

КОНЦЕПТУАЛНАТА РАМКА ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ КАТО БАЗА ЗА СЪСТАВЯНЕ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ НА ТРАНСПОРТНИТЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

Валентина Станева

valiastaneva@abv.bg

*Висше транспортно училище „Тодор Каблешков“
София, ул. „Гео Милев № 158
РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ*

Ключови думи: концептуална рамка, финансово отчитане, счетоводна база, елементи на финансовия отчет.

Резюме: С приемането на Република България в Европейския съюз (ЕС) стартираха процесите за хармонизиране на националните с общностните законодателни актове. Свободното движение на хора, стоки и капитали, което е основният фундамент за съществуването на ЕС, е трудно постижимо, когато има разлики между законите на държавите-членки. Тяхното преодоляване е възможно или чрез взаимно признаване на съществуващите национални разпоредби или чрез хармонизация, когато взаимното признаване е неприложимо.

Светът по международни счетоводни стандарти, който създава и поддържа МСФО, изготвя основополагащият документ Концептуална рамка. Тази рамка представя концепциите, които са в основата на процеса по изготвяне и представяне на финансовите отчети.

Целта на финансовите отчети с общо предназначение е да се предостави финансова информация (активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи) на отчитащото се транспортно предприятие, която е полезна за потребителите на финансовите отчети при вземане на информирани управленски решения за ефективността и промените във финансовото му състояние (промените в паричните потоци и в собствения капитал). Също така е необходимо създаване на възможности за оценка дейността на управленския екип по отношение управлението на икономическите ресурси на транспортното предприятие.

Целта на настоящия доклад е да се анализира Концептуалната рамка за финансово отчитане от 2018 г. с насоченост към дейността на транспортните предприятия, прилагащи като счетоводна база Международните счетоводни стандарти.

С приемането на Република България в ЕС стартираха процесите за хармонизиране на националните с общностните законодателни актове. Важна особеност в областта на счетоводството е, че хармонизацията се осъществява чрез въвеждането и прилагането на стандарти за счетоводно отчитане. Процесът на сближаване между националните и международните счетоводни регулации е известен в

специализираната литература като процес на конвергенция¹. Чрез хармонизацията се очаква да се постигне общо разбиране и уеднаквено прилагане на основните принципи и правила в счетоводството, за постигане на прозрачност във финансовото отчитане.

Съветът по международни счетоводни стандарти, който създава и поддържа МСФО, изготвя основополагащият документ Концептуална рамка. Тази рамка представя концепциите², които са в основата на процеса по изготвяне и представяне на финансовите отчети. „Затова е основателно да се твърди, че тя представлява теорията на финансовото счетоводство, на която трябва да се основават Международните стандарти за финансова отчетност и Международните счетоводни стандарти.“³

Основните въпроси, които се разглеждат в Концептуалната рамка за финансово отчитане от 2018 г., са както следва:

- цел на финансовото отчитане с общо предназначение;
- качествени характеристики на полезната финансова информация;
- финансови отчети в отчитащото се предприятие;
- елементи на финансовия отчет, представяне и оповестяване;
- признаване и отписване на позиция от елементите на финансовия отчет;
- бази за оценяване, които се използват за съставяне на финансовите отчети;
- концепции за капитала и поддържане на капитала.

Целта на финансовите отчети с общо предназначение е да се предостави финансова информация (активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи) на отчитащото се транспортно предприятие, която е полезна за потребителите на финансовите отчети при вземане на информирани управленски решения за ефективността и промените във финансовото му състояние (промените в паричните потоци и в собствения капитал). Също така е необходимо създаване на възможности за оценка дейността на управленския екип по отношение управлението на икономическите ресурси на транспортното предприятие. Следва да се отчита, че във финансовите доклади с общо предназначение не се предоставя цялата информация, от която се нуждаят настоящите и потенциални инвеститори, заемодатели и други кредитори. Това създава необходимост от събиране и на допълнителна уместна информация от други източници, включително показатели за макро и микро средата, в която функционира съответното предприятие, както и за политическия климат и перспективите в транспортния отрасъл. Тази информация се предоставя в отчета за финансовото състояние, отчета за финансовите резултати от дейността, както и в други отчети и пояснителни приложения с оповестена информация за: признати активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи; непризнати активи и пасиви; паричните потоци; вземания по записани дялови вноски на притежатели на акционерен дял последващо разпределение на печалба към тях; методи, предположения и преценки, използвани при приблизителното оценяване на признати или оповестени суми.

Качествените характеристики на полезната информация се подразделят на два основни типа – фундаментални и повишаващи полезността на информацията.

Към фундаменталните качествени характеристики се отнасят уместност и достоверно представяне. За уместна финансова информация се приема тази информация, която е в състояние да повлияе на решенията, вземани от потребителите.

¹ От лат. *Convergentia* – приближавам се.

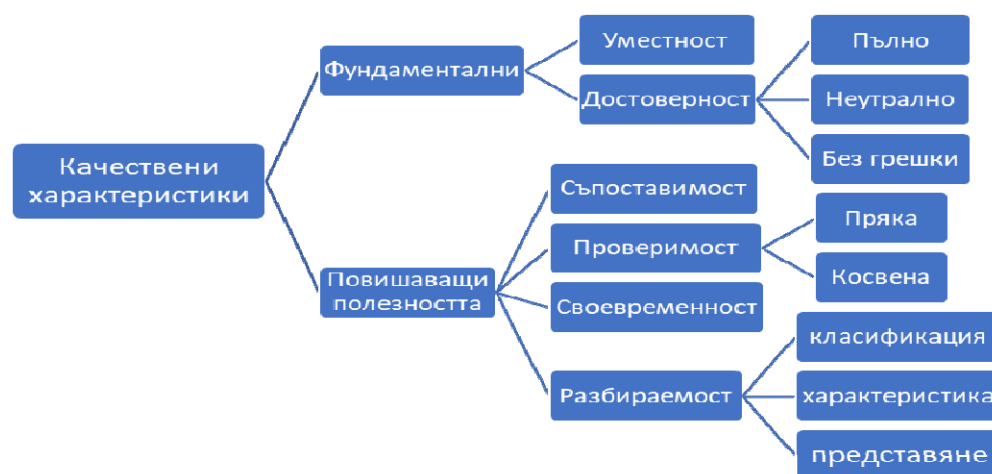
² Понятието „концепция“ (от лат. „*conceptio*“ - „понятие, мисъл“), се дефинира като „система от схващания, възгледи по научно-теоретичен въпрос“ (БАН, 1982, с. 440.) Концепциите по своята същност стоят в основата на теоретичното знание и както всяка теория се обясняват като един стремеж за обобщение на човешката практика и минал опит.

³ Вейсел А. Концептуална рамка за финансова отчетност от 2018 година – анализ на основните концепции и промените. Студия в Годишник на ИДЕС за 2018 г. София, стр. 4, ISSN 1314-8990.

Тя може да повлияе върху дадено решение, ако потребителите са информирани от други източници. Нивото на същественост е специфична част от разбирането за уместност на информацията. Съществеността се определя още като елемент от счетоводната политика за всяко конкретно предприятие и зависи от условията и разбиранията на ръководството. За да бъде достоверно представена, информацията трябва да притежава три характеристики – пълно, неутрално и да не съдържа грешки. Пълното представяне обхваща тази информация, която е необходима на потребителя да разбере стопанския факт, явление или процес, който се представя във финансовия отчет на предприятието. Неутралното представяне изключва предубедеността при избора и изготвянето на финансовата информация. Отсъствието на грешки не означава съвършена точност във всички аспекти, но изключва умишленото им допускане.

Качествените характеристики, повишаващи полезността на информацията са съпоставимост, възможност за проверка (проверимост), своевременност и разбираемост. Характерна особеност на съпоставимостта е необходимостта от използване на минимум два обекта, което да позволява на потребителите да идентифицират и разберат по-добре приликите и разликите между тях. Една информация е съпоставима, когато подобните неща изглеждат по подобен начин, а различните - различно. Възможността за проверка означава, че потребители с различни интереси но със сходен икономически опит, биха могли да стигнат до изводи, че предоставената информация е достоверна. Проверката може да бъде пряка или косвена. Пряката проверка означава проверка и потвърждение на сума или друго изявление посредством пряко наблюдение (например преброяване на паричните средства). Косвената проверка означава проверка на изходните данни на даден модел, формула или друга техника и повторно изчисляване на резултатите, използвайки същата методология (пример - проверка за потвърждаване на балансовата стойност на материални запаси чрез проверка на изходните данни по приложения метод за изписване стойността на материалните запаси). Своевременността се свързва с времето, в което предоставената информация може да послужи на потребителите за вземане на информирани решения. В зависимост от използваните техники за вземане на решение, информацията е своевременна в рамките на отчетния период или дълго след края на отчетния период. За да е разбираема, информацията се класифицира, характеризира и представя по ясен и еднозначен начин.

Качествените характеристики в схематичен вид са представени на фигура 1.



Фигура 1. Качествени характеристики на полезната финансова информация съгласно

Концептуалната рамка за финансово отчитане от 2018 г.

Елементите на финансовия отчет, дефинирани в Концептуалната рамка от 2018 г. са активи, пасиви и собствен капитал, които се отнасят до финансовото състояние, както и приходи и разходи, които се отнасят до финансовите резултати на отчитащото се предприятие.

С определението за активи в Концептуална рамка от 2018 г. се акцентира на три конкретни проявления – икономически ресурс, с фокус върху правата и възможността за осъществяване на контрол. Когато актива се разглежда като икономически ресурс, фокуса следва да се отнася към неговото притежание, а не до произтичащите икономически ползи. Обяснява се с обстоятелството, че предприятието следва да контролира актива в настоящето, за да може да ползва потенциала му за произвеждане на бъдещи икономически ползи. Предприятието не може да контролира бъдещите икономически ползи от използването на актива. Терминът „икономически ресурс“ не следва да се възприема само като физически обект, а и като права върху физически обект. Разликата идва от предишната Концептуална рамка (2010), в която за актив се използваше и термина „ресурс“, докато в актуалната рамка (2018) се акцентира на термина „икономически ресурс“, което има връзка с набор от права за ползване на актива, а не актива само като физически обект. При контрола разликата идва от промените в дефинициите за контрол в МСФО 15 Приходи от договори с клиенти, който определя условията за контрол върху даден актив, както и в МСФО 10 Консолидирани финансови отчети, където се определят условията за контрол върху дадено предприятие (т.е. предприятието-майка осъществява контрол над дъщерните си дружества). В този смисъл се акцентира на способността на предприятието да ръководи използването на актива (или на предприятието) и да получава икономически ползи (или възвръщаемост) от тази дейност.

С определението за пасиви в Концептуална рамка от 2018 г. се акцентира на три конкретни проявления – наличие на задължение, свързано с прехвърляне на икономически ресурс, валидно за настоящия момент в резултат на минали събития (търговски сделки). В предишното определение за пасив (рамката от 2010 г.) предприятието имаше настоящо задължение за прехвърляне на икономически ресурс, като това задължение е безусловно, включително и подлежащо на принудително изпълнение. В актуалната рамка (от 2018), както и в тази от 2010 г., задължението се разглежда в два аспекта – като задължение или като отговорност, което няма практическа възможност да се избегне. Задължението за прехвърляне на икономически ресурс има потенциал да изисква прехвърляне на икономически ресурс и следователно да породии пасив. Някои задължения произтичат от едно събитие (като например получаване на стоки или извършване на услуги), докато други задължения се натрупват с течение на времето (например чрез извършване на непрекъсната дейност). Резултатът от минали събития означава, че са получени икономически изгоди или са предприети действия, след които ще се наложи прехвърляне на икономически ресурс.

По отношение на собствения капитал следва да се уточни, че той се разграничава от пасивите, определя се като остатъчна стойност на активите на предприятието след приспадане на всички негови пасиви, независимо от използваните форми на представяне и оповестяване, включващи различни класове вземания или компоненти на собствения капитал. Претенциите към собствения капитал са претенции срещу предприятието, които не отговарят на дефиницията за пасив. Те са установени по силата на договор, законодателството или други сходни средства. Различните претенции към собствения капитал, произтичат от различните права на техните притежатели, най-често свързани с права за дивиденди, удовлетворени претенции към

собствения капитал, частично или пълно удовлетворяване при ликвидация, както и други претенции към собствения капитал.

По отношение на приходите и разходите като елементи на финансовия отчет, същите са определени както следва:

- приходите - увеличаване на активите или намаляване на пасивите, което рефлектира до увеличаване на собствения капитал, различно от такова, отнасящо се до вноски от страна на притежателите на претенции към собствения капитал;

- разходите - намаляване на активите или увеличаване на пасивите, което рефлектира до намаляване на собствения капитал, различно от такова, отнасящо се до разпределения към притежателите на претенции към собствения капитал.

От горните определения следва да се открият особеностите на претенциите към собствения капитал, а именно, че вноските от страна на притежателите на претенции към собствения капитал не са приходи, а разпределенията към притежателите на претенции към собствения капитал не са разходи.

Генерираните приходи и разходи са с различни характеристики, което изисква предоставянето на информацията относно приходите и разходите, с цел подпомагане на потребителите на финансови отчети да разберат финансовите резултати от дейността на предприятието. "Приходите от продажби са един от основните финансови показатели с ключово значение не само за собствениците и мениджърите на дадено транспортно предприятие, но и за потенциалните инвеститори."⁴

Представянето и оповестяването на елементите на финансовия отчет осигурява необходимия баланс между осигуряването на уместна информация, достоверното им представяне и съпоставимост на информацията в различните периоди по отношение на отчитащото се транспортно предприятие, така и в рамките на един и същ период между различни предприятия.

Признаването е процес по регистриране на счетоводна информация, която отговаря на дефиницията за един от елементите на финансовия отчет, за включване в отчета за финансовото състояние или в отчета/отчетите за финансовите резултати от дейността на предприятието. Сумата, с която актив, пасив или собствен капитал се признава в отчета за финансовото състояние, се нарича „балансирана стойност“ на този елемент.

Признаването свързва елементите, отчета за финансовото състояние и отчета/отчетите за финансовите резултати от дейността, както следва:

- в началото и в края на отчетния период в отчета за финансовото състояние:

$$\sum A - \sum П = \sum СК,$$

където:

A – активи;

СК – собствен капитал.

П – пасиви;

- признатите промени в собствения капитал по време на отчетния период, включени в отчета/отчетите за финансовите резултати от дейността:

Промени в СК = Приходи – Разходи + Вноски – Разпределения,

където:

вноски - от притежателите на претенции към СК;

разпределения - към притежателите на претенции към СК.

Отписване на елементи от финансовия отчет е свързано с изваждането на част или на целия признат актив или пасив от отчета за финансовото състояние на предприятието. Отписването възниква, когато позицията не отговаря на дефиницията за

⁴ Вайсилова Е. За новият подход при отчитане на приходите от продажби в предприятията от транспортния сектор. Ел. сп. Механика Транспорт Комуникации, том 17, брой 3, 2019 г. стр. III-60.

актив или пасив. Актив се отписва, когато предприятието губи контрол върху признат актив, докато пасив се отписва, когато предприятието няма настоящо задължение по признат пасив.

Признатите елементи във финансовите отчети се изразяват стойностно чрез паричния измерител, посредством избор на база за оценяване. Вземането под внимание на качествените характеристики на полезната финансова информация и ограничението от гледна точка на разходите, води до избор на различни бази за оценяване за различните активи, пасиви, приходи и разходи. Бази за оценяване са историческа цена на придобиване, текуща стойност, справедлива стойност, стойност в употреба и стойност при изпълнение, текуща цена на придобиване. Прилагането на базата за оценяване спрямо актив или пасив създава оценка на този актив или пасив и на свързаните с него приходи и разходи.

Различието между Концептуалната рамка за финансово отчитане от 2018 г. и Общите разпоредби на НСС при избора на бази за оценяване е, че в МСС/МСФО са посочени две оценъчни бази – „Историческа цена на придобиване” и „Текуща стойност”. Базите „Справедлива стойност”, „Стойност в употреба за активи/Стойност при изпълнение за пасиви” и „Текуща цена на придобиване” се включват в базата за оценяване по „Текуща стойност”, докато в НСС са конкретизирани три оценъчни бази – „Цена на придобиване”, „Себестойност” или „Справедлива стойност”. Извън Концептуалната рамка за финансово отчитане (2018 г.) на СМСС и Общите разпоредби по НСС (в сила от 01.01.2016 г.) има предоставена алтернатива за използване на допълнителни оценъчни бази, като в § 118 на МСС 1 са добавени „Нетна реализуема стойност” и „Възстановима стойност”, докато в § 25.3. на СС 1 са добавени „Възстановима стойност” и „Нетна реализуема стойност”. Като общ извод се налага, че и по МСС/МСФО и по НСС предложените за използване оценъчни бази почти се припокриват.

В Концептуалната рамка за финансово отчитане (2018 г.) на СМСС е характеризираният процес на оценяване като процес на определяне на паричните суми, по които трябва да се признават обектите на текущото счетоводно отчитане и на елементите на финансовите отчети. Отбелязано е, че това оценяване включва избор на оценъчна база поотделно или в различни комбинации, в зависимост от конкретните изисквания на счетоводните стандарти, съобразени с влиянието на различни фактори за създаване на актуална и достоверна счетоводна информация за нуждите на потребителите.

Познаването на оценките в счетоводството позволява определянето на конкретни счетоводни политики при отчитането на различните видове активи и особено при изготвянето на елементите на финансовия отчет. Взаимната връзка между тях се реализира чрез капитала и чрез финансовия резултат. Последният води до увеличаване или намаляване на капитала. Изложената връзка е в основата на концепциите за поддържане на капитала, които са изложени в Концептуалната рамка за финансово отчитане от 2018 г. Да се поддържа капитала означава, че неговия размер в края на периода е най-малко равен на този в началото на периода. Рамката не определя коя концепция за капитала да се прилага. Ако предприятието възприеме стойностната концепция за изчисляване на капитала (в счетоводната литература се среща и понятието финансова концепция), оценката на активите, пасивите, приходите и разходите се извършва по номинални стойности. Ако се използва материалната концепция, акцента е върху оценката на производствените мощности. Практиката е показала, че по-често се използва стойностната концепция, докато другата е по-трудно приложима.

Следва да направим уточнение по отношение на използваните счетоводни модели, оценъчни бази и счетоводни оценки по МСС/МСФО и НСС, с което да се изясни употребата им в практиката. Известно е, че СМСС използва Рамката на Комитета за Международни счетоводни стандарти за изготвяне и представяне на финансови отчети, публикувана през 1989 г. (последно изменена през 2018 г.). От 2005 г. същата се преразглежда с оглед нейното хармонизиране с концептуалната рамка на Борда за Финансови Счетоводни Стандарти, прилагана в САЩ. Стремежа е, чрез съвместно усъвършенстване и актуализиране на общите положения, да се създаде съвместна обща рамка за изготвяне и представяне на финансовите отчети, на която база да се създаде устойчива основа за създаване на бъдещите счетоводни стандарти. Въпросите за оценяване в използваната от СМСС обща рамка са представени твърде ограничено, само в три параграфа, като се отбелязва, че историческата цена е най-често използваната, без да се отрича възможността за използване и на други оценъчни бази.

Признаването и оценяването на приходите и разходите, а оттук и на печалбата/загубата, има връзка с прилагането на концепциите за капитала и поддържането на капитала.

Счита се, че предприятието поддържа **финансовия си капитал**, когато неговият стойностен размер в края на отчетния период е най-малко равен на размера му в началото на отчетния период след приспадане на: вложения капитал от собствениците през периода; сумите, разпределени между собствениците; преоценката, отразена в собствения капитал.

Счита се, че предприятието поддържа **физическия си капитал**, когато неговият физически производствен капацитет (или ресурсите и средствата, необходими за постигането на този капацитет) е най-малко равен на размера му в началото на отчетния период след приспадане на: вложения капитал от собствениците през периода; сумите, разпределени между собствениците; преоценката, отразена в собствения капитал.

Основната разлика между двете концепции за поддържане на капитала е в третирането на ефектите от промените в цените на активите и пасивите на предприятието. **Концепцията за поддържане на финансовия капитал** не изисква използването на конкретна база на оценяване, докато **концепцията за поддържане на физическия (материалния) капитал** трябва да се основава на текущата стойност като база за оценяване, която би следвало да бъде платена, ако един актив се придобива към момента, или която би била необходима за уреждане на пасив (задължение) към момента.

Таблица 1.

Разлики между концепциите за поддържане на капитала

Концепция за поддържане на финансовия капитал	Концепция за поддържане на физическия (материалния) капитал
Не използва конкретна база на оценяване.	Използва текущата стойност като база за оценяване
Потребителите на финансовите отчети се интересуват главно от поддържането на инвестирания капитал или от покупателната му способност	Потребителите на финансовите отчети се интересуват главно от оперативната способност на предприятието

Счита се, че предприятието е поддържало своя капитал, когато в края на периода има толкова капитал, колкото е имало и в началото на периода. Всяка сума над тази, която е била необходима за поддържане на капитала в началото на периода, е печалба.

В заключение концепцията за поддържане на капитала и базата за оценяване на активите и пасивите на предприятието определят счетоводния модел, използван при

съставянето на финансовите отчети. Различните счетоводни модели имат различна степен на уместност и надеждност. Изборът на счетоводния модел зависи от ръководството на транспортното предприятие в съответствие с избраната счетоводна политика, който следва да се съобразява и с новите разбирания по основните определения, дадени в Концептуалната рамка за финансово отчитане от 2018 г.

ЛИТЕРАТУРА:

- [1] Вейсел А. Концептуална рамка за финансова отчетност от 2018 година – анализ на основните концепции и промените. Студия в Годишник на ИДЕС за 2018 г. София, стр. 4, ISSN 1314-8990.
- [2] Вайсилова Е. За новият подход при отчитане на приходите от продажби в предприятията от транспортния сектор. Ел. сп. Механика Транспорт Комуникации, том 17, брой 3, 2019 г. стр. III-60, ISSN 2367-6620 (online).
- [3] Basis for Conclusions on Conceptual Framework for Financial Reporting (2018), ISBN 978-1-911040-91-0

THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING AS A BASIS FOR COMPILING THE FINANCIAL STATEMENTS OF TRANSPORT COMPANIES

Valentina Staneva
valiastaneva@abv.bg

***Todor Kableshkov University of Transport
Sofia, 158 Geo Milev Str.
THE REPUBLIC OF BULGARIA***

Key words: *Conceptual framework, financial reporting, accounting base, elements of the financial statement*

Abstract: *With the accession of the Republic of Bulgaria to the European Union (EU), the processes for harmonization of the national with the Community legislative acts started. The free movement of people, goods and capital, which is the basic foundation for the existence of the EU, is difficult to achieve when there are differences between the laws of the Member States. They can be overcome either by mutual recognition of existing national provisions or by harmonization where mutual recognition is not applicable.*

The International Accounting Standards Board, which establishes and maintains IFRS, prepares the founding document Conceptual Framework. This framework presents the concepts that underlie the process of preparing and presenting the financial statements.

The objective of financial statements with general purpose is to provide financial information (assets, liabilities, equity, income and expenses) of the reporting transport undertaking that is useful to users of financial statements in making informed management decisions for efficiency and changes in its financial condition (changes in cash flows and equity). It is also necessary to create opportunities for evaluation of the activity of the management team regarding the management of the economic resources of the transport enterprise.

The purpose of this report is to analyze the Conceptual Framework for Financial Reporting from 2018 with a focus on the activities of transport companies applying the International Accounting Standards as an accounting basis.