от началото на 2002 г. е подразделянето им на две групи: (чл. 4, ал. 1 и 2):

- а) основни (основополагащи) принципи за осъществяване на счетоводството и за съставяне на ФО – текущо начисляване (текущо счетоводно начисляване)²⁷ и действащо предприятие²⁸; и
- б) принципи за текущо отчитане (за осъществяване на счетоводството) – предпазливост; съпоставимост между приходите и разходите; предимство на съдържанието пред формата и запазване

²⁷ С изключение на изготвянето на отчета за паричните потоци.

²⁸ В цит. Обща рамка (Общи положения за изготвяне и представяне на финансовите отчети (отм. 2010 г.) тези принципи се третираха като основни предположения (основни положения, хипотези) за изготвянето на финансови отчети по МСС.

при възможност на счетоводната политика от предходния отчетен период.

Възприетите със ЗСч принципи за текущо отчитане (за осъществяване на счетоводството) бяха в съответствие с изискванията на цит. Четвърта директива на ЕО (отм.). Тук следва да се има предвид и принципът на историческата цена, който се прилага при измерване (оценяване) на елементите на ФО (активите, пасивите, собствения капитал, приходите и разходите) съгласно приложимите счетоводни стандарти.

В отделна алинея към визириания чл. 4 от Закона беше записано изискването за документалната обосновааност на стопанските операции, което известно време неоснователно беше определяно като основен счетоводен принцип.

Според действащия понастоящем ЗСч, в сила от 1.01.2016 г., принципите за осъществяване на счетоводството, обвързани вече с признаване и оценяване на позициите във ФО, са преместени от частта (главата) за общите положения по предишния закон (чл. 4, ал. 1) в частта за общите изисквания на ФО по новия закон (чл. 26, ал. 1), а именно:

1. действащо предприятие;
2. последователност на представянето и сравнителна информация;
3. предпазливост;
4. начисляване (текущо начисляване);
5. независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс;
6. същественост;
7. компенсирание (по-точно некомпенсирание);
8. предимство на съдържанието пред формата;
9. цена на придобиване.

Изложените принципи са възпроизведени от Директива 2013/34/ЕС (вж. фиг. 5). Както се вижда, този набор включва не само принципи, но и предположения (напр. действащо предприятие) и изисквания (напр. същественост), а някои от тях не са относими до счетоводната база МСС, приети за приложение в ЕС. Това е наложило включването на ал. 2 към същия член - „Предприятията, които са избрали да прилагат Международните счетоводни стандарти, трябва да се съобразяват с принципите и изискванията на тази база.“ По-късно в закона беше включена и допълнителна разпоредба (§ 5а), според която предприятие, чиято счетоводна база са МСС по смисъла на § 1, т. 8, осъществява текущото счетоводно отчитане и съставя финансовите си отчети в съответствие с изискванията на тези стандарти изцяло и без

изменения. Когато в МСС се съдържат разпоредби, различни от тези на закона, се прилагат разпоредбите на МСС.²⁹

В коментарите на ЗСч и в други публикации този подход на законодателя се определя като неиздържан от професионална гледна точка. Според някои автори той е дори „изключително странен и неточен“, защото така на законово ниво се регламентират принципите, относими само до едната от допустимите две приложими счетоводни бази (НСС). Алтернативите тук са: или регламентите в закона да са в пълно съответствие с двете бази, или да има съответни препратки към двете приложими бази.³⁰

4. Счетоводната база МСФО, приети за приложение в ЕС и новата Концептуална рамка за финансово отчитане

Развитие на процеса за разработване на концептуални основи (концептуална рамка) за финансово отчитане (кратка хронология)

Процесът на разработване на концептуални основи (концептуална рамка) за финансово отчитане е свързан с развитието на счетоводната теория и практика и започва според някои автори още през 1922 година в САЩ. В този процес и по-специално в работата по систематизация на счетоводните принципи се включва и Американската счетоводна асоциация (*American Accounting Association - AAA*)³¹, но едва през 1970 г. Съветът по счетоводни принципи (*Accounting Principles Board – APB*)³² издава първия официален документ на тази тема – Основни концепции и счетоводни принципи, залегнали в основата на финансовите отчети на бизнес предприятията (*Basic Concept and Accounting Principles Underlying Financial Statements Of Business Enterprises (APB Statement 4, 1970)*). През 1973 г. е създаден функциониращият и в момента независим орган FASB (СФСС), който отговаря за разработването на счетоводните стандарти в САЩ. Един от първите му проекти е разработката на концептуална рамка на финансовите отчети.

²⁹ ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 01.01.2018 г.

³⁰ Вж. Филипов, В. Коментар на новия Закон за счетоводството. В: Закон за счетоводството в сила от 2016 година. С. „ИК „Труд и право“, 2015, с. 88.

³¹ Американската счетоводна асоциация е създадена през 1916 г. Тя е една от най-значимите професионални организации, обединяваща главно представители на академичните среди (преподаватели от университетите) (По-подробно вж. Метьюс, М.Р. и Перера, М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета (ACCOUNTING THEORY & DEVELOPMENT). Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И.А. Смирновой. М., Аудит, ЮНИТИ, 1999, с. 52 и следв.

³² Предшественик на Съвета по финансово-счетоводни стандарти (Financial Accounting Standards Board – FASB (СФСС), съществувал от 1959 до 1973 г.

Принципи за признаване и оценяване на елементите на финансовите отчети (ФО)	
<p style="text-align: center;">Според хармонизираното европейско законодателство</p> <p>(Директива 2013/34/ЕС, чл. 6 и Директива 2014/95/ЕС)</p> <p>(1. Принципите са записани по реда, приет в чл. 4 на Директива 2013/34/ЕС. Добавени са кратки наименования, възприети в ЗСч с цел улесняване на сравнимостта)</p>	<p style="text-align: center;">Национална счетоводна база (рамка)</p> <p>(Рамка с общо предназначение за достоверно представяне) – Национални счетоводни стандарти (НСС), приети за прилагане в България (Рамката, въведена със ЗСч, чл. 34, ал. 1 и § 2 от Допълнителните му разпоредби²)</p> <p>(2. Поредните номера на принципите съответстват на поредността в чл. 26, ал. 1 на ЗСч.)</p>
<p>а) Действащо предприятие – предполага се, че предприятието осъществява дейността си като действащо предприятие</p>	<p>1. Действащо предприятие – приема се, че предприятието:</p> <ul style="list-style-type: none"> - е действащо и ще остане такова в предвидимо бъдеще; - няма нито намерение, нито необходимост да ликвидира или значително да намали обема на своята дейност (ЗСч, чл. 26, ал. 1, т. 1). <p>В Общите разпоредби към НСС са дадени допълнителни разяснения по прилагане на този принцип – предположение</p>
<p>б) Постоянство (последователност) – счетоводните политики и методите за оценяване се прилагат последователно от една финансова година към следващата</p>	<p>2. Последователност на представянето и сравнителна информация – представянето и класификацията на статиите във ФО, счетоводните политики и методите на оценяване се запазват и прилагат последователно и през следващите отчетни периоди с цел постигане на сравнимост на счетоводните данни и показатели на ФО (ЗСч, чл. 26, ал. 1, т. 2)</p>
<p>в) Предпазливост – признаването и оценяването са основани на принципа на предпазливостта и по-специално:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) могат да се признават само печалби, реализирани към датата на баланса; ii) признават се всички пасиви, възникнали в течение 	<p>3. Предпазливост – оценяване и отчитане на предполагаемите рискове и очакваните евентуални загуби при счетоводното третиране на стопанските операции с цел получаване на действителен финансов резултат (ЗСч, чл. 26, ал. 1, т. 3)</p>

<p>на съответната финансова година или на предходна финансова година, дори ако тези пасиви са станали известни едва в периода между датата на баланса и датата на съставянето му, и</p> <p>iii) признават се всички отрицателни корекции на стойността, независимо от това дали резултатът в края на финансовата година е печалба, или загуба</p>	
<p>г) Начисляване – сумите, които са признати в баланса и в отчета за приходите и разходите, се изчисляват по метода на начисляването</p>	<p>4. Начисляване – предприятието изготвя ФО, с изключение на отчетите, свързани с паричните потоци, на базата на принципа на начисляването – ефектите от сделки и други събития се признават в момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти, и се включват във ФО за периода, за който се отнасят (ЗСч, чл. 26, ал. 1, т. 4)</p>
<p>д) Стойностна връзка между начален и краен баланс – началният баланс за всяка финансова година съответства на крайния баланс за предходната финансова година</p>	<p>5. Независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс – всеки отчетен период се третира счетоводно сам за себе си, независимо от обективната му връзка с предходния и със следващия отчетен период, като данните на ФО в началото на текущия отчетен период трябва да съвпадат с данните в края на предходния отчетен период (ЗСч, чл. 26, ал. 1, т. 5)</p>
<p>е) Същественост (елементите на позициите на активите и пасивите се оценяват поотделно)</p>	<p>6. Същественост – предприятието представя поотделно всяка съществена група статии с подобен характер;</p> <p>обединяване на суми по статии с подобен характер се допуска, когато сумите са несъществени или обединяването е направено с цел постигане на по-голяма яснота;</p> <p>сумата по статия е съществена, ако пропуските и неточното представяне на позицията биха могли да повлияят върху икономическите решения на ползвателите, взети въз основа на ФО, или биха довели до нарушаване на</p>

	изискването за вярно и честно представяне на имущественото и финансовото състояние, финансовите резултати от дейността, промените в паричните потоци и в собствения капитал (ЗСч, чл. 26, ал. 1, т. 6)
ж) (не)компенсиране – забраняват се каквито и да било прихващания между позиции на активите и пасивите или между позиции на приходите и разходите	7. Компенсиране (по-точно некомпенсиране) – предприятието не извършва прихващания между активи и пасиви или приходи и разходи и отчита поотделно както активи и пасиви, така и приходи и разходи (ЗСч, чл. 26, ал. 1, т. 7)
з) предимство на съдържанието пред формата – позициите в отчета за приходите и разходите и в баланса се отчитат и представят с оглед на същността на съответната сделка или споразумение	8. Предимство на съдържанието пред формата – сделките и събитията се отразяват счетоводно в съответствие с тяхното съдържание, същност и икономическа реалност, а не формално според правната им форма (ЗСч, чл. 26, ал. 1, т. 8)
и) историческа цена - позициите, които са признати във финансовите отчети, се оценяват в съответствие с принципа на покупната цена или на производствените разходи; както и	9. Оценяване на позициите, които са признати във ФО, се извършва по цена на придобиване , която може да е покупна цена или себестойност или по друг метод, когато това се изисква в приложимите счетоводни стандарти (ЗСч, чл. 26, ал. 1, т. 9).
	Разходите се признат в отчета за приходите при спазване на изискването за съпоставимост на разходите и приходите и едновременното или комбинираното им признаване, когато тези приходи и разходи са резултат от едни и същи сделки или други събития (Национални счетоводни стандарти – Общи разпоредби) Както се посочи по-горе, този принцип беше включен в предишния ЗСч

Таблица 3 – Общи принципи за признаване и оценяване на позициите, които се представят във финансовите отчети

Създаването на Рамката на FASB стартира официално от 1974 г.³³ През следващите 15 години аналогични документи (рамки) са изготвени

³³ През периода до 2000 г. FASB публикува общо седем официални документа – изложения на концепциите (Statement of Financial Accounting Concepts -SFAC) на новата рамка: № 1 – Цели на финансовото отчитане от бизнес предприятия (1978 г.); № 2 – Качествени характеристики на счетоводната информация (1980 г.); № 3 – Елементи на финансовите отчети на бизнес

в Австралия, Канада и Великобритания, а така също на международно равнище.³⁴

Първата версия на Концептуална рамка за Международните счетоводни стандарти с наименование Общи положения за изготвяне и представяне на финансови отчети (*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*) е одобрена от КМСС (*International Accounting Standards Committee – IASC*) през м. април 1989 г. и е публикувана през м. юли с.г. като част от кодификацията на Международните счетоводни стандарти (МСС)³⁵. Тя се базира на Концептуалната рамка на FASB.

През 2000 г. е извършена реорганизация (структурни промени) на КМСС. Приет е нов устав, съгласно който от началото на 2001 г. като част от структурата на новоучредената Фондация МСФО и наследник на предишния КМСС започва да функционира новосъздаденият Съвет по международни счетоводни стандарти (*International Accounting Standards Board/IASB* (СМСС „Съветът“). През същата година Съветът приема Общите положения (1989) в качеството им на системообразуващ документ за Международните стандарти за финансово отчитане (*International Financial Reporting Standards – IFRS* (МСФО)).³⁶

Идеята за преработка на прилаганата повече от 10 години Обща рамка (1989) датира от 2002 г. (18 септември) с подписването на Меморандум за разбирателство (*Memorandum of Understanding “The Norwalk Agreement”*) между СМСС и американския СФСС. На съвместна среща през м. октомври 2004 г. двата съвета приемат решение да включат в техните програми съвместен проект за разработване на обща концептуална рамка, отразяваща промените на пазара, бизнес практиките и икономическата среда, настъпили през периода след първоначалното ѝ разработване. Като част от процеса на сближаване (конвергенция) на международните стандарти и американските общоприети счетоводни принципи с този проект се цели както осъвременяване на Концептуалната рамка на МСФО, така и минимизиране на различията между МСФО и американските счетоводни стандарти.

През м. март 2010 г. СМСС публикува проект за обсъждане на ревизираната Обща рамка с период за коментари до 16 юли с.г., а на 28 септември с.г. частично преработените Общи положения (1989) са издадени с ново название - Концептуална рамка за финансово отчитане

предприятия (1980 г.); № 4 – Цели на финансовото отчитане от нестопанските организации (1980 г.); № 5 – Признаване и оценяване във финансовите отчети на бизнес предприятия (1984 г.); № 6 – Елементи на финансовите отчети (замяна на SFAC № 3 и изм. на SFAC № 2 (1985 г.) и № 7 – Използване на информацията за паричния поток и настоящата стойност при счетоводните оценки (2000).

(По-подробно вж.: <https://www.fasb.org>).

³⁴ По-подробно вж. Соловьева, О. В. Международные стандарты финансовой отчетности. Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности. М., Эксмо, 2010, с. 48 и следв.

³⁵ Вж. по-подробно Международни счетоводни стандарти (Приложен коментар). В: Счетоводство 2010 година. Книга – годишник. С. ИК, Труд и право“, с. 720 и следващи.

³⁶ Вж. по-подробно Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО™) 2005. Част I, ФКМСС, 2005, с. 38 и следващи.

(*Conceptual Framework for Financial Reporting*), въпреки че проектът не е напълно завършен.³⁷

Замяната на термина *framework* с израза *conceptual framework* в названието има редакционен, уточняващ характер и с него се акцентира върху съдържанието на документа, което е посочено и в началото на непреработения текст за цел и статут: да „представят концепциите, които стоят в основата на изготвянето и представянето на финансови отчети за външни потребители“.

Изваждането на думите „*Preparation and Presentation*“ (изготвяне и представяне) от предишното наименование е свързано със замяната на термина *financial statements* с термина *financial reporting*. Тази промяна има принципно значение, тъй като се отнася до сферата (обхвата) на действие на преработената Концептуална рамка, което се разглежда по-подробно по-нататък.

Промените в резултат на първия етап от проекта (глава 1 и 3) са отразени в същата (2010) година и в Концептуалната рамка за финансово отчитане на US FASB (SFAC № 8. *Conceptual framework for financial reporting* (замяна на изложения на концепции (SFAC) № 1 и № 2).

С това СМСС и СФСС на САЩ преустановяват работата по съвместния проект. През 2012 г. СМСС подновява самостоятелно дейността по проекта, като се фокусира върху теми, които все още не са обхванати (напр. представяне и оповестяване) и отстраняване на констатирани недостатъци в процеса на досегашното ѝ прилагане.

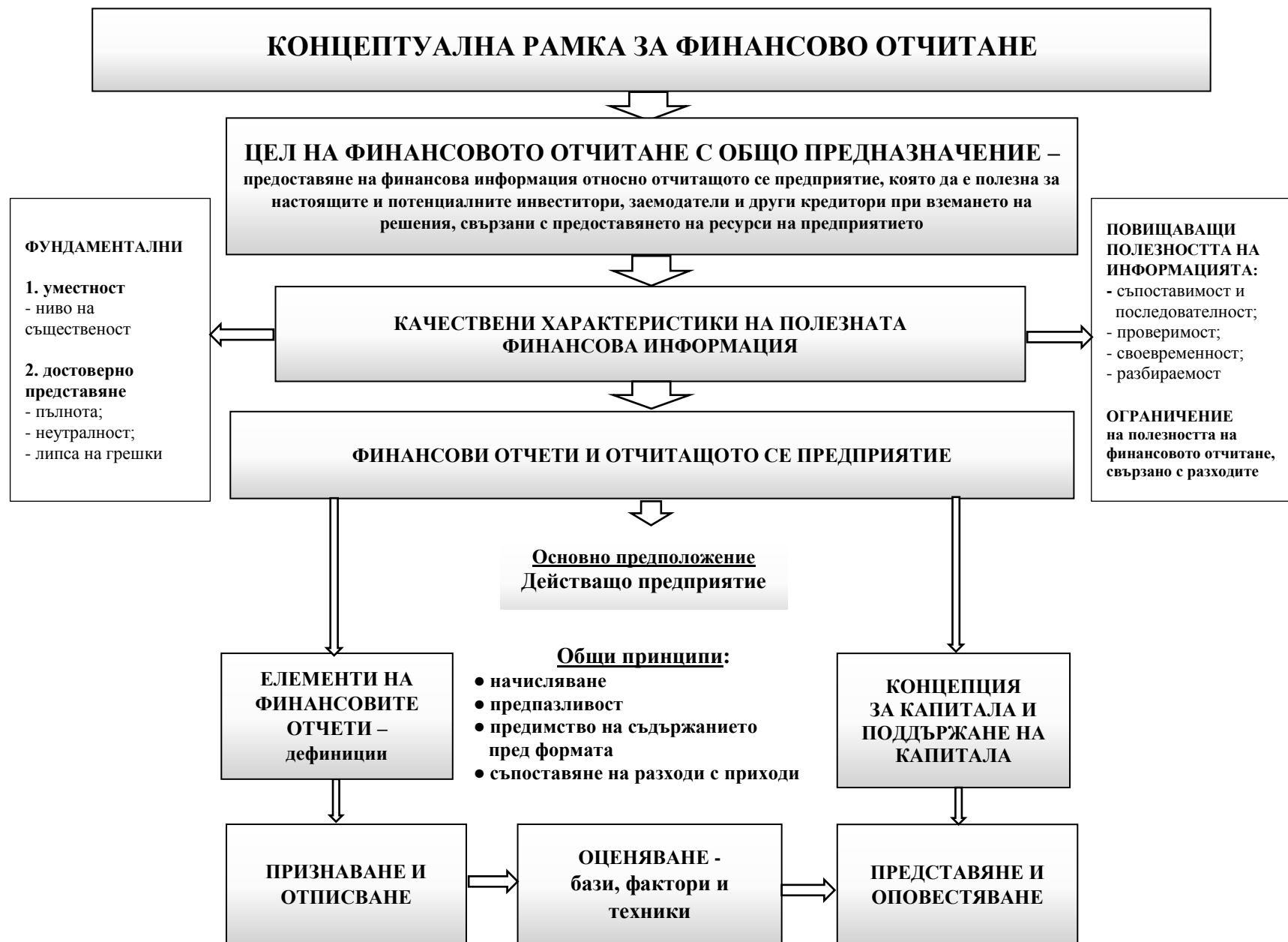
На 29 март 2018 г. Съветът публикува окончателно преработената Концептуална рамка за финансово отчитане, която заменя предишната ѝ версия от 2010 г.

Съдържанието на новата Рамка включва следните структурни части: (вж. фиг. 3)

1. Статут и цел на Концептуалната рамка;
2. Изложение на концепциите (основните аспекти), разпределено в 8 глави:
 - Глава 1 – Целта на финансовото отчитане с общо предназначение, която формира основата на Рамката;
 - Следващите седем глави, излагащи набора от концепции:

Качествени характеристики и ограничение на полезността на финансовата информация, свързано с разходите (2); Финансови отчети и отчитащото се предприятие (3); Елементи на финансовите отчети (4); Признаване и отписване (5); Оценяване (6); Представяне и

³⁷ Преди издаването на Концептуалната рамка (2010 г.) е завършена окончателно работата само по фаза А – Цели и качествени характеристики. За материалите от Фаза D е публикуван документ за обсъждане и проектоизложение, но материалите по тази концепция не са приключени. Фази В и С се обсъждат доста подробно, но не е издаван документ за обсъждане, а фази Е до Н остават до голяма степен неработени. (По-подробно вж. Интернет: <https://www.ifrs.org>.)



Фиг. 3 – Структура на Концептуалната рамка за финансово отчитане (2018)

оповестяване(7); и Концепции за капитала и поддържане на капитала (8).³⁸

3. Към Рамката е добавено Приложение с дефинирани термини, които са извадени от или имат за свой източник съответните параграфи от документа.

Ревизираната Рамка влиза в сила от 1 януари 2020 г., но е разрешено по-ранното ѝ прилагане за дружества, които я използват за разработване на счетоводни политики относно сделки, за които не се прилага МСФО/МСС.

Основни акценти на новата Концептуалната рамка

Като част от системата МСФО (*International Financial Reporting Standards – IFRS*) Концептуалната рамка изпълнява триединна функция:

- определя единни принципи за формиране на финансовата информация (финансовите доклади и финансовите отчети като тяхна специфична форма);
- представлява основата, осигуряваща еднакъв подход при решаване на проблеми по съдържанието и формирането на финансовата информация при разработката на МСФО;
- осигурява базата за изработване на професионална преценка или счетоводни политики при отсъствие на конкретни изисквания на МСФО, както и за постигането на еднаквост при решаване на проблеми в рамките на финансовото отчитане, съответстващи на изискванията на МСФО.

Както е записано в Статута и целта на Рамката, тя не е стандарт и нищо в нея не е с по-голяма сила от който и да е стандарт или изискване, съдържащо се в конкретен стандарт. Това означава, че не може да се очаква тя да окаже пряко влияние върху работата на ръководствата на отчитащите се предприятия и на съставителите на финансови отчети веднага, освен ако те се заемат с разработването на счетоводна политика на нейна основа при липса на насоки и разяснения в приложимите МСФО. Косвено влияние обаче ще се прояви с издаването на нови МСФО, разработени на променената база, което е възможно да стане и по-рано.

Измененията (подобренията) на Концептуалната рамка (КР) могат да се систематизират в следните основни групи:

1. Нови концепции:

1.1 Финансови отчети и отчитащото се предприятие (глава 3);

1.2. Оценяване (глава 6);

(Концепция за оценяването, включително факторите, които следва да се отчитат при избора на базата за оценяване)

³⁸ Материалите, включени към глава 8, са пренесени без изменение от Концептуалната рамка (2010) г., т.е. остават засега във вида им от Общата рамка (1989 г.).

1.3. Представяне и оповестяване (глава 7);

(Концепция за представяне и оповестяване на информация, в т.ч. класифициране на приходи и разходи и друг всеобхватен доход)

1.4. Отписване (към глава 5).

(Насоки относно прекратяване признаването на активи и пасиви във финансовите отчети)

2. Обновени концепции:

2.1. Ревизирани определения (дефиниции) на елементите на финансовите отчети (към глава 4);

2.2. Признаване на елементите на финансовите отчети (глава 5)

- критерии за включване на активи и пасиви във финансовите отчети.

3. Въведени разяснения и възстановени принципи:

3.1. Възстановяване на принципа предпазливост (консерватизъм) (*prudence*);

3.2. Въвеждане на изискване за предоставяне на информация за дейността на ръководството по отношение използването на икономическите ресурси на предприятието (*stewardship*³⁹);

3.3. Роля на неопределеността на оценяването (*measurement uncertainty*);

3.4. Предимство на съдържанието (икономическата същност и финансова реалност) пред формата (*substance over form*).

Поради ограничения обем на разработката вниманието се фокусира върху изцяло новите глави на Рамката – трета, шеста и седма.

Финансови отчети и отчитащото се предприятие

В глави 1 и 2 на КР се разглежда информацията, която се предоставя във финансовите доклади, а в глава 3 и следващи – информацията, която се включва във финансовите отчети на отчитащото се предприятие (вж. фигура 4).

Както се поясни, финансовите отчети се определят като специфична форма на финансови доклади, чиято цел е да предоставят информация за икономическите ресурси на отчитащото се предприятие, претенциите срещу предприятието и промените в тези ресурси и претенции, отговарящи на дефинициите за елементи на финансовия отчет (активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи), която да е полезна за потребителите както при оценката им за перспективите за бъдещи нетни входящи парични потоци към предприятието, така и при оценката за дейността на ръководството по управление на икономическите ресурси на предприятието (стопанисването на собствеността).

³⁹ Превежда се като отговорно управление или стопанисване (на собствеността).

Включването на оценката за качеството на управлението на ръководството (мениджмънта) означава, че процесът на управление на ресурсите е толкова важен, колкото и резултатите от процеса (т.е. бъдещите нетни входящи парични потоци към предприятието).

Тази информация се предоставя:

- в отчета за финансовото състояние (за признатите активи, пасиви и собствен капитал);
- в отчета(ите) за финансовите резултати от дейността (за признатите приходи и разходи); и
- в други отчети и пояснителни приложения (представяне и оповестяване на друга полезна информация).

Взаимната връзка между активите и пасивите и свързаните с тях приходи и разходи се реализира чрез собствения капитал и финансовия резултат (печалбата или загубата) и другия всеобхватен доход (вж. цит. фиг. 4). Тази връзка е в основата на концепцията за капитала (гл. осма).

Нов момент тук е определянето на отчитащото се предприятие и неговите граници. Според КР това е предприятие, за което се изисква изготвяне на финансови отчети или което избира да съставя финансови отчети. Не е задължително то да бъде юридическо лице; може да е част от предприятие или да включва повече предприятия.

В зависимост от обхвата на отчитащото се предприятие финансовите отчети се подразделят на консолидирани, неконсолидирани и комбинирани:

Консолидирани финансови отчети	Неконсолидирани и собствени финансови отчети	Комбинирани финансови отчети
Предоставят информация относно активите, пасивите, собствения капитал, приходите и разходите както на предприятието майка, така и на неговите дъщерни предприятия като едно единствено отчитащо се предприятие	Неконсолидираните финансови отчети са замислени да предоставят информация относно активите, пасивите, собствения капитал, приходите и разходите на предприятието майка, а не относно тези на неговите дъщерни предприятия ⁴⁰	Финансови отчети на отчитащо се предприятие, което обхваща две или повече предприятия, като не всички от тях са свързани от взаимоотношение предприятие майка – дъщерно предприятие

⁴⁰ Съгласно МСС 27 *Индивидуални финансови отчети*, в сила от 01.01.2014 г., финансовите отчети, които се представят от предприятието майка, се наричат индивидуални финансови отчети.

Финансовите отчети на предприятие, което няма дъщерно предприятие, асоциирано предприятие или дял на контролиращ съдружник в съвместно предприятие обаче, не са индивидуални финансови отчети.

Финансова информация относно отчитането се предприятието (финансови доклади)	Позиции, разгледани в гл. I на Рамката	Финансови отчети на отчитането се предприятия (информация за ИР и Пр и промените в ИР и Пр, които отговарят на дефинициите, гл.3 - 7)	Компоненти	Елементи	Пояснения
	Икономически ресурси (ИР)		Отчет за финансовото състояние	Активи (А)	Признати активи
	Претенции срещу отчитането се предприятие (Пр)			Пасиви (П)	Признати пасиви
	Промени в икономическите ресурси и претенции			Собствен капитал (СК), в т.ч.: Текущ финансов резултат – печалба или загуба (ТФР)	Активи минус пасиви (А-П)
	Други промени в икономическите ресурси и претенции		Отчет/отчети за финансовите резултати от дейността (печалбата или загубата и другия всеобхватен доход)	Приходи (ПР)	ТФР = Приходи минус разходи (ПР-Р)
	Други отчети и пояснителни приложения	Разходи (Р)	ПР < Р → Загуба ПР > Р → Печалба		
		<ul style="list-style-type: none"> - признатите активи, пасиви, СК, приходи и разходи (вж. пар. 5.1); - активи и пасиви, които не са били признати (вж. пар. 5.6.); - паричните потоци; - вноски от притежатели на претенции към СК и разпределения към тях; - методите, предположенията и преценките, използвани при приблизителни оценки и оповестени суми и промените на тези методи, предположения и преценки. 			

Фиг. 4 - Съотношение на финансовото отчитане и финансовите отчети с общо предназначение

Според КР консолидираните финансови отчети предоставят по-пълна информация на потребителите, отколкото неконсолидираните финансови отчети. Последните не могат да ги заместят, когато се изисква съставянето на консолидиран финансов отчет.

Оценяването (measurement)⁴¹ е свързано с процеса на определяне на паричните суми, с които активите и пасивите и свързаните с тях приходи и разходи се признават във финансовите отчети. Това изисква избор на конкретна база за оценяване. Аспектите на тази тема са разгледани подробно в глава шеста на КР.

Базата за оценяване (*measurement basis*) се определя като идентифицирана характеристика на позицията, която се оценява. Прилагането ѝ спрямо актив или пасив формира оценката на този актив или пасив, с което се измерват и свързаните с него приходи и разходи. Общият размер (балансовата стойност) на собствения капитал не се оценява пряко, тъй като се определя като остатъчна величина (разлика) между общия размер на балансовите стойности на всички признати активи, намален с общата балансова стойност на всички признати пасиви. Макар и да не се оценява пряко, може да е целесъобразно отделни класове и някои компоненти на собствения капитал да бъдат оценявани пряко (напр.: акции от различен вид, емитирани от предприятието).

Оценката е резултатът от прилагането на базата за оценяване спрямо даден актив или пасив и свързаните с него приходи и разходи.

От гледна точка на информацията, на която се основават, базите за оценяване се подразделят на две групи: (вж. фиг. 5)⁴².

1. **историческа цена на придобиване** (вкл. **амортизирана стойност**);
2. **текуща стойност** (включително **справедлива стойност, стойност в употреба/стойност при изпълнение и текуща стойност на придобиване**).

Основната разлика между тях е, че **историческата цена на придобиване** се основава на информацията, която е извлечена поне частично от цената на сделката или друго събитие, довело до възникването на оценяваната позиция, докато **текущата стойност**

⁴¹ Терминът (measurement) се превежда като оценка, оценяване и/или измерване. Нерядко тези термини се отъждествяват. От гледна точка на значението им при осъществяване на финансовото отчитане в литературата се обосновава необходимостта от тяхното разграничаване: активите и пасивите могат да се оценяват в различни моменти, докато приходите и разходите се измерват в момента на тяхното действие. Или процесът тук „включва оценяване на активите и пасивите, с което се постига измерване на приходите и разходите“. Собственият капитал и финансовият резултат като резултатни величини се оценяват като следствие. (Вж. Цит. Международни счетоводни стандарти. Приложен коментар. В: Счетоводство 2010, с. 743 и следващи.)

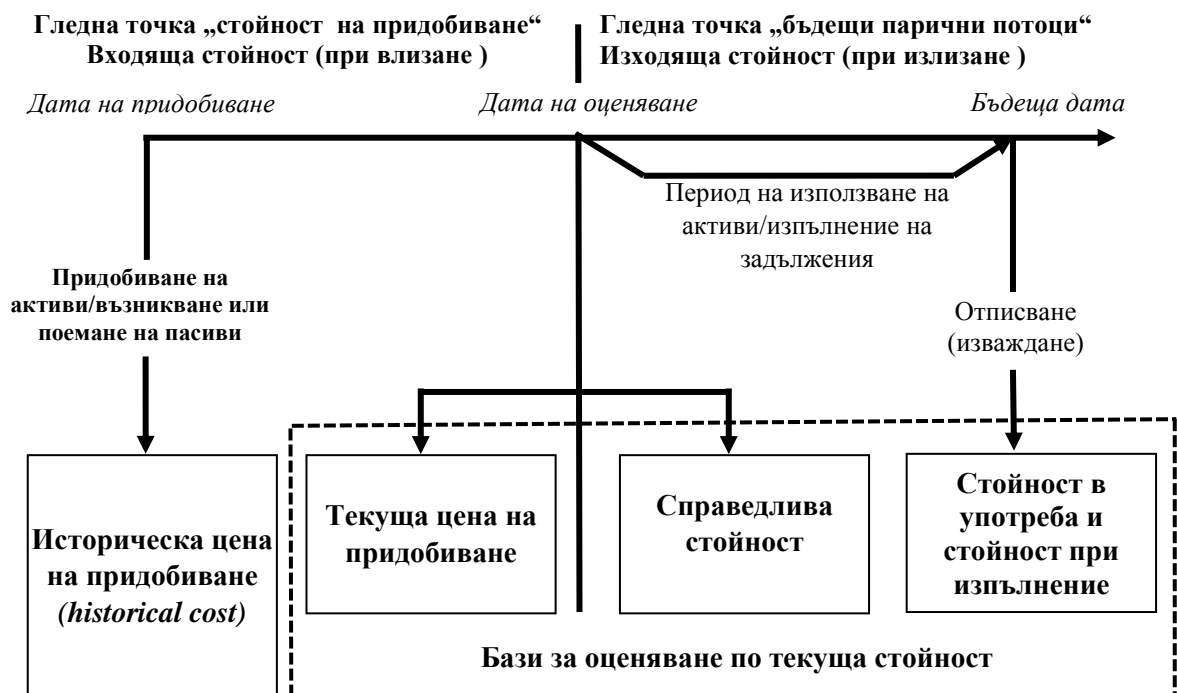
⁴² Базите за оценяване на активите и пасивите са показани от две гледни точки. В квадранта „стойност на придобиване“ са показани входящите стойности (при влизане), каквито са **историческата цена на придобиване и текущата цена на придобиване**, а в квадранта „бъдещи парични потоци“ – изходящите стойности (при излизане): **справедливата стойност, стойността в употреба и стойността при изпълнение и текущата цена на придобиване**.

използва актуализирана информация, отразяваща условията към датата на оценяването.

Един от начините за прилагане на историческата цена на придобиване по отношение на финансови активи и финансови пасиви е оценяването им по **амортизирана стойност**.

Информация, предоставяна от конкретните бази за оценяване

Във връзка с **избора на базата за оценяване** е важно да се вземат под внимание естеството на информацията, която дадената база ще осигури в отчета за финансовото състояние и в отчета(ите) за финансовите резултати;⁴³ както и други фактори (вж. пар. 6.44-6.86).



Фиг. 5 – Конкретни бази за оценяване

Относителната важност на всеки фактор ще зависи от конкретните факти и обстоятелства. Отчитането на факторите и ограниченията, свързани с разходите, вероятно ще доведе до избора на различни бази за оценяване на различните активи, пасиви и свързаните с тях приходи и разходи. Факторите, които е необходимо да се отчитат при избора на

⁴³ Тази информация в КР е обобщена в отделна таблица 6.1., а в пар. 6.24–6.42 се предоставя допълнителен коментар.

базата за оценяване, са уместността и достоверното представяне и/или фундаменталните характеристики на полезната финансова информация.

Уместността на информацията, предоставяна от базата за оценяване по отношение на актив или пасив и на свързаните с него приходи и разходи, зависи:

- отчасти от характеристиките на актива или пасива – променливост на паричните потоци; чувствителност към пазарните фактори и други рискове (например амортизираната стойност не може да предостави уместна информация за финансов актив или финансов пасив, който е дериватив); и
- от приноса им за бъдещите парични потоци – произвеждат ли парични потоци пряко или косвено в комбинация с други ресурси; и характера на стопанската дейност (например, ако активи се използват съчетано (в комбинация) за производство и реализация на продукция и услуги, историческата цена или текущата цена на придобиване вероятно ще осигури уместна информация за маржовете, постигнати през съответния период).

Способността на базата за оценяване да осигури **достоверно представяне на информацията** зависи от:

- несъответствие при оценяването (счетоводно несъответствие);

Ако финансовият отчет съдържа несъответствие при оценяването, е възможно той да не представя достоверно някои аспекти на финансовото състояние или финансовите резултати от дейността на предприятието.

- несигурността при оценяването⁴⁴, която възниква, когато оценката не може да се установи пряко чрез наблюдаване на цените на активен пазар и се налага да бъде определяна приблизително.

Високото ниво на несигурност при оценяването не възпрепятства задължително използването на база за оценяване, която предоставя уместна информация, но ако нивото е толкова високо, че е възможно предоставяната от базата за оценяване информация да не осигурява достатъчно достоверно представяне, трябва да се разгледа възможността за избор на друга подходяща база.

Рамката не дава предпочитание на нито една от разгледаните бази за оценяване. Определянето на най-подходящата от тях трябва да се направи въз основа на конкретните факти и обстоятелства в отчитащото се предприятие.

⁴⁴ Несигурността при оценяването се различава както от несигурността относно резултатите (която възниква при наличие на несигурност относно сумата или момента на възникване на входящи или изходящи потоци от икономически ползи, които ще произтекат от актива или пасива), така и от несигурността относно съществуването (която възниква, когато не е сигурно дали даден актив или пасив съществува):

Представянето и оповестяването като средства за комуникация⁴⁵

Чрез представянето и оповестяването на своите активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи отчитащото се предприятие комуникира информация с потребителите.

Ефективната комуникация на информацията във финансовия отчет изисква:

- а) засилване на вниманието върху целите и принципите на представянето и оповестяването за сметка на правилата;
- б) класифицирането на информацията да групира сходни позиции и разделя несходни позиции; и
- в) обединяването/агрегирането на информацията да не прикрива информация чрез ненужни детайли или прекомерно обединяване.

Ефективната комуникация на информацията във финансовия отчет прави тази информация по-уместна и допринася за достоверното представяне на активите, пасивите, собствения капитал, приходите и разходите на предприятието и повишава нейната разбираемост и съпоставимост.

При вземането на решения относно представянето и оповестяването е важно да се има предвид ограничението, свързано с разходите, т.е. ползите, предоставяни на потребителите на финансови отчети посредством представянето или оповестяването на конкретна информация да оправдаят разходите за предоставяне и използване на тази информация.

Печалба или загуба и друг всеобхватен доход

Приходите и разходите се класифицират и включват или:

- а) в отчета за печалбата или загубата;⁴⁶ или
- б) извън отчета за печалбата или загубата (ОПЗ), в друг всеобхватен доход (ДВД).

Отчетът за печалбата или загубата е основният източник на информация относно финансовите резултати от дейността на предприятието за отчетния период и като такъв в него се включват по принцип всички приходи и разходи.

⁴⁵ СМСС работи и по няколко проекта за подобряване на комуникациите, за да направи финансовата информация по-полезна за инвеститорите, кредиторите и други кредитори, както и да подобри предаването на тази информация.

⁴⁶ Концептуалната рамка не посочва дали отчетът(ите) за финансовите резултати от дейността се състои(ят) от един единствен отчет или от два отчета. *Концептуалната рамка* използва термина „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 подобен начин тя използва термина „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 в рамките на един единствен отчет.

Разбирането на финансовите резултати от дейността на предприятието за периода изисква анализ на всички признати приходи и разходи, включително приходите и разходите, отчетени в ДВД, както и анализ на останалата информация, включена във финансовия отчет.

Друг всеобхватен доход

При разработването на стандартите СМСС 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 ДВД, ако такова включване би довело до повишаване уместността на информацията или по-достоверно представяне на финансовите резултати от дейността на предприятието за този период.

По принцип приходите и разходите, отчетени в ДВД в даден период, се рекласифицират от ДВД в ОПЗ в бъдещ период, когато това води до предоставяне на по-уместна информация или осигуряване на по-достоверно представяне на финансовите резултати от дейността на предприятието за този бъдещ период. Следователно рекласификацията е свързана с основните качествени характеристики на полезността на информацията. Решенията относно възможността за рекласифициране ще се вземат от СМСС в ролята му на разработчик на стандартите.

Когато 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 ДВД, не трябва впоследствие да бъдат рекласифицирани (т.е. да останат в състава на собствения капитал).

Заклучение

В разработката се третира въпроси, свързани с приложимата обща рамка за финансово отчитане след въвеждане на хармонизираните европейски счетоводни принципи и последствията от (значението на) новата Концептуална рамка за финансово отчитане – м. март 2018 г., която не е приета за прилагане в ЕС, но има отношение към приложимата счетоводна база МСФО. Като неотменима част (елемент) на МСФО тя подпомага разбирането и тълкуването на Международните счетоводни стандарти и дава възможност на потребителите да оценят управлението на икономическите ресурси на отчитащото се предприятие чрез предоставяната на тази база информация.

Изложението започва с разглеждане на зависимостите и съотношенията на финансовото отчитане, финансовите доклади и финансовите отчети с общо предназначение. Според Концептуалната рамка финансовото отчитане е процес по създаване на финансова информация относно отчитащото се предприятие, която се предоставя на външните потребители като финансови доклади и финансови отчети. С първите (финансовите доклади) се обозначава цялата съвкупност

(набор) от информация, която трябва да отговори на общите информационни нужди на външните потребители, а финансовите отчети са тяхна специфична форма – структурирано представяне на финансовата информация, която отговаря на дефинициите и критериите за елементи на отчетите – активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи.

Обхватът и съдържанието на информацията, предоставяна на ползвателите, се определят от целта на финансовото отчитане в съответствие с приложимата концептуална рамка. Тази цел е илюстрирана с подходяща схема според ревизираната рамка.

Целта и потребителите на финансовото отчитане, качествените характеристики на полезната информация, изходните предположения, общите принципи и концепции за изготвяне и представяне на финансовите отчети формират общата рамка на финансово отчитане. Подчертава се, че **без приемлива обща рамка за финансово отчитане ръководството няма подходяща база за изготвяне на финансовия отчет, а одиторът няма подходящи критерии за одита на финансовия отчет.** Представени са кратко задълженията и отговорностите (на ръководството и независимите одитори) в това отношение.

Правилата (регламентите) за осъществяване на счетоводството, за изготвянето и представянето на финансовите отчети, прилагани в съответствие с изискванията на възприетата рамка, се определят като счетоводна база. Разгледани са основните елементи и законовите изисквания на приложимите счетоводни бази у нас, в сила от началото на 2019 година.

В последната част на студията се проследява накратко развитието на процеса за разработване на концептуални основи на финансовото отчитане. Изложени са основните акценти на преработената Концептуална рамка.

Библиографска справка:

1. Данъчно облагане и счетоводно приключване на 2018 година. С., ИК „Труд и право“, с. 334-335.
2. Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 26 юни 2013 година относно годишните финансови отчети, консолидираните финансови отчети и свързаните доклади на някои видове предприятия и за изменение на Директива 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета и за отмяна на Директиви 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО на Съвета (Обн., ОВ, бр. L 182, 29.06.2013 г.)
3. Доклад на Комисията до Европейския парламент и Съвета относно дейностите на Фондацията за международните стандарти за финансово отчитане, Европейската консултативна група за финансова отчетност и Надзорния съвет

- за отчитане и отразяване на обществения интерес през 2017 г. Брюксел, 19.10.2018 г. (COM(2018) 705 final).
4. Закон за независимия финансов одит. ДВ, бр. 95 от 2016 г., изм., ДВ, бр. 15 от 2018 г.
 5. Закон за счетоводството. ДВ, бр. 95 от 8 декември 2015 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 98 от 27 ноември 2018 г.
 6. 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.)
 7. Международни счетоводни стандарти (Приложен коментар). В: Счетоводство 2010 година. Книга – годишник. С. ИК, „Труд и право“, 2010.
 8. Метьюс, М. Р. и Перера, М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета (ACCOUNTING THEORY & DEVELOPMENT). Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. М., Аудит, ЮНИТИ, 1999, с. 52 и следв.
 9. Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, издание 2016-2017 на International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), публикувано от International Federation of Accountants (IFAC) през м. декември 2016 г. на английски език и преведено на български език от ИДЕС в България през м. април 2017 г.
 10. Свраков, А. Нерешените въпроси в новия Закон за счетоводството. – Счетоводство, данъци и право, Библиотека, бр. 3, март 2016, с. 40.
 11. Соловьева, О. В. Международные стандарты финансовой отчетности. Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности. М., Эксмо, 2010, с. 48 и следв.
 12. Указания за нови разширени одиторски доклади и комуникация от страна на одитора, приети от УС на 29 ноември 2016 г., изменени с Допълнение 1 от 06.02.2017 г.
 13. Филипов, В. Коментар на новия Закон за счетоводството. В: Закон за счетоводството, в сила от 2016 година. С. ,ИК „Труд и право, 2015.