



**LEONARDO DA VINCI  
Transfer of Innovation**

**Проект по програма „Леонардо да Винчи“:**

**„Разработване на приложни курсове, основани на обмен на  
обучителни иновации в областта на финансите и мениджмънта, за  
допълнително обучение на предприемачи и специалисти в Латвия,  
Литва и България”**

**ПРИЛАГАНЕ НА МЕЖДУНАРОДНИ СТАНДАРТИ ЗА  
ФИНАНСОВА ОТЧЕТНОСТ**

***Институт за Професионални Финансови Мениджъри  
Лондон, Великобритания***

***2010***

## **Съдържание**

### **Въведение към курса**

#### **1. Въведение към МСФО - Международни Стандарти за Финансова Отчетност**

- 1.2. Фактори засягащи националното счетоводство и отчетната система и тяхното функциониране
  - 1.2.1 Разлики в международните счетоводни практики
- 1.3. Разпоредби за счетоводството, значението на МСФО, тяхното прилагане и роля

#### **2. Рамка на принципите за подготовка на Финансовите отчети, съгласно МСФО**

- 2.1. Основни понятия на МСФО
- 2.2. Цел и обхват на Рамката
- 2.3. Качествени характеристики на финансовите отчети
- 2.4. Елементи на финансовите отчети
- 2.5. Подготовка на формата и съдържание на отчетите
- 2.6. Основни принципи и политики за финансов отчет, съгласно МСФО
  - 2.6.1. Четири основни положения/предпоставки
  - 2.6.2. Счетоводни принципи
  - 2.6.3. Счетоводни методи и политики

#### **3. Подготовка и презентация на Финансовите отчети, съгласно изискванията на МСФО**

- 3.1. Съставни елементи на финансовите отчети
- 3.2. Баланс
- 3.3. Отчет за дохода/прихода
- 3.4. Отчет за промяна на активите
- 3.5. Обяснителни бележки към финансовите отчети
- 3.6. Становище на одита
- 3.7. Транзакции с чужда валута и ефект от промяната на обменния курс (МСФО 21)

#### **4. Осчетоводяване на дългосрочни инвестиции МСФО 16 „Фиксирани активи”**

- 4.1. Дефиниции
- 4.2. Критерии за признаване
  - 4.2.1. Критерии за признаване
  - 4.2.2. Начална оценка
  - 4.2.3. Последваща оценка на фиксираните активи
- 4.3. Оттегляне от операции и освобождаване
- 4.4. Понижаване на стойността на активите
- 4.5. Амортизация
  - 4.5.1. Изчислен полезен живот на фиксираните позиции на активите
  - 4.5.2. Методи за обезценка
- 4.6. Разкриване на информация в отчета
- 4.7. Основни прогнози на МСФО 16
- 4.8. Практически упражнения

#### **5. Осчетоводяване на дългосрочни инвестиции МСФО 17 „Лизинг”**

- 5.1. Дефиниции
- 5.2. Класификация на лизингови транзакции
- 5.3. Финансов лизинг (счетоводни процедури) от страна на Лизингополучателя
- 5.4. Финансово осчетоводяване от страна на Лизингодателя
- 5.5. Практически упражнения

## **6. Осчетоводяване на дългосрочни нематериални активи (Международен Стандарт 38)**

- 6.1. Признаване и дефиниции на нематериалните активи
- 6.2. Оценка на нематериални активи
- 6.3. Амортизация на нематериални активи
- 6.4. Репутация на бизнеса на предприятието

## **7. Осчетоводяване на инвестиции и интереси в смесени дружества / джойнт венчърс**

- 7.1. Общ подход към осчетоводяване и Класификация на инвестициите
  - 7.1.1. Дефиниции
  - 7.1.2. Оценка на краткосрочни инвестиции
  - 7.1.3. Оценка на дългосрочни инвестиции
- 7.2. Инвестиции в дъщерни дружества (Международен Стандарт 27) и асоциираните такива (Международен Стандарт 28)
- 7.3. Инвестиционно имущество (Международен Стандарт 40)
- 7.4. Инвестиции в джойнт венчърс (Международен Стандарт 31)
- 7.5. Дялове и капиталово участие

## **8. Осчетоводяване на инвентара**

- 8.1. Видове инвентар
- 8.2. Методи за осчетоводяване на инвентара
  - 8.2.1. Периодичен метод за осчетоводяване на инвентара
  - 8.2.2. Продължителен метод за осчетоводяване на инвентара
- 8.3. Методи за оценка на инвентара
- 8.4. Въздействие на методите за оценка на инвентара върху резултатите от финансовото изпълнение
- 8.5. Ефект от грешка при оценка на инвентара
- 8.6. Практически упражнения

## **9. Осчетоводяване на финансовите инструменти (Международен Стандарт 32; Международен Стандарт 39)**

- 9.1. Финансови инструменти, финансови активи и финансови задължения
- 9.2. Финансови активи
- 9.3. Признаване на финансови активи и финансови задължения (Международен Стандарт 39)
- 9.4. Оценка на финансовите инструменти
- 9.5. Практически упражнения

## **10. Задължения и прогнози**

- 10.1. Значение на задълженията и прогнозите
- 10.2. Предполагаеми активи и предполагаеми задължения
- 10.3. Отложени такси

## **11. Приходи**

- 11.1. Признаване на осчетоводяването на база на нарастването
- 11.2. Понятие и оценка на приходите; Методи за осчетоводяване на приходите (признаване на приходите)
- 11.3. Търговски отбиви/шkonto
- 11.4. Лоши и съмнителни дългове
- 11.5. Практически примери

## **12. Договори за строителство (Международен Стандарт 11). Сегментно отчитане (Международен Стандарт 14)**

- 12.1. Описание на договорите за строителство
- 12.2. Финансов ефект от договорите за строителство
- 12.3. Оповестяване на договори за строителство
- 12.4. Сегментно отчитане (Международен Стандарт 14)

## **13. Отчет за паричния поток**

- 13.1. Термини употребявани в отчетите за паричния поток
- 13.2. Основа за подготовка на отчетите
- 13.3. Методи за подготовка на отчетите
- 13.4. Тест и упражнения

## **14. Осчетоводяване на бизнес комбинации (Международен Стандарт 22)**

### **Консолидирани финансови отчети и инвестиции в дъщерните дружества (Международен Стандарт 27)**

- 14.1. Отчети за група предприятия
- 14.2. Осчетоводяване на придобивките на предприятието
- 14.3. Принципи на консолидиране
  - 14.3.1. Основните принципи за подготовка на отчетите за група предприятия
  - 14.3.2. Вътрешните за групата позиции да бъдат напълно елиминирани
  - 14.3.3. Вътрешните за групата позиции да бъдат частично елиминирани
  - 14.3.4. Не-контролирана лихва

## **Библиография**

## **Въведение към курса**

Курсът „Прилагане на Международни Стандарти за Финансова Отчетност” е подготвен чрез адаптиране на обучителен материал, разработен от Института за Професионални Финансови Мениджъри, публикуван в Рига от доктор Ирина Кузмина (Латвия) и доктор Филип Дун (Великобритания)<sup>1</sup>.

## **Мотивация за разработване на курса**

Проучване на членовете на проектен консорциум към Конфедерацията на Работодателите на Латвия и Българската Търговско Промислена Палата, посочи нуждата от допълнителен курс за обучение.

Международните Стандарти за Финансова Отчетност:

- отразяват нуждата на бизнеса в модерната пазарна икономика;
- се радват на широко одобрение;
- са често по-лесни за прилагане, в сравнение с националните стандарти;
- регистрираните фирми в ЕО трябва да прилагат МСФО;

Така, МСФО се определят като приоритетна област за подобряване познанието сред местните професионалисти по счетоводство и финанси.

## **Новаторско съдържание на курса**

Курсът е разработен така, че да включва следното новаторско съдържание:

- термините, използвани в МСФО и техните еквиваленти в националните счетоводни стандарти;
- разрешаване на проблеми във финансовите отчети със специално ударение върху алтернативни начини за постигане на целите на отчета;
- стандартите, отнасящи се до транзакции на дялове и осчетоводяване на инвестиции, с които са запознати сравнително малко специалисти в Латвия;

## **Новаторски методи на обучение на курса**

Курсът е разработен за използване на следните новаторски методи на обучение:

- Наличие на електронна платформа за интерактивни методи на обучение и оценка;
- Активно използване на обучение с участието на курсистите;
- Наличие на модулни форми;
- Използване на две форми на обучение – самостоятелна подготовка и обучителни консултации;
- Наличие едновременно на няколко езика

## **Обект на Курса**

Курсът е предназначен за: предприемачи, специалисти в областта на финансите и мениджмънта от Латвия, Литва и България, които искат да имат практически умения при прилагането на МСФО, а по-нататък и за подобни групи от други Европейски страни. Курсът изисква някакъв предварителен опит в областта на счетоводството, тъй като ще се прави сравнение между МСФО и съществуващите стандарти.

Курсът е предвиден за 64 академични часа или за самоподготовка онлайн и съдържа 140 страници материал

---

<sup>1</sup> И. Кузмина, Ф. Данн Международные стандарты финансовой отчетности, Institute of Professional Financial Managers, Рига, ABC Balt, 2005

## **Предмет на Курса**

След завършване на курса, участниците ще бъдат в състояние да:

1. Разбират важността и значението на регулационните норми;
2. Разбират целите на концептуалните норми;
3. Определят вероятните ползватели на финансовите отчети и да разбират техните нужди;
4. Подготвят финансови отчети, съгласно изискванията на МСФО, а именно:
  - 4.1. подготвят отчет за паричния поток;
  - 4.2. подготвят консолидирани финансови отчети;
5. Интерпретират финансови отчети;

## **Структура на Курса**

1. Въведение към МСФО
2. Основни принципи на Финансовия Отчет, при използване на МСФО;
3. Прилагане на МСФО при изработване на Финансови Отчети;
4. Осчетоводяване на дългосрочни активи: фиксирани активи;
5. Осчетоводяване на дългосрочни активи: лизинг;
6. Осчетоводяване на дългосрочни активи: нематериални активи;
7. Инвестиции и подготовка в смесени дружества/джойнт венчърс;
8. Осчетоводяване на инвентара;
9. Осчетоводяване на финансови инструменти;
10. Отговорности и прогнози;
11. Приходи;
12. Строителни договори и Оперативни сегменти;
13. Отчети за паричен поток;
14. Консолидирани финансови отчети и осчетоводяване на обединения

### **1. Въведение към МСФО**

Този раздел включва следните теми:

- Национално Счетоводство и Отчетни системи и Фактори, които им влияят.
- Различия в Международните счетоводни практики – запознаване с класификацията на националните счетоводни системи
- Регулация на осчетоводяването. Приложение и роля на МСФО – описание на рационалното при изработването на МСФО и зависимостта между това рационално и основните принципи на МСФО.

Този и другите раздели включват някои кратки и многобройни по избор въпроси, които са предназначени за подпомагане на самообучението и проверката.

### **2. Рамка на принципите за подготовка на Финансовите отчети, в съответствие с МСФО**

Този раздел включва следните въпроси:

- Концептуална основа на МСФО
- Качествени характеристики на финансовите отчети
- Елементи на финансовите отчети
- Създаване на финансови отчети и тяхното съдържание
- Основни принципи на финансово отчитане и тяхното приложение в МСФО

В по-приложимите раздели, които следват, съдържанието се илюстрира с примери – например, фирменият Баланс се изработва стъпка по стъпка, с описание на счетоводните събития в отчетния период.

### **3. Прилагане на МСФО при изработване на Финансовите отчети**

В този раздел, акцентът пада върху:

- Баланса – покриващ два възможни формата (базиран на нетните активи и имуществото, или активите, имуществото и задълженията)
- Печалбата/ Загубата – отново съпоставка на два възможни формата – акцентира се или върху стойността на продадената стока (функция на разходите) или разходите (елементи на разходите)
- Отчет за промяна на капитала
- Операции с чужда валута и влияние на обменния курс
- Забележки по Финансовите отчети – съдържанието ще бъде разгледано по-нататък в детайли, в процес на курса: политика за признаване на приходите, осчетоводяване на инвентара, облагане с данъци и др.

### **4. Осчетоводяване на дългосрочни активи: фиксирани активи**

Този раздел включва:

- Съответни дефиниции – например обезценка, остатъчна стойност, справедлива стойност и т.н.
- Критерии за признаване на дългосрочни активи
- Обезценка, загуба на стойността на активите, конкретна/определяща информация в отчетите и други въпроси;
- Този раздел включва също така и 5 приложими проблема, например:  
През 20X9, фирма X продава кола, придобита 3 години по-рано за 4000 лири. Началната цена на колата е била 9600 а сумата на натрупаната обезценка към момента на нанасяне на актива е 5760. Искане: 1) да направите необходимия счетоводен отчет; 2) да определите финансовия резултат „като се изключат транспортните средства” и да определите финансовия резултат от тази сделка.

### **5. Осчетоводяване на дългосрочни активи: лизинг**

Този раздел включва съответни дефиниции и класификация на лизингови трансакции. Акцентиращи върху финансовия лизинг, тук се разглеждат счетоводните процедури и за лизингодателя и за лизингополучателя. Има няколко примера и два приложими проблема в този раздел, които изискват курсистите да изчислят графиката на лизинговите плащания, като се вземе предвид стойността на активите, лихвените проценти, остатъчната стойност, или да се изчисли предполагаемия лихвен процент на лизинговата трансакция, като се вземе предвид друга информация в тази връзка.

### **6. Осчетоводяване на дългосрочни активи: нематериални активи**

Този раздел включва следните въпроси:

- Признаване на нематериални активи и съответните дефиниции
- Оценка и обезценка на нематериалните активи
- Доброжелателство при оценка и обезценка

Нематериалните активи са сравнително нова област за счетоводителите в Латвия, поради това се предвиждат подробни дискусии върху това, как да боравим с активи като лицензи за софтуер, право за разпространение на продуктови мостри, търговски марки, медийно съдържание и т.н.

## **7. Инвестиции и участие в смесени дружества/джойнт венчърс**

Този раздел включва следните въпроси:

- Общ подход към осчетоводяването на инвестициите; Класификация на инвестициите
- Инвестиции в дъщерни дружества и асоциирани компании
- Инвестиции в недвижимо имущество
- Дялове и участие в собствеността

## **8. Осчетоводяване на имуществото/инвентара**

Този раздел включва следните въпроси:

- Видове инвентар/имущество
- Методи на осчетоводяване на инвентара;
- Методи за оценка на инвентара с подробна схема, илюстрираща прилагането на метода;
- Влияние на метода за оценка на инвентара върху индикаторите на финансовите отчети;
- Грешки при оценка на инвентара

Този раздел включва също така и няколко приложими проблеми и примери.

## **9. Осчетоводяване на финансови инструменти**

Този раздел включва следните въпроси:

- Финансови инструменти;
- Финансови активи и финансови отговорности;
- Признаване на финансови активи и финансови задължения;
- Оценка на финансовите инструменти;

Този раздел включва също така и приложими проблеми.

## **10. Отговорности и Прогнози**

Този раздел включва следните въпроси:

- Значението на отговорностите и прогнозите;
- Непредвидени активи и непредвидени задължения;
- Отложени такси

## **11. Приходи**

Този раздел включва следните въпроси:

- Осчетоводяване на базата на метода за натрупване;
- Понятието приходи и неговата стойност. Методи за признаване на приходите;
- Търговски отбиви;
- Съмнителни и лиши дългове;
- Продажба на стоки на базата на консигнацията;
- Осчетоводяване на правителствените субсидии;

В този раздел има повече от 25 приложими примера и въпроси.

## **12. Строителни договори и Оперативни сегменти**

Този раздел включва следните въпроси:

- Описание на договорите за строителство;
- Финансов резултат на договорите за строителство;
- Оповестяване на информация относно договори за строителство;

- Отчети по оперативни сегменти

### **13. Отчети за паричен поток**

Този раздел включва следните въпроси:

- Предназначение на отчета за паричния поток
- Принципи при подготовка на отчета за паричния поток
- Методите за подготовка на отчета за паричния поток

В този раздел има и тест с повече от 25 въпроси и приложими проблеми.

### **14. Консолидирани финансови отчети и Счетоводство за обединения**

Този раздел включва следните въпроси:

- Фирмени групови отчети – прави разграничение между покупки, обединения и консолидации;
- Осчетоводяване на фирмени придобивки – разглежда два различни метода с примери;
- Принципи на консолидиране – акцентира върху третирането на дивидентите, паричните дялове и други

## **Резюме на курса**

Курсът осигурява на курсистите широки познания относно Стандартите за Финансова Отчетност и тяхното приложение.

Акцентът е върху практическото приложение на знанията – предприемачи и специалисти в областта на финансите, използвайки курса и въпросите на курса, за разрешаване на проблемите в тяхната собствена фирма.

Курсът може да се комбинира с други курсове за допълнително професионално обучение, разработени към проекта.

## **1. Въведение към МСФО<sup>2</sup> – Международни Стандарти за Финансова отчетност**

- 1.1. Фактори засягащи националното счетоводство и системата на отчетност и тяхното функциониране
- 1.2. Различия в международните счетоводни практики
- 1.3. Регулация на осчетоводяването, значението на МСФО, тяхното приложение и роля

### **1.1. Фактори влияещи на националното счетоводство и системата на отчетност и тяхното функциониране**

През 19-ти век, след като фондовите (акционерни) компании стават по-популярни, притежателите на акции – собствениците се появяват на сцената без да имат достатъчни познания за операциите на предприятието, заедно с наетата администрация, от която се изисква периодично отчитане пред собствениците. Нараства необходимостта от отчитане на такава информация, която да бъде разбираема за притежателите на акции и да бъде сравнима с отчетността на други предприятия.

Всяка национална счетоводна система в света е независима и защитава националните интереси на страната.

**Факторите, определящи особеностите на националната счетоводна система са следните:**

- влияние на съставителите на водещи теории и професионални счетоводни органи;
- икономически последици произтичащи от възприетите системи;
- обща икономическа ситуация в страната;
- политика за събиране на такси;
- национални особености;
- ползватели на финансова информация и техните цели;
- законова (правна) обстановка;
- източници на финансиране;
- език;
- обща доминираща атмосфера в страната

**Фактори засягащи материално съдържанието на националното счетоводство и стандартите на отчетност:**

- вид на ползвателите на счетоводна информация (те могат да бъдат както физически лица и или банкови или правителствени лица);
- авторско право върху стандартите;
- брой на физическите и юридически лица, формиращи източника на бизнес капитала;

- степен на заангажираност на инвеститори в управлението (мениджмънта) в този бизнес;
- степен на защита на пазарното развитие.

## 1.2. Различия в международните счетоводни практики

На настоящия етап на социално развитие, всички страни могат да се разделят на следните две групи:

- страни с добре структурирана законова рамка;
- страни със законодателство от общо юридическо развитие

В първата група страни, законите представляват комплект от безпощадни правила, проектирани съгласно принципа „ *Ти си длъжен да .....!*”, тоест, имаш позволение само ако е изрично посочено в закона.

Отговорността както на физическите, така също и на юридическите лица е буквално да се подчиняват на правилата, предвидени в законодателството, за всеки, дори и най-дребен случай.

Стандартите на отчетност, одобрени на правителствено ниво се въвеждат по силата на закона. Всяка счетоводна процедура е описана подробно, а данъчните сметки и възможността за контролиране на пълното и дължимо плащане по тях към бюджета стават основна счетоводна цел.

Втората група страни разработват свои закони под формата на серия от рестрикции, следвайки принципа „ *Не ти се разрешава да ....!*”, тоест, всичко, което не е забранено е разрешено.

Законодателството установява рамка, в която и физическите и юридически лица могат да действат свободно. В този случай, държавата не регулира законите на счетоводството, проектирано от многобройни неправителствени организации, ползващи професионални счетоводители.

Счетоводството се превръща в креативен процес; то включва проектиране на системи, подготовка на оценки, анализ на разходите, одит, печалба и планиране на данъците. Тази разлика в подхода на проектиране на счетоводните системи може да се обясни поради факта, че в повечето страни със стриктна законова регулация, финансовите нужди на фирмите се изпълняват за сметка на правителствата и банките. Бизнесът в страните с ориентация на общо юридическо законодателство, използва дяловия капитал и фондовите пазари.

*Моделите на страните могат с по-големи подробности да се подразделят по следния начин:*

- **Британско – Американски- Холандски Модел:**
  - силно развити фондови пазари;
  - установени много мултинационални корпоративни центрове (МНЦ);
  - счетоводството акцентира върху изискванията за информация на инвеститорите и кредиторите;

- **Континентален Модел** (Япония и Европейските страни – Франция, Германия, Швейцария, Австрия, Белгия, Дания и др):
  - бизнесът е тясно свързан с банките;
  - публикуване на годишни отчети;
  - благоразумни счетоводни процедури, които са стриктно регулирани според закона;
  - приоритетен въпрос – данъчното облагане
- **Южно-Американски Модел**
  - ориентиран към нуждите на правителството;
  - изработване на специални счетоводни техники с оглед на нестабилността на паричната единица, въпроси със стойностна оценка на фиксирани активи.
- **Ислямски Модел**
  - лихварството забранено;
  - активите на фирмите и дълговете се отчитат на пазарни цени

- **Международен Модел (МСФО)**

Комисията за Международни Стандарти на Осчетоводяване е сформирана през 1973г. чрез споразумение между професионални счетоводни лица от Австралия, Канада, Германия, Япония, Мексико, Индонезия, Ирландия, Великобритания и САЩ. В настоящия момент тази организация включва 14 професионални членове от 105 страни.

Цели на Комисията:

- да формулира и публикува счетоводни стандарти;
- да въведе счетоводните стандарти навсякъде по света;
- да съдейства на страните да развият техни собствени стандарти;
- да подпомага прилагането на МСФО и да намира решения за тяхното прилагане;
- да подпомага одиторите при подготовката на техните становища, в съответствие с МСФО;
- да подпомага ползвателите на финансовите отчети/баланси при интерпретирането на информацията в тях.

Международните Стандарти за Финансова Отчетност са разработени заради икономическите и национални различия в страните, след дълъг процес на изравняване/напасване.

*По принцип те са консултативни по своята същност*, по отношение на националните счетоводни модели и тяхната цел е да се постигне съпоставимост на тези системи.

### **1.3. Регулация на счетоводството, значението на МСФО, тяхното приложение и роля**

Всички възприети счетоводни стандарти в настоящия момент могат условно да бъдат групирани по следните категории, в зависимост от степента на стандартизация на счетоводството:

- национални стандарти, прилагането на които е установено със закон в дадената страна;

- национални стандарти, прилагането на които е установено със закон в страните в даден регион;
- международни стандарти за финансов отчет, които са разработени за прилагане в страните навсякъде по света.

Паралелно на процеса на стандартизация на счетоводството на регионално ниво, се разработва също и обща международна система за счетоводство.

Общоприетите счетоводни принципи образуват основата на международната счетоводно система, и съществуват общи финансови счетоводни и отчетни стандарти, които са установени да улесняват съпоставимостта на фирмените операции навсякъде по света.

Целта на изработването на международни стандарти за финансова отчетност е да се хармонизират националните системи за счетоводство и отчетност, за да се подобри качеството при използване на фирменото финансиране и особено на транснационалните компании.

МСФО са изработени на международно ниво и са проектирани от Международния Борд за Счетоводни Стандарти. В настоящия момент, тези международни стандарти се наричат „Международни Стандарти за Финансова Отчетност”.

***Международните стандарти (МСФО):***

- отразяват особеностите на пазарната икономика;
- получили са широко международно признание;
- са сравнително опростени, в сравнение с известните национални стандарти;
- изискват по-малко разходи за разработване и прилагане отколкото собствените (национални) стандарти;
- са отворени за промени – има възможност да се влияе на тяхното разработване, чрез участие в работния процес на професионалните организации.

***По същество, МСФО:***

- съдържат осчетоводяване и презентация на отчетите за материални и нематериални активи, финансови инструменти, задължения, резерви, емисия на капитал, приходи и разходи;
- регулират подготовката на отчетите в условия на хиперинфлация;
- предоставят методите за подготовка на консолидираните баланси, в съответствие с различните фирмени техники на сливане;
- предлагат осчетоводяване за понижаване стойността на активите;
- отразяват осчетоводяване при непредвидени разходи;
- осигуряват разрешаване/приключване на фирмени операции;
- осигуряват решения за няколко други отчетни въпроса.

***Уеднаквяване/ унификация на счетоводството,*** означава да се отстранят различията между методите на осчетоводяване при бизнес сделките, събитията и условията.

Наред с уеднаквяването на методите на осчетоводяване, възниква въпроса за точното определяне / дефиниране на терминологията на обектите на счетоводство.

Процесът на унифициране<sup>3</sup> обикновено се разбира или като **хармонизиране**, или като **стандартизация**. Особено напоследък, се усеща остра нужда, навсякъде по света от хармонизиране, изравняване на националните счетоводни системи. Тази тенденция отразява интернационализирането на икономиките и на първо място в областта на бизнеса.

Следните причини се посочват като най-важния претекст за хармонизация на националните системи на осчетоводяване:

- светът става икономически все по-обвързан;
- финансовите пазари придобиват глобален мащаб;
- транснационалните корпорации разширяват своята сфера на дейност.

Идеята за хармонизация на различните счетоводни системи се осъществява вътре в Европейския съюз: всяка страна може да има свой собствен модел на структуриране и система от стандарти, която да го управлява. Основното изискване е, тези стандарти да не бъдат противоположни на други подобни стандарти в страните-членки на съюза.

Идеята за стандартизация на счетоводните процедури се реализира в рамките на унифициране на осчетоводяването и се извършва от Международния Борд за Счетоводни Стандарти: трябва да има унифициран комплект от стандарти, който да може да се прилага към всяка ситуация и във всяка една страна.

Международният Борд за Счетоводни Стандарти **не се опитва да наложи абсолютно идентични принципи на осчетоводяване**. Това може да се обясни със следните причини:

- всестранната унификация на счетоводните процедури пречи на свободата на фирмения мениджмънт;
- балансите стават сравними само по форма а не по същество;
- тъй като се появяват все нови и нови обекти на осчетоводяване, напредъкът и развитието на практическото счетоводство се забавят.

**От практическа гледна точка, счетоводните принципи се уеднаквяват/унифицират по следните причини:**

1. Работата на транснационалните корпорации се улеснява поради това, че:
  - разходите при подготовката на сметките за всяка отделна фирма се редуцират;
  - разходите на фирмата се редуцират, тъй като намалява количеството на счетоводните документи за нагаждане, т.е. консолидация - намалява;
  - по-лесно е за фирмите да консолидират документите за вътрешен и външен отчет и да достигнат до едни оперативни числа.
2. Възможността от използване на услуги, предлагани от професионални счетоводители от различни страни на националните пазари.

<sup>3</sup>

Measures undertaken to minimise the methodological differences in applicable accounting systems.

3. Дава се гаранция, че балансите на фирмите от различните страни ще бъдат приемливи за международните и правителствени власти, включително при борбата с анти-дъмпинговите случаи.

Най-широко разпространените счетоводни системи по света – GAAP, директивите на Европейския Съюз и МСФО се отнасят до различни нива на стандартизация:

- GAAP са национални стандарти, използвани в САЩ;
- Директивите на ЕС са регионални стандарти с обект на хармонизиране националните счетоводни системи на страните членки на ЕС;
- МСФО се предвиждат за целите на хармонизирането на счетоводните системи в обществата, навсякъде по света.

## 2. Рамка на принципите за подготовка на балансите, съгласно МСФО<sup>4</sup>

### 2.1. Основни идеи на МСФО

- а) Цел и обхват на рамката
- б) Качествени характеристики на балансите
- в) Елементи на балансите
- г) Подготовка на формата и съдържанието на балансите
- д) Основни принципи и политики за финансов отчет, съгласно МСФО

2.6.1. Четири основни положения

2.6.2. Счетоводни принципи

2.6.3. Счетоводни методи и политики

### 2.1. Основни идеи на МСФО

Счетоводните идеи като база за осчетоводяване по-скоро формират цялостна култура на осчетоводяване, отколкото да дават точни инструкции за работа. Идеята на финансово осчетоводяване обхваща основните теоретични принципи за подготовка на сметките и финансовия отчет. Основните идеи на Международните стандарти за финансов отчет (МСФО) са формулирани в отделен документ, който излага главните принципи за МСФО – „Рамката за подготовка и презентация на балансите”. Този документ специално дефинира целите на баланса и елементите от него, определени за постигане на тези цели, както и качествените характеристики на информацията, която е необходима (фигура 1.1.) .

Гореспоменатите концептуални елементи са фактически принципите, залегнали в счетоводните стандарти, служещи като ръководство за това как трябва да изглеждат стандартите и какви критерии трябва да се прилагат при разработването на такива стандарти.

### 2.2. Цел и съдържание на рамката

Цел и статус:

- да служат за база за преглед на съществуващите стандарти и за разработването на нови такива;
- да служат за база за разработване на национални стандарти;
- да служат за база при формирането на одиторските становища, доколко балансите отговарят или не отговарят на международните счетоводни стандарти.

**Забележка:** Гореспоменатите принципи не съставляват стандартите нито за оценка, нито за разкриване на информация.

**Обхватът на рамката включва следното:**

- целите на балансите;

- качествените характеристики, които определят полезността на информацията в балансите;
- дефиницията, признаването и оценката на елементите, от които е съставен баланса; и
- идеите на капитала и поддържането на капитал.

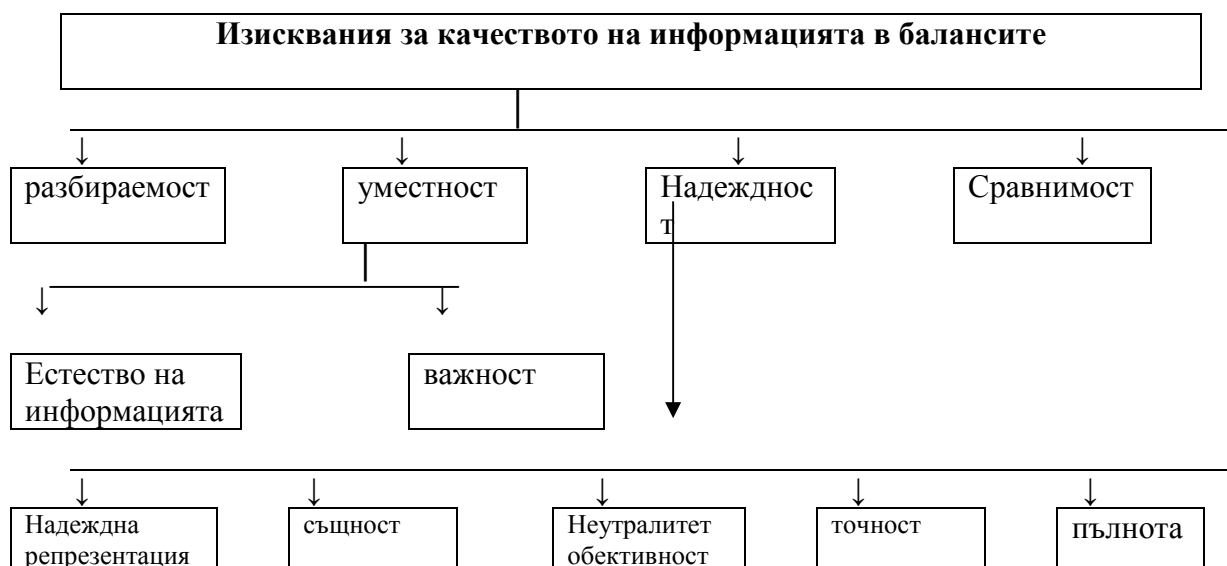
Идеята на финансовото счетоводство се основава на вътрешната логика, произтичаща от интересите на ползвателите на финансовата информация. Съгласно МСФО, ползвателите на финансовата информация включват инвеститорите, работниците, наемодателите, снабдителите и други търговски кредитори, клиенти, правителство и неговите агенции, както и обществото. Балансите съдържат информация за следното:

- финансово положение на фирмата;
- финансово изпълнение на фирмата;
- всякакви промени във финансовото положение на фирмата.

### 2.3. Качествени характеристики на балансите

Качествените характеристики на балансите съставляват концептуалната база за счетоводната система, състояща се от следното:

- основите на счетоводството;
- основните положения при осчетоводяване;
- комплект счетоводни методи, използвани в предприятията (счетоводна политика на фирмата)



Фигура 2.1. Качествени характеристики на балансите

- **Разбираемост**

Разбираемостта или „прозрачността“ е главно качество на информацията. Това изискване определя формата и естеството на отчетената информация.

- **Уместност**

Информацията е уместна, когато тя повишава нивото на сигурност на оценката или потвърждава предишни оценки. Уместността на информацията се влияе от нейното естество и същност.

- **Надеждност**

Информацията е надеждна, ако тя е без съществени грешки и е обективна. Надеждността е комплексна идея, описана чрез пет качествени характеристики (Фигура 1.1.).

- **Сравнимост** – с течение на времето, както и с балансите на други предприятия  
Бизнес фактите и бизнес сделките са обект на осчетоводяване. Има ТРИ въпроса, които счетоводителят трябва да реши на практика:

- 1) **Когато** се сключи бизнес сделка (въпросът за **признаване** в счетоводството);
- 2) **Що** е бизнес сделка от гледна точка на **стойността** (въпросът за **оценката**);
- 3) Как трябва да се **квалифицира** една бизнес сделка (въпросът за **квалификацията**).

## 2.4. Елементи на баланса

- Активи
- Задължения
- Капитал
- Доход/Приход
- Разходи

Таблица 2.1. Елементи на баланса

| Икономически характеристики                             | Елемент                         | Включено в баланса |
|---------------------------------------------------------|---------------------------------|--------------------|
| Директно се отнася до промяна във финансовото положение | Активи<br>Задължения<br>Капитал | Баланс             |
| Директно се отнася до промяна в изпълнението            | Приход<br>Разходи               | Отчет за приходите |

Дефинициите на елементите на финансовите отчети дават единствено обща характеристика, но не дават критериите, на които те трябва да отговарят преди признаването в баланса.

### Условия за признаване

За да се признае даден елемент в отчета, той трябва да отговаря на следните условия:

- 1) Условието необходимо за включване в отчета е съответствие с дефиницията на финансовите отчети/баланси;
- 2) Недостатъчно условие за включване в отчета е съответствието с критерия за признаване на елементите на финансовите отчети, състоящи се от следните две изисквания:

- има вероятност предприятието да придобие или загуби бъдещи икономически печалби, свързани с обекта;
- обектът има стойност, която е оценима.

#### **Оценка на елемента на финансовия отчет.**

Оценката е процес, който подпомага да се определят сумите от гледна точка на парите, в които елемента от финансовия отчет трябва да се признае в баланса и отчета за приходите. Това изисква избор на определени принципи за оценяване.

- **Активите със стойност на придобиване (историческа стойност)** се регистрират/вписват на сумата платена в брой или неин еквивалент, платена при придобиването, или справедливата цена от друго възнаграждение, дадено при придобиване на актива. Задълженията се вписват на сумата от постъпленията, получени при обмяна на задължението, или в някои случаи, на паричната сума или паричен еквивалент, който се очаква да се плати за удовлетворяване на задължението, при нормално протичане на бизнеса.
- **Активите с текуща стойност** се разнасят на сумата на парите или паричния еквивалент, който трябва да се плати, ако същият или еквивалентен актив е придобит сега. Задълженията се разнасят на парична сума без отбив/шконто или паричен еквивалент, който ще се изиска за уреждане на текущи задължения.
- **Активите с реализируема стойност** се разнасят на парична сума или паричен еквивалент, който може да се получи в настоящия момент, чрез продажба на актива на акуратно разположение. Задълженията се разнасят на цената на уреждането; тоест, сумите без отбив от парите или паричния еквивалент, който се очаква да се плати за удовлетворяване на задълженията, ако се поддържа нормално протичане на бизнеса.
- **Активите с настояща стойност** се разнасят на сегашната цена с отбив на бъдещите нетни парични потоци, които се очаква те да генерират, при нормално поддържане на бизнеса. Задълженията се пренасят на сегашната цена с отбив на бъдещи парични потоци, които се очаква да се изискат за уреждане на задължения, ако се поддържа нормален бизнес.

### **АКТИВИ**

**Активи** – източници контролирани от фирмата, в резултат на минали събития, и от които се очаква да потекат бъдещи икономически ползи към предприятието. Следното директно характеризира и дефинира активите.

**Бъдещата икономическа полза**, е потенциалът, който може пряко или косвено да потече към паричните активи или неговите еквиваленти на фирмата. Активът може да бъде позиция, която може :

- да се използва при производството на стоки и услуги, продавани от фирмата;
- да се заменя с други активи;
- да се използва за изкупуване/компенсация на задължения;
- да се разпределя между собствениците на фирмата.

Ресурсите, които не могат да осигуряват определена бъдеща икономическа полза, са или потенциална загуба или настоящи оперативни разходи и не могат да се класифицират като активи.

**Физическата форма** не е задължителна за съществуването на даден актив (активите, например включват патентите и авторското право, ако фирмата ги придобие срещу пари и очаква поток от икономическа полза в бъдеще от използването им).

Правото на собственост не е изискване за признаване съществуването на даден актив (наетата собственост се счита за актив, дотогава докато фирмата контролира печалбата, която се очаква от собствеността).

**Ресурсите, придобити без възнаграждение**, от които фирмата очаква поток от бъдещи ползи също се включват към активите. Липсата на разходи не изключва възможността от създаването на активи при дадени обстоятелства.

Разходите на фирмата, от своя страна, не предполагат все още придобиване на даден актив. Трябва да има **оправдана гаранция за получаване на бъдещи икономически ползи**, в противен случай такива разходи трябва да се отнесат към текущите периодични разходи.

Когато се определят активите в сметките е необходимо да се вземе предвид законодателството на страната, в която работи фирмата.

Активите се вписват само след **приключили** сделки; намерението за покупка на някакви активи може да не се счита за достатъчно основание за регистриране на активи.

За да се представи даден актив в баланса, той трябва да има цена, или неговата стойност да бъде **сигурна/надеждна**.

## **РАЗХОДИ**

**Разходи:** намаляването на икономическите ползи по време на периода на осчетоводяване под формата на изтичане на парични потоци, или изчерпване на активи или поява на задължения, които водят до намаляване на активите. Разходи могат да се получат и поради възникване на задължения, които водят до намаляване на активите (без задължението за разпределяне на тези задължения сред притежателите на акции). Написаното по-долу има пряка връзка с термина „разходи”.

Разходи обикновено се появяват в резултат на бизнес операциите. Тези разходи формират фабричната цена на стоката, която се продава и услугите, които се предоставят и в балансите се съпоставят на получените приходи от тяхната реализация (продажба).

Нереализираният приход в отчетния период позволява да се напишат разходи извършени умишлено в интерес на съответните позиции на приход, като активи, заради предплатени разходи, разходи за извършваща се финансова дейност или запас от стока.

Загуби, от които не се очакват бъдещи ползи се отнасят към разходите.

Загуби – намаляване на капитала в резултат на извънредни сделки (природни бедствия, продажба на фиксирани активи, курсови разлики и др.), както и в резултат на обичайни сделки, тъй като разходите направени по тях не се покриват напълно от прихода в съответния отчетен период.

Разходите за обичайните сделки се признават в отчета за приходите в същия отчетен период, когато са направени или под формата на намаляване на активите или увеличаване на задължението в тясна връзка с прихода генериран от тези сделки.

Ако се очакват икономически ползи след няколко периода на осчетоводяване и ако е възможно да се проследи връзката им с прихода общо или косвено, разходите се признават в отчета за приходите на базата на рационалния метод за разпределяне на разходите. Това е необходимо, когато се признават разходите, свързани с използването на такива активи като фиксираните активи, бизнес имиджа например. Този метод на разпределяне се ползва за признаване на разходи в отчетните периоди, през които икономическата полза, свързана с тези позиции е изразходена или изгубена.

Разходите се признават в отчета за приходите незабавно, ако те не генерират бъдещи ползи или ако очакваните икономически ползи не удовлетворят или повече не удовлетворяват изискванията за тяхното признаване като позиция в баланса. Разходите се признават в отчета за приходите също и в случаите, когато възникнат задължения, без признаване на актива, например, задължения по гаранция на стока.

Разходите направени в резултат на извънредни събития и сделки се отразяват в отчета за приходите като загуба за отчетния период, когато стане ясно, че те не могат да служат като източник за получаване на бъдещи ползи.

Включването (признаването) на разходите в балансите по никакъв начин не е свързано с разпоредбите за облагане с данъци. Чрез оценка на финансовите резултати за отчетния период, всички разходи отговарящи на критериите за признаване, трябва да бъдат обмислени, независимо от това дали са включени в калкулацията на облагаемата печалба или не.

## **ЗАДЪЛЖЕНИЯ**

**Задължения:** настоящи задължения на дадена фирма, произтичащи от минали събития, уреждането на които се очаква да доведе до изтичане на потоци от ресурсите на фирмата, формиращи икономически ползи. Съществена характеристика на едно задължение е това, че предприятието има текущо задължение. Задължението е дълг или отговорност да се действа или извършва по определен начин. Задълженията могат да бъдат юридически изпълними, като последица от обвързващ договор или установено със закон изискване.

Написаното по-долу ще ви помогне за по-доброто разбиране на естеството на задължението.

Задълженията могат да включват определено задължение за плащане на дълг или задължителен акт по справедлив начин (например, да се поправят пропуски на всяка продадена стока и др.).

Задълженията могат да бъдат законово обвързани (като договори или законово изискване) или да произтичат от настоящи сделки.

Понякога, задълженията могат да се установят само с определена степен на оценка. За такъв вид задължения са предвидени някои условия. Рамката позволява да се обсъждат само такива условия, като задължения, стойността на които не може да се установи точно, или ако авторът на отчета не може да установи с достатъчна степен на надеждност, че ще се получи задължение в бъдеще време.

Трябва да се прави разлика между настоящо задължение и бъдещ ангажимент. Задължение обикновено възниква само когато активът се достави или когато юридическото лице влезе в неотменимо споразумение за придобиване на актив.

Уреждането на настоящо задължение обикновено включва лицето, предоставящо ресурсите, формиращи икономически ползи за удовлетворяване на искане от другата страна. Уреждането на настоящо задължение може да стане по няколко начина, например чрез:

- плащане в брой ;
- прехвърляне на други активи;
- осигуряване на услуги;
- замяна на това задължение с друго задължение;
- превръщане на задължението в собственост.

Едно задължение може да се погаси също така и с други средства, като отказване или временно отлагане на кредита, или конфискация.

Едно задължение се признава в баланса когато е вероятно изтичането на ресурси формиращи икономически ползи, за уреждане на настоящо задължение и сумата за която то ще се уреди може да се оцени надеждно.

Задълженията по договори, които са равно пропорционално неизпълнени (например, задължения за поръчани стоки, но все още не получени) не се признават като задължения в баланса.

## **ДОХОДИ**

**Доход:** увеличава икономическата полза през отчетния период под формата на притоци или увеличаване на активите, или намаляване на задълженията, което води до увеличаване на собствеността, което обаче, не се отнася за дяловете на участниците в собствеността.

Разглеждат се два вида доходи: доходи получени от продажби (приходи) и други приходи (придобивки). Първият вид доходи нараства в процеса на обичайните текущи сделки (продажба на стоки и предоставяне на услуги, получени лихви, дивиденди, ренти и др.) Другият вид доход представлява нередовен, извънреден доход (предоставяне на фиксирани активи и бавно-движещи се стоки, валутни курсови разлики, доходи от пенали и др).

Могат да се признаят като приходи само тези позиции, които могат да се оценят надеждно и да имат достатъчна степен на сигурност.

Доходът се вписва и включва в баланса в момента, когато се удовлетвори искането за изпълнение на сделката и по-голямата част от правото на собственост, свързана със сделката се прехвърли на купувача. Признаването на дохода става едновременно с признаването на увеличението на активите или намаляването на задълженията.

## КАПИТАЛ

**Капитал:** остатъчни активи на предприятието, след приспадане на задълженията. Капиталът е стойността на активите, които няма да се предоставят за покриване на задълженията на предприятието. Стойността на капитала зависи от базата на оценка на активите и задълженията и като правило се различава от общата стойност на дяловете на предприятието като непрекъсната грижа, или справедливата стойност на активите.

Капиталът (C), според стандартите се определя като разликата между активите (A) и задълженията (L) на юридическото лице:

$$C = A - L$$

Тази дефиниция произтича от следното равенство на баланса:

$$A = C + L$$

Съгласно стандартите сборът от капитала и задълженията не е независима категория. Поради това, стандартите не се отразяват върху понятието „Капитал + Задължения”. Терминът „Капитал” включва следното:

- средствата платени от притежателите на акции (стойност на дяловете и изчислената печалба или загуба в резултат на емитирането);
- задържани и акумулирани приходи;
- резерви направено от акумулирани приходи;
- резерви създадени в резултат на настройване и оказана помощ за капитала (във връзка с ревалоризация на активите или други предоставени суми, или акции придобити без заплащане).

Когато се открива икономическия характер на капитала, се въвеждат две понятия в стандартите – финансово и физическо за капитала.

Установява се близка връзка между понятието капитал и понятието печалба, или така нареченото понятие капиталово поддържане, осигуряващо база за сравнение при оценка на печалбата.

Чрез **финансовото понятие на капитала** се отразява количеството на парите инвестирани в юридическото лице и се счита за синоним на капитала.

Чрез **физическото понятие на капитала** се означава продуктивния капацитет на юридическото лице, например, единицата добив на ден.

Юридическото лице може да избере подходящото понятие на капитала, на базата на нуждите на ползвателите на финансовите отчети.

Поради това, финансовото понятие на капитала трябва да се възприеме, ако ползвателите на финансовите отчети са основно загрижени за поддържането на номинален инвестиран капитал, или за покупателната сила на инвестирания капитал, докато ако главната грижа на ползвателите е за оперативната способност – трябва да се използва физическото понятие на капитала.

Тези понятия дават ръст на:

- **Поддържане на финансов капитал** – печалба се постига само ако финансовата сума на нетните активи в края на периода превишава финансовата сума на нетните активи в началото на периода, след изключване на всички дистрибуции и дялове към и от собствениците, по време на периода. Поддържането на

финансовия капитал може да се оцени или по номинални парични единици или единици на постоянна покупателна сила. В последния случай, само такъв дял на повишаване на стойността на активите може да се счита като увеличение на печалбата, който е по-голям от цялостното увеличаване на нивата на цената, в отчетния период. Повишаването на номиналната стойност на активите, хармонизиращо на повишаването на общите нива на цената се включва в прогнозата за повишаване на инфлацията на капитала. Повечето от юридическите лица възприемат финансовото понятие на капитала в техните баланси.

- **Поддържане на физически капитал** – печалба се постига само ако физическият продуктивен капацитет на юридическото лице в края на периода превишава този на финансовата сума на нетните активи в началото на периода, след изключване на всички дистрибуции и дялове към и от собствениците, по време на периода.

## 2.5. Подготовка на формата и съдържанието на отчетите

Подготовката на формата и презентацията на финансовите отчети се установява чрез МСФО 1 „Презентация на Финансови Отчети”, съгласно които **пълният комплект финансови отчети трябва да включва:**

- *Баланс*

Балансът е сбор от финансовите баланси на юридическото лице и техните източници, както е предложено в Британския, Континентален и Американски балансов формат, по избор на юридическото лице.

- *Отчет за доходите или сметка за печалбата и загубите*

Отчетът за доходите е сбор от всички приходи и разходи по дейности – оперативна, друга, извънредна или непрекъсната, и се подготвя в една или две алтернативни формата: за разходите (по видове) или функционален формат (по пера) – по избор на юридическото лице.

- *Отчет за промяна на капитала*

Този отчет е сбор от промените в капитала на предприятието. Видовете подготовка на този отчет зависят от законовия статус на предприятието.

- *Отчет за паричния поток*

Този отчет се подготвя като се използва или директния или косвения метод, на база кеш, чрез групиране на позициите по видове дейност – оперативна, инвестиционна и финансова. Предприятията определят значението на вида дейност в съдържанието на отчета за паричния поток на позициите.

- *Политики на осчетоводяване и обяснителни бележки*

### **Идентификация на Финансовите отчети**

Финансовите отчети трябва да бъдат идентифицирани ясно и да бъдат отделени от другата информация, която е обявена на същия документ.

Всеки компонент от финансовите отчети трябва да бъде ясно идентифициран. Освен това, информацията описана по-долу трябва да бъде отразена четливо и да бъде повторена, ако е необходимо, за да се разчита точно.

- наименованието на предприятието и другите подробни реквизити;
- дали финансовите отчети представляват едно предприятие или концерн от предприятия;
- датата на баланса, периодът на финансовите отчети;
- валутата използвана в отчетите;
- степента на точност на цифрите, посочени във финансовите отчети

Финансовите отчети трябва да се представят поне веднъж годишно. В изключителни случаи, когато се променя датата на баланса и когато финансовите отчети се представят за период от време, повече или по-малко от една година, предприятието освен информацията, трябва да обясни и следното:

- причината за използването на период от време, различен от една година
- фактът, че сравнимите суми в отчета за дохода, отчета за промяна на капитала, отчета за паричния поток и съответните забележки, всъщност не могат да се съпоставят / сравнят.

### **Баланс**

Предприятието трябва да определи дали трябва да представи текущите и не-текущи активи и текущите и не-текущи задължения като отделна класификация в главната част на баланса. Ако предприятието избере да не прави такава класификация, тогава и активите и задълженията трябва да се представят по реда на тяхната степен на ликвидност.

Независимо от възприетия и използван метод на представяне, всяка позиция на активите и задълженията, включително едновременно и сумите, които предприятието очаква да възстанови и сумите, които то очаква да уреди както през, така и след периода от 12 месеца от датата на баланса, предприятието трябва да обясни сумата, която то възнамерява да възстанови или уреди по-късно от 12 месеца, след датата на баланса.

#### **Текущи активи**

Позицията на активите трябва да се класифицира като текуща позиция на активите, ако:

- са планирани или задържани за препродажба или собствена консумация в рамките на нормалния бизнес цикъл на предприятието;
- са задържани главно за търговски цели или с намерение за превръщане в пари в брой /кеш, в рамките на 12 месеца, непосредствено след датата на баланса;
- са в пари в брой или паричен еквивалент, без ограничение за употреба.

Всички други активи трябва да се класифицират като **не-текущи активи**.

#### **Текущи задължения**

Задълженията трябва да се класифицират като текущи задължения, ако:

- трябва да се платят в рамките на нормалния бизнес цикъл на предприятието;
- датата на по-нататъшното уреждане е с падеж в рамките на 12 месеца, след датата на баланса.

Текущите задължения могат да се групират по същия начин, както текущите активи.

Предприятието трябва да продължи да класифицира своите дългосрочни задължения, заедно с лихвата като не-текущи, дори ако техния период на уреждане е с падеж в рамките на 12 месеца, след датата на баланса, ако:

- началният срок на тези задължения превишава период от 12 месеца;
- предприятието възнамерява да рефинансира това задължение, съгласно дългосрочните условия;
- това намерение се потвърждава от Споразумение за рефинансиране или промяна на графика / плана на плащане и това Споразумение е вписано, преди да е получено разрешение за публикуване на финансовите отчети.

Бележките към баланса трябва да разкриват / отразяват сумата на всички позиции на задължения, изключени от текущите задължения, заедно с информацията, която предвижда такова отразяване.

Информацията трябва да се отрази в главния раздел / част на баланса.

Главната част / раздел на баланса трябва да включва полета за позиции, в които да се впишат най-малко следните суми:

- собственост, завод и оборудване;
- неимуществени активи;
- финансови активи;
- инвестиции, осчетоводени съгласно метода за капитала / собствеността;
- инвентар;
- търговски и други сметки за вземания;
- пари в брой или паричен еквивалент;
- търговски и други сметки за постъпления;
- данъци платими и за получаване;
- натрупани такси;
- не-текущи задължения, заедно с лихвите;
- миноритарен дял (участие);
- емитиран капитал и резерви.

Допълнителни полета за позиции, заглавия и под-сбор / тотал трябва да бъдат разкрити в главния раздел на баланса, ако това се изисква от стандартите, или ако такова разкриване е необходимо за да се получи вярна и точна представа за финансовото състояние на предприятието.

За отделно разкриване на под-позиции се решава преди всичко, като се прецени следното:

- естеството на активите, тяхната степен на ликвидност или важност;
- функцията, която те изпълняват в предприятието;
- всяка сума на задължение, неговото естество и срокове.

По-подробна разбивка на позицията трябва да се дава на лицевата страна на баланса на предприятието, или под секцията със забележките по такъв начин, че да отразява дейността на предприятието по най-добрия начин. Ако е необходимо, всяка позиция трябва да бъде разработена в детайли по своето естество, а сумите за разплащане или получаване от фирмите-майки, други предприятия свързани със същия концерн и други свързани страни по договори, да бъдат отразени / разкрити отделно.

Следната информация трябва да бъде отразена или в главния раздел или подсекцията със забележките:

1. За всеки клас дялов капитал:
  - брой или сума на оторизирани дялове;
  - брой на дяловете издадени / емитирани и напълно изплатени; брой на дяловете емитирани и висящи (неизплатени напълно);
  - номинална стойност на дяловете или фактът, че дяловете не носят номинална стойност;
  - движение по сметките с дяловия капитал по време на периода със съгласуване в началото и края на периода;
  - права, преференции и рестрикции на всеки клас дялове, също по отношение на разпределянето на дивиденди и повторно плащане на капитала;
  - дялове притежавани от самото предприятие или свързани и асоциирани с него предприятия на концерна;
  - дялове запазени за бъдещо емитиране съгласно договори за продажба, включително сроковете и сумите;
2. Описание на естеството и целта на всеки вид резерви включени в капитала.
3. Сумата на дивидентите, изплащането, на която е предложена или обявена, след датата на баланса, преди да се получи разрешение за публикуване на финансовите отчети.
4. Общата сума на натрупаните дивиденди върху преференциални дялове, която още не е призната.

Предприятията без дялов капитал, например, съдружие, трябва да разкрият / оповестят всяка информация, подобна на горната, посочвайки движението на участието в капитала / собствеността за периода и правата, преференциите и рестрикциите отнасящи се до всеки дял от участието в капитала.

#### **Отчет за доходите**

Информацията да се отрази на предната страница на отчета.

Главната секция на отчета за доходите трябва да включва най-малко полета позиции, в които да се отразят следните суми:

1. Приходи от продажби
2. Оперативна печалба / (загуба)
3. Финансови разходи
4. Делът на печалбата или загубата на свързаните предприятия и смесени дружества / джоинт венчърс, осчетоводени съгласно метода за собствеността /капитала
5. Разходи за такси и данъци
6. Печалба или загуба при обичайната дейност
7. извънредни позиции
8. миноритарно участие
9. Нето печалба или загуба за периода

Допълнителни полета за позиции, заглавия и под-сбор / тотал трябва да бъдат разкрити в главния раздел на отчета за доходите, ако това се изисква от стандартите, или ако такова разкриване е необходимо за да се получи вярна и точна представа за финансовото положение на предприятието.

Анализът на разходите по видове на позициите по стойност, или функцията, която те изпълняват в предприятието, трябва да се отрази както отпред, така и в секцията със забележките в отчета за доходите.

Позициите на разходите трябва да се класифицират подробно, за да се отрази различието (разнообразието) на компонентните части на бизнес изпълнението; те могат да бъдат различни, в зависимост от степента на стабилност, потенциалът за приходи или загуби и предсказуемост.

### **Отчет за промените в капитала**

Като отделна компонентна част на финансовия отчет, предприятието трябва да представи отчет показващ:

- Нетна печалба или загуба за периода
- Всяка позиция на приходите и разходите, печалбите и загубите, които се изисква да бъдат признати директно в капитала и общата сума на тези позиции
- Кумулативният ефект от счетоводната политика, промяна и корекция на фундаменталните грешки, в съответствие с базата за сравнение

Въпреки това, предприятието трябва да отрази следното, в същия отчет или в бележките:

- сделките със собственост /капитал със собствениците и разпределяне на печалбите на собствениците
- Периодът на откриване на балансова сметка на натрупана печалба или загуба и към датата на баланса, и движението по нея през периода
- Общата сума за всеки клас собственост, премии от дяловете и клас резерва със съгласуване на сумите в началото и края на периода, като се отразява всяко движение по отделно за позицията.

### **Забележки към финансовите отчети**

Под забележките към финансовия отчет трябва да се отрази следната информация:

- информация относно основните понятия за подготовка на финансовите отчети и специфичните избрани и прилагани счетоводни политики, по отношение на значителни сделки и събития
- всяка информация, която се изисква според стандартите и която не е била отразена никъде другаде във финансовите отчети
- допълнителна информация, която не е отразена в главната секция на финансовия отчет, но е необходима за представяне на достоверна и справедлива информация.

Забележките трябва да се представят в систематичен порядък. Всяка позиция, включена в главната част на баланса, отчета за доходите или паричния поток трябва да се отразява с позоваване на цялата имаща връзка информация, включена в забележките.

Забележките се отразяват в следния порядък:

- референция по съвместимостта със стандартите
- изброяване на принципите за оценка и прилаганите счетоводни политики
- подробна информация за позициите
- друга информация

## 2.6. Основни принципи и политики за финансово отчитане, съгласно МСФО

### 2.6.1. Четири фундаментални предположения

**Благоразумие** – внимание (консервативна оценка)

Ако има избор между две или повече оценки за бизнес дейността, трябва да се придържате към оценката даваща най-ниската печалба и/или най-ниската нетна стойност. Да си консервативен означава, че счетоводителите трябва да имат предвид най-ниската от наличните възможни суми за актив и приход и най-високата сума от възможните за задължения и разходи. Така, благоразумието определя следното:

- **на активите**, които са представени в баланса за въпросния период, трябва да се даде най-ниската от всички възможни стойности на оценка
- **разходите**, които потенциално възникват в дадения период не се отнасят към бъдещи периоди, но се признават в текущия отчетен период
- **на задълженията** посочени в баланса за всеки период трябва да се даде най-високата от всички възможни стойности на оценка
- **приходи**, които потенциално са получени през текущия отчетен период, трябва да се признаят в същия отчетен период, когато са реализирани.

Благоразумие може да се приложи при разпределянето на определени суми върху няколко счетоводни позиции, които са включени в баланса, според техния нетен баланс и в сметки, отразяващи финансови резултати. Следователно въведено е разпределяне на такива резултати към отчетните периоди.

### Съпоставяне / прираст

В отчета за приходите, и приходите и разходите се признават в момента на настъпването им ( по време на периода, когато настъпва икономическата полза и когато се консумират източниците), а не когато са платени парите. Принципът на съпоставяне се спазва така:

- признаване на резултатите от сделките след приключване на сделката
- вписване на сделката в периода, през който тя е изпълнена
- подготвяне на информация за сметките за разплащане и получаване, вместо информация само за извършените и получени плащания
- отразяват се само такива разходи в отчетния период, които носят приходи в същия период

Поради това, в осчетоводяването се използват и предплащания и прираст.

*Член 25 от Закона „ Годишни отчети на предприятията ” гласи ... „4) всички приходи и разходи, свързани с периода на осчетоводяване трябва да се включат в отчета за доходите, независимо от тяхната дата на плащане или получаване, или издаване на фактурата. Придобитите приходи трябва да се съпоставят на направените разходи, когато са придобити в съответния период на осчетоводяване.”*

Международен стандарт 1 – „на база на прираста, ефектът от сделките и другите събития се признава, когато те са настъпили, а не когато парите или техния еквивалент са получени или платени. Разходите се признават в отчета за доходите, на базата на пряка съпоставимост /корелация между настъпването на разхода и позицията от получения приход (съпоставка или принципа на съвместимост)”.

**Признаване на разход : метод на съпоставяне на приходите с разходите**

Съпоставянето на приходите с разходите е най-важното условие за признаване на разходите и за тяхното представяне в отчета за доходите. В общи линии се прилага следното:

Ако настъпилият разход води до **бъдещи ползи**, той се представя като актив;

Ако той води до **текущи** ползи – като **разход**;

Ако той не води до никакви ползи изобщо – като загуби.

Разходът се признава в отчета за доходите, след признаване на прихода придобит, в резултат на този разход. Например, разходът на продадената стока се признава като разход в отчета за доходите, само след признаване на приходите от продажбата на продуктите.

Ако разходът е предварително условие за получаване на приход, след няколко отчетни периода и корелацията между разход и приход не може да се оцени с разумна сигурност, или може да се оцени само приблизително, разходите се признават в отчета за доходите, чрез съответно разделяне между периодите.

Една позиция се признава за разход в рамките на отчетния период, ако съответната позиция не носи бъдещи ползи на предприятието или ако тези бъдещи ползи не отговарят на критериите, които трябва да се спазват, за да се представи един актив в баланса.

Практическото приложение на принципа за прираста води до необходимостта от оценки, от следното естество:

**1. Прираст /нарастване**

- ° Нарастване на разходите водещо до оформянето на фактури за плащане – разплащателна сметки ( натрупани разходи = натрупани задължения );
- ° Нарастване на приходите водещо до получаване на приходи (натрупани приходи = натрупани активи)

**2. Разпределяне на предплатени суми:**

- ° Разпределяне на разходите предплатени в отчетния период
- ° разпределяне на отложени приходи получени в отчетния период

**3. Оценени позиции :**

- ° Прираст на обезценка на фиксирани активи
- ° Прираст на суми за отписване на нематериални активи
- ° Предвиждане на съмнителни дългове

**Постоянство**

При преминаване от един отчетен период към друг, юридическото лице трябва да прилага същите методи на осчетоводяване, за да улесни сравняването на данните във времето.

Член 25 от Закона „ Годишни отчети на предприятията” гласи ... „2) необходимо е да се използват същите методи за оценка, каквито са използвани в предишните отчетни периоди”.

### **Непрекъсната грижа**

Системата на осчетоводяване трябва да се изгради върху разбирането, че юридическото лице ще продължи своите операции за неопределен период от време. Следователно, че предприятието няма никакво намерение, нито необходимост от ликвидация или съкращаване на мащаба на операциите си. Това предполага следното:

Активите на предприятието трябва да се представят според тяхната първоначална стойност, без да се има предвид „спадане“ на цената.

В противен случай, в отчетите ще трябва да се включи отчет за ликвидация, в следния порядък:

- оценка на собствеността трябва да се извърши по нейната ликвидационна цена
- активите, от които не можете да се отървете напълно, трябва да се бракуват
- прирастът за задълженията трябва да включва опция от приключване на договор и възможни икономически санкции.

Член 25 от Закона „Годишни отчети на предприятията“ гласи ... „1) необходимо е да се приеме, че предприятието е непрекъсната грижа“.

*Международен стандарт 1:* При подготовката на финансовите отчети, мениджмънтът трябва да оцени капацитета на предприятието да продължи своята дейност. Финансовите отчети трябва да се подготвят с оглед на това, че предприятието е непрекъсната грижа, освен ако мениджмънтът няма други намерения или опции за ликвидация на предприятието“.

## **2.6.2. Принципи на осчетоводяване**

Независимо от гореспоменатите четири основни положения, счетоводството се базира на няколко общоприети счетоводни принципи, а именно:

### *1) Отделяне на сметките*

Позициите на материалните активи и задължения, приходите и разходите се представят поотделно. Сметките за получаване и разплащане (приходните и разходни сметки) трябва да се оценяват отделно и да се представят в отчетите отделно.

### *2) Бизнес юридическо лице (независимост)*

Юридическото лице е независима бизнес единица и трябва да се третира в счетоводството отделно от неговите собственици, чрез представяне на задълженията към собствениците, като притежатели на дялов капитал (капитал).

### *3) Двойственост*

Оперативен пример за този принцип е баланса, докато пример за неговата еволюция е двойното вписване / нанасяне.

### *4) Пари*

### *5) Първоначална стойност*

Обикновено всички активи са включени в сметките, съгласно стойността на тяхното придобиване, т.е на тяхната първоначална стойност или историческа цена

### *6) Реализация*

Доходът се признава в момента на доставка на стоката, или предоставянето на услуга. Моментът когато се получат парите за продадената стока (предоставената услуга) може да не съвпадне с момента на признаването.

7) *Същественост*

Информацията е съществена (и поради това нейното представяне се счита за необходимо), ако наличието на тази информация може да бъде полезна (съществена) за ползвателите на финансовите отчети. Една грешка се счита за съществена от одиторите, ако тя може да влияе на решенията, които се вземат от ползвателите на финансовите отчети.

Сумата на печалбата преди данъка е основен критерий за същественост. Общата сума на грешките във финансовите отчети, превишаваща 10% обикновено се счита за съществена, докато под 5% - като несъществена.

Приблизителните критерии за оценка на съществеността са посочени по-долу:

| Критерий за оценка      | Минимален лимит | Максимален лимит |
|-------------------------|-----------------|------------------|
| Печалба преди данъка    | 5%              | 10%              |
| Текущи активи           | 5%              | 10%              |
| Общо активи             | 3%              | 6%               |
| Краткосрочни задължения | 5%              | 10%              |

**Пример:** Печалбата преди данъка на предприятие Х представлява 10 000 през 2003. По време на одита на калкулацията на печалбата на предприятието е открита грешка – разходите от 1 200 са пропуснати. Това съществена грешка ли е?

### 2.6.3. Счетоводни методи и политики

*Счетоводните методи* са практическа реализация на фундаменталните предположения. Методите са повече на брой и те се различават повече отколкото предположенията, тъй като те отразяват голямото разнообразие на бизнес дейностите и икономическата реалност.

*Счетоводните политики* са комплект от счетоводни методи, най-подходящи за юридическото лице и възприети от юридическото лице, като основа за подготовка и представяне на финансовите отчети.

С други думи, екипът на мениджмънта избира такива счетоводни методи, които счита за най-добрите за ситуацията на тяхното юридическото лице и съответно изгражда счетоводната си политика. Счетоводните политики, от своя страна, установяват/въвеждат счетоводните принципи, правила и ръководства на съответното юридическото лице. Така, практическата реализация на осчетоводяването директно зависи от възприетата счетоводна политика. Ако счетоводната политика се промени, финансовите отчети, отчетите за дохода и баланса също ще се променят.

*Международен Стандарт на Финансов Отчет 1:*

Мениджмънтът ще избере и приложи счетоводните политики по такъв начин, че финансовите отчети да отговарят на всички изисквания на приложимия стандарт за финансов отчет.

*Счетоводни политики* – специфичните принципи, ръководства, конвенции, правила и процедури, възприети от предприятието при подготовката и представянето на финансовите отчети.

В раздела със забележките от финансовия отчет трябва да се отрази следната информация по счетоводните политики:

- политиката на оценяване, използвана при подготовката и представянето на финансовите отчети
- описание на всички счетоводни политики, ако е необходимо за правилното разбиране на финансовите отчети

Счетоводните политики, които предприятието може да разкрие са следните:

- признаване на приходите
- основа за консолидиране
- сливане на предприятия
- смесени дружества /джойнт венчърс
- признаване на материални и нематериални активи и тяхното обезценяване / отписване
- капитализация на разходите от наемане и други разходи
- договори за строителство
- инвестиционна собственост
- финансови инструменти и други инвестиции
- лизинг сделки
- разходи за проучване и развитие на проекти
- инвентар
- данъчно облагане, отложени такси
- прираст на такси
- изплащане на печалба на работниците
- ревалоризация на чужда валута и хеджиране
- база за разпределяне на разходите за бизнес и географски пазарен сегмент
- дефиниция на значението пари и паричен еквивалент
- счетоводство за инфлация
- правителствени дарения

Друго оповестяване

Предприятието трябва да оповести следното:

- страната на инкорпориране и законовата форма на предприятието, както и номера на неговата регистрация и официалния адрес.
- Описание на операциите
- Името на фирмата –майка и името на главната фирма-майка на концерна
- Или средния брой работници в отчетния период, или точния брой работници в края на отчетния период

### 3. Подготовка и представяне на финансови отчети съгласно изискванията на МСФО

- 3.1. Компонентни елементи на финансовите отчети
- 3.5. Баланс
- 3.6. Отчет за доходите
- 3.7. Отчет за таксите в капитала
- 3.5. Обяснителни бележки към финансовите отчети
- 3.6. Становище на одита
- 3.8. Сделки с чужда валута и ефектът от промяната на курсовете на чуждата валута (МСФО 21)

#### 3.1. Компонентни елементи на финансовите отчети

Съставянето на формата на отчетите и процедурата за тяхната подготовка се определя от МСФО 1 „Представяне на Финансови Отчети”, съгласно който, пълният комплект финансови отчети трябва да включва:

- *Баланс*  
Балансът представлява комплект баланси на активите, притежавани от предприятието и техните източници, по избор на предприятието балансът може да бъде попълнен по Британски, Американски или Континентален образец.
- *Отчет на доходите или сметки печалба и загуба*  
Отчетът за доходите събира всички постъпления и разходи, съгласно вида на операциите – сделки, други, извънредни и непрекъснати. Той се подготвя, според един или два различни образци: разходен формат (по разходни позиции) или функционален формат (по функция на разходите) – по избор на юридическото лице.
- *Отчет за промяна в капитала*  
Отчет по движението на капитала обобщава промените в капитала. Видовете подготовка на този отчет зависят от законовия статус на предприятието.
- *Отчет за паричния поток*  
Този отчет се подготвя чрез използване или на прекия или косвения метод, на база кеш, чрез групиране на позициите по видове дейности – оперативна, инвестиционна и финансова. Предприятието определя състава на видовете дейности, чрез описание на позициите на отчета за паричен поток.
- *Счетоводни политики и Обяснителни бележки*

#### 3.2. Баланс

МСФО 1 не регулират използването на единствен, точен балансов формат. В практиката обикновено се прилагат два формата, в сравнение с двете форми на счетоводното уравнение:

$$\text{Нето активи} = \text{Капитал}$$

или

$$\text{Активи} = \text{капитал} + \text{Задължения}$$

Стандартът посочва, че „**всяка материална позиция** трябва да се разкрива **отделно** във финансовия отчет. Не-веществените суми трябва да се добавят към сумите от подобно естество и значение, и те не трябва да се разкриват отделно”.

Позициите под активи и задължения, доход и разходи не трябва да се компенсират (офсет) една с друга, а трябва да се разкриват отделно в отчетите, освен ако не са не-веществени. Офсет е възможен, само в ситуации когато:

- има изрично разрешение или дори изискване да се направи така в МСФО
- позициите са класифицирани като не-веществени/нематериални.

Отчетният период за финансовите отчети е една календарна година. Началната дата на отчетния период може да се установи от първия ден на всеки месец. Всички отчети изработени за тримесечие или месец, или друг интервал от време се считат за междинни отчети и се предоставят на ползвателите, по решение на мениджмънта на предприятието, по различни причини.

Стандартът начертава **съдържанието на минималната информация**, която да се представя в отчетите.

**Таблица 3.1. Съдържание на информацията, която да се включи в отчетите**

| Баланс                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Отчет за доходите                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Отчет за промените в капитала                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Фиксирани активи;<br>Нематериални активи;<br>Финансови активи;<br>Инвестиция<br>осчетоводена според<br>метода за лихви върху<br>капитала;<br>Инвентар;<br>Минорен лихвен дял;<br>Кеш и кешов<br>еквивалент;<br>Търговски и други<br>разплащателни сметки;<br>Платими такси;<br>Такси за получаване;<br>Задължения;<br>Лихви платими по<br>дългосрочни дългове;<br>Търговски и други<br>сметки за получаване;<br>капитал;<br>Резерви. | Приходи от продажби;<br>Оперативни резултати;<br>Разходи по финансиране;<br>Дял от печалба / загуба<br>от асоциирани фирми и<br>смесени дружества,<br>осчетоводени според<br>метода за участие(дела)<br>в капитала;<br>Разходи по данъчно<br>облагане;<br>Печалба/ загуба от<br>обичайни дейности;<br>Извънреден ефект;<br>Финансови резултати в<br>дължими на<br>притежателите на<br>миноритарно<br>участие(дял);<br>Нетна печалба / загуба за<br>отчетния период. | Нетна печалба / загуба за<br>отчетния период.<br><br>Приходи, разходи,<br>печалба или загуба<br>признати в капитала<br>(дивиденди, премии по<br>емитирани акции,<br>понижаване,<br>ревалоризацията);<br><br>Ефект от промяна на<br>счетоводните политики;<br><br>Ефект от корекция на<br>фундаментални грешки |

Предприятието трябва да разкрива всяка от горните позиции директно в баланса, или под извънредни забележки в отчета. Степента на подробните позиции в баланса освен това трябва да представят и същността на бизнес дейностите на предприятието, което се обуславя от следното:

- *Естеството и ликвидността на активите*
- *Значимостта на информацията по активите*
- *Функции извършвани в съответната промишленост*
- 

Степента на подробностите в изложението се определя от принципите на класификация, формулирани в съответните МСФО.

Например, фиксираните активи трябва да се разкриват отделно под недвижима собственост и фиксираните активи включени в производството.

Ако активите се оценяват на различна база, в зависимост от условията, например, съгласно историческата стойност, или заместваща стойност, това трябва да служи като достатъчно основание за разкриването им поотделно.

Финансовите активи се класират в облигации, менителници или акции, притежавани от други фирми. Инвентарът се класира като стока за продажба, суровини, работа в процес, готова продукция; сметките за получаване се разделят на търговски за получаване, аванси и предплащания, разплащане със свързани страни, краткосрочни дългове с период на изплащане през следващата година.

Срокът за погасяване или възстановяване на позициите в баланса е общоприетата база за класификация на тези позиции, с други думи – тяхното циркулиране. Предприятието трябва поотделно да разкрива всяка сума за изплащане или възстановяване, което се очаква в рамките на 12 месеца от датата на отчета, както и след 12 месечен период, от датата на отчета за всяка позиция, която може да се представи в обща сума. Такова класифициране позволява изваждането на данни за оценка на ликвидност и платежоспособност.

Краткосрочните (текущи) активи имат следни три, общи характеристики:

- те ще направят оборот в рамките на един нормален цикъл от операции
- те са в оборот в рамките на не-повече от 12 месеца, от датата на отчета
- те не са предмет на рестрикции, по отношение на срока на използване, тъй като те са или кешови активи или наистина носещи доход елементи.

Всички останали активи трябва да се класифицират като **не-текущи активи**.

За оперативен цикъл се приема периодът, който се включва от момента на покупката на всеки актив, използван в производството и реализацията (изразходване на кешови активи за тяхната покупка), до тяхната продажба срещу кеш (кешов еквивалент) или други активи, които лесно се превръщат в кеш.

*Задълженията се определят като краткосрочни (текущи) ако:*

- те ще се изплащат в нормалния процес на търговия на предприятието
- те ще бъдат ликвидирани в срок от 12 месеца, след датата на подготвяне на отчета

Практически, голям брой баланси се подготвят на базата на структурна класификация. Активите трябва да се представят в баланса, съгласно тяхната степен на ликвидност – от по-ликвидните към по-малко ликвидните активи, докато задълженията – от датата на изплащането. Например, възможно е прилагането на следната последователност на представяне на позициите на баланса:

**Таблица 3.2.**

**Примерен Баланс**  
**Структуриране на позициите по редуцирана ликвидност на активите и датите на изпълнение на задълженията**

| <b>Активи</b>                                                                                                 | <b>Задължения</b>                                                                                                                                         |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Кеш или кешов еквивалент                                                                                      | Търговски или други сметки за получаване ( включително с период на изплащане над 12 месеца от датата на отчета)                                           |
| Търговски или други сметки за получаване, включително с период на изплащане над 12 месеца от датата на отчета | Платими такси ( включително с период на изплащане от над 12 месеца от датата на отчета)                                                                   |
| Инвентар                                                                                                      | Провизорни задължения (прираст) – за годишни отпуски, освежаване, прираст на такси ( включително с период на изплащане над 12 месеца от датата на отчета) |
| Финансови активи (включително с периода на възстановяване от над 12 месеца от датата на отчета)               | Общо задължения                                                                                                                                           |
| Нематериални активи                                                                                           | Задържана печалба и капиталови резерви                                                                                                                    |
| Фиксирани активи                                                                                              | Емитиран дялов капитал, включително дял от миноритарно участие                                                                                            |
| Общо активи                                                                                                   | Общо капитал                                                                                                                                              |
|                                                                                                               | Общо задължения и капитал                                                                                                                                 |

Съобразно МСФО 1, следните суми включени в сметките за получаване и разплащане трябва да бъдат поотделно разкрити:

- от холдинговата фирма
- от дъщерните дружества
- от други свързани фирми

### **3.3. Отчет за доходите**

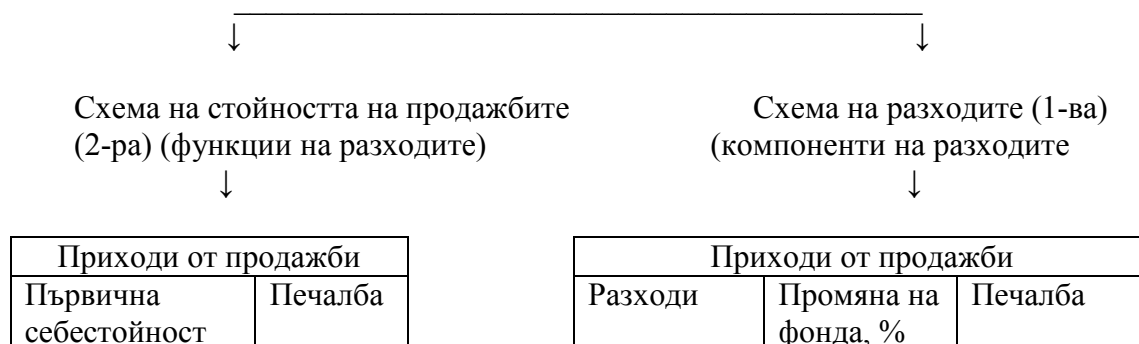
Съобразно МСФО 1, следните позиции трябва да бъдат включени в отчета за доходите:

- приходи от продажби
- оперативни резултати
- стойност по финансирането
- дял на печалбата/загубата от асоциирани фирми и джойнт венчърс, осчетоводени съгласно метода за лихва върху капитала
- разходи върху облагането с данъци
- печалба/загуба от обичайни дейности
- резултат от извънреден ефект
- дял от миноритарно участие
- нето печалба или загуба за отчетния период

*Оперативна печалба* – печалба от операции, границата на приходите след оперативните разходи.

*Оперативни разходи* – разходите направени в операциите, които не са включени в себестойността на продукцията, но са необходими за нормалния процес на бизнеса, включително продажби и дистрибуция, общи и административни разходи.

### Две форми на представяне на отчетите за доход



Чертеж 3.1. Две схеми на представяне на отчета за доходите

Двете схеми дават идентични резултати, но както може да се види от чертежа, те отразяват данните за достигане до финансовите резултати по различен начин. Подробностите на двете схеми са показани по-долу:

**Таблица 3.3.**

**Таблица за сравнение на две схеми за отчет на доходи (общ изглед)**

| ПЪРВА СХЕМА             |      | ВТОРА СХЕМА                                      |      |
|-------------------------|------|--------------------------------------------------|------|
| Приход от продажби (+)  | 1680 | Приход от продажби (+)                           | 1680 |
| Производствени разходи: |      | Производствена стойност на продадените стоки (-) | 850  |
| - суровина (-)          | 500  |                                                  |      |
| - заплати (-)           | 600  |                                                  |      |
| - обезценка (-)         | 100  |                                                  |      |
| Промяна във фонда на    |      | Административни разходи (-)                      | 270  |

|                                                                       |       |                                    |       |
|-----------------------------------------------------------------------|-------|------------------------------------|-------|
| готовата продукция и работата в процес:<br>В началото на годината (-) | 250   |                                    |       |
| В края на годината (+)                                                | 320   |                                    |       |
| Други разходи (-)                                                     | 120   | Разходи продажби и дистрибуция (-) | 130   |
| Оперативна печалба                                                    | +430  | Оперативна печалба                 | +430  |
| Друг доход и печалба (+)                                              | 150   | Друг доход и печалба (+)           | 150   |
| Други разходи и загуби (-)                                            | 280   | Други разходи и загуби (-)         | 280   |
| Печалба преди данъци                                                  | +300  | Печалба преди данъци               | +300  |
| Данък доход                                                           | 100   | Данък доход                        | 100   |
| Нетна печалба                                                         | 200   | Нетна печалба                      | 200   |
| Дивиденди                                                             | (100) | Дивиденди                          | (100) |
| Задържана печалба                                                     | 100   | Задържана печалба                  | 100   |

*Други доходи и разходи* са позициите доходи и разходи, които не са пряко следствие от сделките – продажби:

- доход от лихви в други фирми и други дългосрочни инвестиции: дивиденди, дял от печалба от членство, участие в емитирани заеми, участие в облигации и др.
- доход от друго участие и разходи: лихви по банкови депозити, други отговорности и менителници, курсови разлики, ценни ажио и др.
- Изписани парични средства и инвестиции в ценни книжа
- платена лихва (дялово участие) и други плащания.

Стандартът изисква разкриването на плащания на дивиденди или дивиденди на акция в отчета за доходите или обяснителните бележки.

**Таблица 3.4.**  
**Схеми на Отчета за доходите**

**Функционална схема**

**Схема за разходи**

|                                    |           |                                                                              |        |
|------------------------------------|-----------|------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 1. Нето продажби                   | X         | 1. Нето продажби                                                             | X      |
| 2. Стойност на продажбите (услуги) | (X)       | 2. Други оперативни разходи                                                  | X      |
| <b>Бруто печалба (загуба)</b>      | X,<br>(X) | 3. Промяна в капитала на готовата продукция и работата в процес              | X, (X) |
| 3. Друг оперативен доход           | X         | 3. Стойност на суровината за производство                                    | (X)    |
| 4. Цена продажба и дистрибуция     | (X)       | 4. Себестойност на производствените услуги                                   | (X)    |
| 5. Административни разходи         | (X)       | 5. Заплати на персонала                                                      | (X)    |
| 6. Други оперативни разходи        | (X)       | 6. Социални разходи (чрез отделно разкрити приспадания за пенсионни фондове) | (X)    |
|                                    |           | 7. Изписани материални и                                                     | (X)    |

|                                                                     |           |                                        |        |
|---------------------------------------------------------------------|-----------|----------------------------------------|--------|
|                                                                     |           | нематериални<br>производствени активи  |        |
|                                                                     |           | 8. Други оперативни разходи            | (X)    |
| <b>Оперативна печалба (загуба)</b>                                  | X,<br>(X) | <b>Оперативна печалба<br/>(загуба)</b> | X, (X) |
| Доход от подчинени юридически лица                                  |           |                                        | X      |
| Доход от други инвестиции и заеми                                   |           |                                        | X      |
| Участие и подобен доход (финансов доход)                            |           |                                        | X      |
| Участие и подобни разходи (финансови разходи)                       |           |                                        | X      |
| <b>Печалба (загуба) преди данъчно облагане</b>                      |           |                                        | X, (X) |
| Разходи данък доход                                                 |           |                                        | (X)    |
| <b>Печалба (загуба) от обичайни дейности след облагане с данъци</b> |           |                                        | X, (X) |
| Неочакван (извънреден) доход                                        |           |                                        | X      |
| Неочакван (извънреден) разход                                       |           |                                        | (X)    |
| Данък доход                                                         |           |                                        | (X)    |
| Други такси                                                         |           |                                        | (X)    |
| Нетна печалба (загуба) за отчетения период                          |           |                                        | X, (X) |

Заглавията на позициите в Отчета за доходите, техните суми може да варират, в зависимост от естеството на операциите на предприятието, както и от установяването на определена и подробна информация, относно финансовите резултати за целите на представянето.

### 3.4.Отчет за промените в капитала

Промени в капитала може да настъпят по следните причини:

- дисбурсиране на дивиденди към собствениците и емитирането на акции
- не се признават печалбата или загубата, в отчета за доходите
- акумулирана (задържана) печалба
- промяна на счетоводната политика

Съобразно МСФО 1, предприятието трябва да изпълни представянето на отделна фирма от финансовите отчети, разкриващи следното:

- нетната печалбата или загубата за периода
- всяка позиция от дохода и разходите, печалбата и загубата, които се признават в капитала, спазвайки изискванията на другите стандарти, както и общата сума на тези позиции
- ефектът от всяка промяна на счетоводните политики и настройка, поради корекция на фундаментални грешки (съгласно МСФО 8).
- капиталови трансакции с притежателите на акции и разпределянето на печалбата към собствениците
- задържана печалба или нетна загуба в началото на периода, към датата на отчета и сумата от промяната през периода
- Сравняване на стойността на позицията на всеки дялов капитал, спечелен от емисия на акции и всяка резерва в началото и края на периода, чрез отделно разкриване на всяка промяна.

За разширен формат по промените в капитала, обикновено се използва формата с колони, където всеки компонент има отделна колона (Таблица 5):

**Таблица 3.5.**  
**Пример за резюме на промените в капитала**

|                                                                | Дялов<br>Капитал | Печалба<br>от<br>емитиране | Ревалори<br>зационен<br>фонд | Други | Акумули<br>ра<br>на<br>печалба | Общо |
|----------------------------------------------------------------|------------------|----------------------------|------------------------------|-------|--------------------------------|------|
| Нетен баланс в началото на периода                             | X                | X                          | X                            | (x)   | X                              | X    |
| Промяна в счетоводната политика                                |                  |                            |                              |       | (X)                            | (X)  |
| Превалутиран нетен баланс                                      | X                | X                          | X                            | (X)   | X                              |      |
| Сума на ревалоритиран актив (повишаване/намалвяване)           |                  |                            | X, (X)                       |       |                                | x    |
| Ревалоризация на инвестиционната сума (повишаване/намалвяване) |                  |                            | X, (X)                       |       |                                | X    |
| Разлика* от ревалоризация на валута (повишаване/намалвяване)   |                  |                            |                              | X,(X) |                                | (X)  |
| Непризната в отчета за доходите обща печалба и загуба          |                  |                            | X                            | (X)   |                                | X    |
| Нетна печалба за отчетния период**                             |                  |                            |                              |       | X                              | X    |
| Изплатени дивиденди                                            |                  |                            |                              |       | (X)                            | (X)  |
| Емитиране на акции                                             | X                | X                          |                              |       |                                |      |
| Нетен баланс в края на периода                                 | X                | X                          | X                            | (X)   | X                              | x    |

\* Разлика от ревалоризация на валута се получава в свободния (консолидиран) отчет чрез резюмиране на отчетите, подготвени в друга валута, а не както в консолидирания отчет, т.е. от чужди клонове на предприятието.

\*\* Нетната печалба или загуба за отчетната година е крайната цифра от отчета за доходите за същия период.

Примерните форми на този отчет не са единствените форми, които могат да се използват. Тези примери са дадени само за илюстриране на възможните варианти за отчет.

**Таблица 3.6. Примерен отчет в резюме за промените в капитала**

|                                                                                | Година под<br>отчет | Предишна<br>година |
|--------------------------------------------------------------------------------|---------------------|--------------------|
| Излишък (дефицит) от ревалоризация на активи                                   | X                   | (X)                |
| Излишък (дефицит) от ревалоризация на инвестиции                               | (X)                 | X                  |
| Валутни разлики от ревалоризация на финансови отчети подготвени в друга валута | (X)                 | (X)                |
| Печалба непризната в отчета за доходите                                        | X                   | X                  |
| Нетна печалба за отчетния период                                               | (X)                 | (X)                |
| Общ ефект от признат доход и загуба по                                         | X                   | X                  |

|                                          |  |     |
|------------------------------------------|--|-----|
| промени в капитала                       |  |     |
| Ефект от промени в счетоводната политика |  | (X) |

### 3.5.Обяснителни бележки към финансовите отчети

Компонентни елементи на обяснителните бележки:

- изложение относно подготовката на отчетите в съответствие с изискванията на МСФО.
- Описание на счетоводните политики, в които да се установят използваните методи и счетоводни принципи, наред със следните компонентни позиции:
  - признаване на приходи
  - база за консолидиране
  - признаване на отписани материални и не-материални активи
  - капитализация на финансови и други разходи
  - договори за строителство
  - инвестиционна собственост
  - финансови инструменти и инвестиции
  - лизингови сделки
  - разходи за проучване и развитие
  - инвентар
  - данъчно облагане, отложени такси
  - резерви
  - изплащане на трудови възнаграждения
  - разходи по пенсионни схеми
  - транзакции с чужда валута и курсови разлики
  - дефиниция на значението пари и паричен еквивалент
  - счетоводство за инфлация
  - правителствени дарения
- разкриване на позиции, включени в главните раздели на финансовите отчети, както се изисква от специфичната бизнес ситуация и принципите за разкриване на информацията, очертана в съответните стандарти.
- Друга допълнителна информация, включително нефинансови данни, която по усмотрение на автора на финансовите отчети може да бъде от полза за ползвателите.

### 3.6. Становище на одитора

Някои фирми трябва да включат становище на одиторите към финансовите отчети. Целта на одиторите е да се даде увереност на потребителите на финансовите отчети, че се дава вярна и справедлива представа за финансовото състояние на фирмата, към датата на представянето и се дава информация за това, как фирмата е постигнала такава позиция. Одиторите дават становище за степента на достоверност на информацията, която се съдържа във финансовите отчети.

Следната информация трябва да бъде включена в одиторското становище:

- референция относно съответствието на финансовите отчети с общоприетите счетоводни принципи

- ако има някакви отклонения от общоприетите счетоводни принципи, причините за това трябва да се посочат
- референция относно цялостта на дадената информация
- становище по финансовите отчети като цяло или причините, поради които не може да се даде становище

### **3.7. Транзакции с чужда валута и ефектът от промяната на обменните курсове. Приложение на МСФО 21**

Този стандарт се прилага в счетоводството за транзакции, извършени с чужда валута и преобразуване на финансовите отчети, за чужди операции.

Този стандарт регулира следните основни въпроси:

- да определи кой курс за обмяна да се използва за финансовите регистри и за ревалоризация
- как да се признае ефекта от промяната на обменния курс във финансовите отчети

*Местна валута / парична единица:* Валутата използвана в средата, в която предприятието функционира, какъв предмет на държавна легализация е валутата за представяне на годишния отчет и отчетите за данъците.

*Отчетна парична единица:* Често идентична с местната валута, но може също и да бъде различна парична единица; валутата на подготовка и представяне на отчета.

*Чужда валута:* Различна от отчетната парична единица.

*Исторически обменен курс:* Курсът на регистриране на транзакцията в счетоводните книги.

*Курсова разлика при обмяна:* Получава се, когато се представи идентичен номер на чуждата единица на отчетната валута, като се използват различни обменни курсове.

*Закриващ курс:* Обменният курс на настоящи транзакции на датата на баланса

*Монетарни позиции:* налични пари, активи които да се получат или задължения, които да се изплатят, при фиксирани или определени суми кеш.

*Справедлива стойност:* Сумата, за която една позиция активи може да се обмени или позиция задължения за уреждане между добре информирани, склонни и независими страни в транзакцията.

Стандартите дефинират два съществено различни случая, където назрява необходимостта да се позове на въпросите за превод на валута:

- транзакции в чужда валута
- подготовка и представяне на финансови отчети за чужди операции или чужди юридически лица

**Транзакциите с чужда валута** се отнасят до въпроса за подготовка и представяне на финансовите отчети на юридическото лице, в съответствие с изискванията на местното законодателство.

**Подготовката на финансови отчети за чужди операции или чужди юридически лица** е част от процеса на подготовка на консолидирани финансови отчети, когато отчетите на дъщерните дружества (базирани в други страни), които са подготвени в чужда валута трябва да се включат в консолидирания отчет на фирмата-майка. Този въпрос възниква в края на отчетния период, когато се подготвя консолидирания отчет.

Основната грижа и в двете ситуации е следната:

- какъв обменен курс да се използва при транзакция с чужда валута?
- Как да се признаят курсовите разлики при обмяната (печалба/загуба), в резултат на транзакцията?

### ***Транзакции с чужда валута***

#### Първоначално признаване

Транзакциите с чужда валута трябва да се впишат /регистрират при курса на обмяната, валиден на датата на транзакцията (*spot курс*) – при исторически курс.

#### Оценка на датата на отчета

- Монетарните позиции чужда валута трябва да се регистрират, като се използва приключващ курс
- Немонетарните позиции чужда валута, регистрирани на действителна цена на покупка, трябва да се представят, като се използва обменния курс на датата на транзакцията (*spot курс*)
- Немонетарните позиции чужда валута, регистрирани на справедлива цена трябва да се представят на базата на курсовете, съществуващи в момента, когато се е определила справедливата стойност.

#### Курсови разлики при обмяна

Курсови разлики се получават, когато се уреждат монетарните позиции или когато монетарните позиции се представят във финансовите отчети на предприятието, при курсове различни от тези, при които те са преобразувани, когато първоначално са признати, или в предишни финансови отчети са признати като печалба или загуба, в периода когато са възникнали.

Курсовите разлики по монетарните позиции, образуващи част от инвестицията в чужда дъщерна фирма, трябва да се класифицират във финансовия отчет като капитална единица, в момента на прехвърляне/разпореждане на инвестицията, след което те ще бъдат признати като доход или разход в периода, когато се признаят или като печалба или загуба, при прехвърлянето на такава инвестиция.

Курсови разлики могат да възникнат по монетарни позиции, в резултат на падане на обменния курс, или обезценка на валута (при което разплащателните сметки, отнасящи се до придобиване на активи, висящите фактури в края на периода се деноминират). В този случай, се използва **алтернативен подход**. Курсовите разлики, произтичащи от ре-валутиране на разплащателните сметки трябва да се включат в стойността на активите (при условие, че стойността на активите не превишава нито заменената цена, нито възстановимата стойност при използване или разпореждане на въпросните активи). *Така, се поставя условието, стойността на активите да съставлява сума в отчетната валута, която ще бъде изплатена, при*

*приключване на уреждането (чрез погасяване на задължението, което е възникнало, в резултат на покупката на актива).* Ако обаче, предприятието е в състояние да приключи уреждането и хеджирането на курсовите разлики по плащанията, тези разлики не могат да се включат в стойността на активите.

Примерите дадени по-долу илюстрират прилагането на този алтернативен подход.

### **Пример 1**

Латвийско предприятие получава дългосрочен заем за сумата 150 000 щ.д. от банка, които то инвестира изцяло в законово установен капитал на чуждо предприятие. Банковият курс на долара на датата на предоставяне на заема е 0.55.

В края на отчетния период, курсът на долара нараства до 0.552.

Иска се:

- 1) Да се изчисли сумата на финансовата инвестиция, както и сумата на дълга в момента на заемането и инвестирането
- 2) Да се изчисли сумата на дълга в края на отчетния период.
- 3) Представете сумата от курсовата разлика във финансовите отчети

### **Пример 2**

Покупка на производствено оборудване за 380 000 щ.д. е платено, чрез използване на кредит от банка, при курс 0.55. Курсът на долара в момента на подготвяне на финансовия отчет е 0.56. Справедливата цена на оборудването в отчета е 211 000 латвийски лата.

Иска се:

- 1) Да се изчисли сумата на дълга в момента на покупката на оборудването и в края на отчетния период
- 2) Да се пресметне курсовата разлика и да се представи във финансовите отчети

### **Финансови отчети за чужди операции**

Методът използван за преобразуване на финансовите отчети за чужди операции зависи от финансирането на тази операция, както и от вида на изпълнението на тази операция. За целта, чуждите операции се класифицират по следния начин:

- като чужди операции съставляващи интегрална част (дъщерна и клонова) от операциите на предприятието.
- Чужди юридически лица

В първия случай, интегрираната чужда фирма се включва, съставлявайки неразделна част от предприятието (счетоводството е централизирано в предприятието), и поради това всяка промяна в курсовите разлики, по-скоро засяга някои отделни позиции в баланса на предприятието, отколкото нетната инвестиция на предприятието.

Във втория случай, чуждото юридическо лице само извършва своя бизнес мениджмънт. Всяка промяна в курсовите разлики по-скоро засяга нетната инвестиция на предприятието в чуждото юридическо лице, отколкото някои индивидуални позиции в баланса.

Чрез преобразуване на данните на чуждите юридически лица, курсовите разлики се регистрират в реда „Капитал” (ре-валутиран резерв на чужда валута), до момента на

предоставяне на инвестицията, тъй като курсовите разлики не влияят върху текущите и бъдещи парични потоци, нито пък засягат паричните потоци на фирмата-майка.

Финансовите отчети на чуждите юридически лица се преобразуват, като се използва приключващ курс.

Съществуват няколко характерни белези, по които чуждите операции могат по-скоро да се класифицират като чужди юридически лица, отколкото чуждите операции да съставляват интегрална част от предприятието:

- съществува известна автономност при изпълнението на операциите, независимо от контрола, който се упражнява от предприятието
- транзакциите, извършени между чуждото юридическо лице и предприятието не съставляват по-голямата част от операциите на предприятието
- чуждото юридическо лице само финансира до голяма степен своите операции независимо или чрез местни заеми
- придобиването на активи и плащането на производствени разходи се извършва наместо, вместо в страната на отчета.

Методът за времето изисква използването на следните курсове:

| Позиция                                                                          | Курс на преобразуване                          |
|----------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|
| Стойност и обезценка на имущество, инсталация и оборудване и невеществени активи | При курса съществуващ на датата на придобиване |
| Инвентар                                                                         | При среден курс за периода на покупка          |
| Монетарни (кеш) активи                                                           | При курса съществуващ на датата на Отчета      |
| Приходи и разходи                                                                | При среден курс за отчетния период             |
| Курсови разлики                                                                  | Вписани като приход / разход                   |

### Пример 3

Английска корпорация X притежава 100% от акциите в чужда фирма АБВ Лтд. Местната валута за фирмата е CU (условно). На 1-ви януари, 2003г., емитираният капитал е 50 000 паунда, при обменен курс 12 CU за паунд.

На 1-ви януари, 2003г. АБВ взема дългосрочен заем от 200 000 CU и незабавно купува оборудване за 700 000 CU, с очакван полезен живот на действие 10 години, при равномерно натрупване на обезценка.

По-долу финансовите отчети на АБВ са дадени в местна валута за 2003 година, както и съответните обменни курсове за 2003 г.

Иска се:

Да преобразувате финансовите отчети на АБВ Лтд., като използвате методът за време и да установите курсовата разлика, в съответствие с МСФО 21.

|                                                | CU / паунд |
|------------------------------------------------|------------|
| Към 1-ви януари                                | 12         |
| Среден курс за годината                        | 11         |
| Среден курс за периода на покупка на инвентара | 10.5       |
| Към 31-ви декември                             | 10         |

**Фирма АБВ**  
**Отчет за доходи**  
**За отчетния период до 31.12.2003 г.**

|                                     | Хиляди CU   |
|-------------------------------------|-------------|
| Приходи от продажба                 | 900         |
| Без стойността на продадената стока | (720)       |
| Бруто печалба                       | 180         |
| Без обезценка                       | (70)        |
| Други разходи                       | (30)        |
| Нето печалба                        | 80<br>===== |

**Фирма АБВ**  
**Баланс към 31.12.2003 г.**

|                         | Хиляди CU             |
|-------------------------|-----------------------|
| Дялов капитал           | 600                   |
| Задържана печалба       | 80<br>680<br>=====    |
| Оборудване              | 700                   |
| Без обезценка           | (70)<br>630           |
| Инвентар                | 210                   |
| Кешови активи           | 40<br>880             |
| Без дългосрочен заем    | (200)<br>680<br>===== |
| Сума от курсови разлики |                       |

## 4. Осчетоводяване на дългосрочни инвестиции МСФО 16 „ФИКСИРАНИ АКТИВИ”

- 4.1. Дефиниции
- 4.2. Критерии за признаване
  - 4.2.1. Критерии за признаване
  - 4.2.2. Първоначална оценка
  - 4.2.3. Последваща оценка на фиксирани активи
- 4.3. Оттегляне от операции и освобождаване
- 4.4. Понижаване цената на активите
- 4.5. Амортизация
  - 4.5.1. Изчислен полезен живот на позициите фиксирани активи
  - 4.5.2. Методи за обезценка
- 4.6. Разкриване на информация в отчета
- 4.7. Основни условия / уговорки на МСФО 16
- 4.8. Практически упражнения

Принципните въпроси в осчетоводяването на фиксирани активи са следните:

- *моментът на признаване на актива*
- *установяване на стойността на актива по документи*
- *установяване на процедура за обезценка*
- *разкриване на информация*

### 4.1. ДЕФИНИЦИИ

**Фиксирани активи** – веществени /материални активи, които:

- се използват от предприятието при производството, доставката на стоки, предоставянето на услуги, отдаване под лизинг или административни цели; и
- са предназначени за използване в продължение на няколко счетоводни периода.

Следните примери са за отделни **групи** активи:

- земя
- обекти на териториално инфраструктурно развитие
- строителство
- инсталации / заводи и оборудване

**Обезценка** – понижаване, на систематична база, цената на актива, подлежаща на обезценяване, през целия оценен полезен живот .

**Сума подлежаща на обезценка** – първоначалната (или оценена повторно) стойност на фиксирани активи, без оценената остатъчна стойност.

**Остатъчна стойност** – нетна сума, която предприятието очаква да постигне при разпореждане с актив (освобождаване), в края на неговия оценен полезен живот, без всяка очаквана цена от оттегляне от операция.

**Историческа стойност** – платена сума в брой или неин еквивалент, или друго възнаграждение, дадено в замяна за придобиване или изграждане на даден актив.

**Справедлива цена** – сумата, за която позиция актив може да се замени между информирани и имащи желание страни, при транзакция.

**Стойност по документи (преносна)** – сумата, по която позиция активи се признава в баланса, без акумулираната обезценка и загубите, в резултат на понижаване на стойността.

**Загуба от понижаване на цената** – сумата, с която носещата (на книга) стойност на активите превишава тяхната възстановима цена.

**Възстановима стойност** – по-високата от следните две суми: нетната реализируема стойност на актива и неговата стойност в употреба. Възстановима стойност – сумата предлагана като възнаграждение за бъдещо ползване на актива, включително остатъчната стойност при освобождаване. Носещата стойност трябва да се съгласува периодично с възстановимата сума.

**Стойност в употреба** – снижената текуща цена на бъдещи парични потоци, очаквана да се повиши от продължаващата употреба на даден актив и от неговото освобождаване, в кря на на неговия полезен живот.

**Нетна реализируема (продажна) стойност на даден актив** – справедлива стойност на актива, без разходите по продажбата

## 4.2. Критерии за признаване

### 4.2.1. Критерии за признаване

- \* съществува вероятност да потекат бъдещи икономически ползи към предприятието, свързано с използването на активите
- стойността на актива на предприятието да бъде надеждно оценена

#### Коментари по понятието на признаване:

- сравнително голямата вероятност, че активът ще носи бъдещи икономически ползи се получава, когато **и ползите и рискът** се носят от предприятието (дотогава сделката за придобиване на актив може да се канцелира, обикновено без да се носят съществени санкции и поради това, активът все още не е признат).
- в случаите, когато **съставните части** на въпросната позиция актив имат различно оценен срок на полезен живот, или когато ползите от отделните части са получени по различни начини, изискващи използването на различни тарифи и методи на обезценяване, общата сума на направените разходи по актива трябва да се разбият на суми, отговарящи на съставните части и да се разнесат поотделно в книгите.
- Всички фиксирани активи, придобити за целите на екологията и защитата на околната среда, разбира се не носят икономическа полза сами по себе си, обаче, те спомагат за придобиване на допълнителни ползи от други материални активи, притежавани от предприятието. Поради това, активите могат да се признаят и

отчетат като фиксирани активи, но само в случай ,че тяхната покупателна стойност се компенсира от приходи от продажба на съответните продукти.

#### 4.2.2. Първоначална оценка

*Позиция фиксиран актив, който се квалифицира за признаване като актив, трябва да бъде оценен по неговата стойност.*

Следните компоненти са включени в стойността на позициите, **придобити като фиксирани активи**:

- тяхната покупна цена (без търговски дискаунт/шконто), вносни мита, невъзвръщаеми такси, при покупката;
- разходите присъщи за привеждане на актива в работно състояние за предназначението му ( разходите по подготовката на място, първоначална доставка и манипулации, инсталиране, заплащане на специалисти, разходи по очакван демонтаж, такси по предоставянето и обновяването – стига тези разходи да се признаят по условията на МСФО 37;
- административните и други общи режимни не са компоненти на разходите на фиксирания актив, освен ако тези разходи не са директно свързани с придобиването на актива или неговата подготовка за използване.

**Активите, собствено производство могат да се оценят** на базата на същите принципи, които се прилагат за придобитите активи. Стойността на активите, собствено производство трябва да се изчисли, независимо от направената вътрешна печалба. Всички необичайни разходи от бракуван материал, труд или други ресурси, направени при изработването на актива, не се включват в стойността. МСФО 23 очертава условията за включване на плащанията на лихви в цената на фиксирания актив.

Първоначалната стойност на позицията, получена **чрез (частична) размяна** е равна на справедливата стойност на прехвърления актив, която се напасва към сумата кеш или неин еквивалент, трансферирана (получена) в процеса на обмяна.

В случай на освобождаване от **проект недовършено строителство**, капитализираните разходи трябва да се изпишат като разходи.

#### **Последващи разходи:**

→ разходите трябва да се капитализират само когато е вероятно, че ще се получат бъдещи икономически ползи, в повече от първоначално оценения стандарт на изпълнение на съществуващия актив (обновяване и подобрене).

→ разходите предвидени за поддържане на актива, над оценения полезен живот, **не се капитализират и се изписват като разход в текущия период** (възстановяване или поддържане на икономическа полза).

#### 4.2.3. Последващо оценяване на фиксирани активи

##### База за сравнение:

След първоначалното признаване на един актив, позицията фиксирани активи трябва да се разнесе на нейната стойност, без натрупаното обезценяване и загубите поради снижаване на цената.

Разрешен алтернативен подход:

След първоначалното признаване на един актив, позицията фиксирани активи трябва да се разнесе на нейната ревалоризирана стойност, което е справедливата ѝ цена, на датата на ревалоризацията, без последващо акумулирано обезценяване и загуби, в резултат на понижаване на цената. Трябва регулярно да се прави ревалоризация, така че носещата сума да не се различава съществено от нейната справедлива стойност, в баланса.

Ревалоризация

Новата справедлива цена е пазарната цена и тя трябва да се определя на базата на **експертна оценка** (становище на специална фирма – независими оценители на недвижима собственост).

Когато позиция фиксирани активи се ревалоризира, необходимо е ревалоризирането и на останалите фиксирани активи, от същия клас ( не е необходимо да се прави едновременно, но в рамките на определен интервал от време).

Когато се извършва ревалоризация на позиция фиксирани активи, сумата от акумулираната обезценка на датата на ревалоризацията се оценява отново, пропорционално на сумата на промяната в носещата стойност на фиксирания актив, преди обезценяването, така че след ревалоризация на носещата стойност на позицията, да е равна на ревалоризираната сума. Този метод се използва често, когато позиция активи се ревалоризира **чрез индексирание** на възстановимата сума, като се вземе предвид обезценката.

Ако позиция фиксирани активи се ревалоризират **нагоре**, повишената сума трябва да се отнесе към капитала – „ревалоризиран резерв” (обаче, само в случай, че предишната загуба от ревалоризация не е вписана в отчета за доходите).

Ако позиция фиксирани активи се ревалоризира **надолу**, доходът за отчетния период трябва да се намали със същата сума (съответната сума е вписана в отчета за доходите, но само в случай, че предишната ревалоризирана печалба от този актив не е вписана под „ревалоризационни резерви”).

Позитивния ефект от ревалоризацията, включен под позиция „Капитал” в Баланса, може да се изпише директно в сметка задържана печалба, при изпълнение на следното:

- цялата сума може да се реализира, когато позицията активи е изтеглена от операцията;
- част от тази сума може да се реализира вече в процеса на употреба на актива. В този случай, сумата от позитивния ефект на ревалоризацията е равна на сумата от разликата между сумата на обезценката, изчислена на базата на ревалоризираната носеща сума на актива и сумата на обезценката, изчислена на базата на първоначалната стойност на актива. Сумата от положителния ефект от ревалоризацията изписана към сметка задържана печалба, не е представена в отчета за доходите.

#### 4.3. Изтегляне на операции и освобождаване

→ Една позиция фиксирани активи трябва да се елиминира от баланса при освобождаване, или когато е взето решение за прекъсване на използването на актива и не се очакват никакви бъдещи икономически ползи при освобождаване от актива.

→ в случай на освобождаване или отписване на позиция активи, остатъчната стойност се отписва от баланса.

→ Освен печалбата или загубата, произтичащи от отдръпване или освобождаване от фиксирани активи, трябва да се определи и разликата между нетната и носещата сума на актива. Тя се признава като доход или разход в отчета за доходите. (Възможно е компенсиране на всяка сума от загубата, частично или напълно, с друга сума от „повишаване, поради ревалоризация на актив, под позиция „ревалоризация на резерва”, ако се очаква, че ще се получат големи разходи за предприятието при освобождаването от тях ( чрез намаляване на сумата от освобождаването или представянето на тези разходи, като постоянна позиция в баланса, за да се изчистят напълно задълженията по тези разходи, в края на срока).

→ фиксираните активи, употребата на които е непрекъсната и с намерение за освобождаване се вписват на тяхната носеща стойност, към датата на тяхното изтегляне.

#### 4.4. Понижаване цената на фиксираните активи (МСФО 36)

Поне веднъж в годишно, в края на всяка финансова година, предприятията трябва да проверяват активите си за понижаване на цената (според МСФО 36) и признаят загуби от това.

Ако има някакви индикации за понижаване на стойността, предприятието трябва най-малкото да потърси *външни източници на информация* (пазарната стойност на актива се е понижила значително през периода, повече от очакваното за нормалния ход на бизнеса; съществени промени са настъпили в технологичните, пазарни, икономически или законови условия; лихвените проценти са нарастнали на пазара; носещата сума на нетните активи на предприятието е по-голяма от нейния дял на пазарна капитализация) и *вътрешни източници на информация* (има индикации, че активът е остарял, или физически износен; настъпили са промени във финансовата позиция на предприятието, засягащо размера, или вида на използвания актив – спиране или затваряне на операция, в която е използван актива).

Носещата сума трябва да се намали до възобновяемата сума на актива, едва когато възобновяемата сума е по-малка от носещата сума. Тази сума на снижение съставлява загуба от понижаването на цената.

Загубата от понижаването на цената трябва веднага да се признае като разход в отчета за доходите, с изключение на случаите, когато активът се впише на ревалоризирана сума. При тази ситуация, загубата от понижаването на цената на актива се признава веднага за намаляване на капитала, в резултат на ревалоризацията на активите, стига сумата на загубата от понижаването на цената да не превишава стойността на капитала, в резултат на ревалоризацията на същия актив.

След признаване на загубата от понижаването на цената, сумата от обезценката в бъдещи периоди трябва да се напасва, имайки предвид промяната в бруто носещата сума на актива.

На всяка балансова дата, предприятието трябва да преценява дали има индикация, че загубата от понижаване на цената, призната в предишните години, може вече да не съществува или да е намаляла. Ако е така, възстановяването на тази загуба трябва да бъде призната.

Сумата на повишаването, поради възстановяване на загубата от понижаването на цената, може да не превишава оценената носеща сума ( изключвайки обезценката), преди да се предприеме процедура за признаване на загубата от понижаване на цената. Сумата на увеличението над тази сума означава, че активът е прекалено ревалотиризиран. Възстановяване на загубите от понижаване на цената се признава в отчета за доходите в случай, че преди това са признати като загуба на същия актив. След това сметката на капитала се кредитира със сумата от ефекта от ревалоризацията.

## 4.5. Амортизация

### 4.5.1. Изчислен полезен живот на позициите фиксирани активи

→ извършвана от мениджмънта на предприятието (*групи от една и съща позиция фиксирани активи, разрешени и за единични позиции активи*), на базата на тяхната полезност за въпросното предприятие и е:

- период от време през, който предприятието възнамерява да използва активите; или
- броя на производствени позиции или подобни продукти, от които предприятието очаква да спечели

→ установени за всички фиксирани активи, с изключение на **земята**, тъй като разпределянето на сумите предназначени за отписване позиция фиксиран актив (определена като разлика между покупната цена на фиксирания актив и изчислената остатъчна цена), над неговия полезен живот.

→ Приспадането от обезценка за отчетния период, трябва или да бъде признато като съставна позиция на директни или косвени производствени режийни (и включени във фабричната цена на продукцията), или като съставна позиция на общите бизнес разходи (и в този случай, те се отнасят към разходите за периода).

→ Според МСФО 16, разрешават се някои позиции фиксирани активи, които не подлежат на обезценка, ако такива позиции имат много дълъг срок на полезен живот, разходите за поддръжка на техния работен капацитет са високи, докато остатъчната стойност фактически не е по-малка от текущата носеща стойност.

### 4.5.2. Методи за обезценка

→ Методът за обезценка, който се използва трябва да отразява модела, при който се консумират икономическите ползи от актива от предприятието;

→ Разрешени са няколко метода за обезценка ( по избор на предприятието);

→ Разрешени са следните методи:

- прав линеен метод;
- редуциращ балансов метод;

- метод за продуктивността на актива

→ Полезният живот на актива трябва периодично да се преглежда. Не само факторите за физическо износване, но също така трябва да се имат предвид и факторите за морално остаряване (технологични промени, изискванията на пазара и др.), както и политиката на мениджмънта за активите – ремонт и поддръжка.

→ Методът, който се избере, трябва да се прилага постоянно от един период на друг. Фактът и необходимостта от промяна на методите на обезценка трябва да се разкриват в отчетите:

→ При ревалоризация на носещата (преносна, на книга) сума, остатъчната стойност трябва да се напасва, при всяка ревалоризация.

#### 4.6. Разкриване на информация в отчитането

За всяка група активи трябва да се разкрива следното:

→ методът на оценка на бруто носещата сума (описвайки компонентните части и базата за оценка);

→ използваният метод за обезценка;

→ приложим полезен живот (или тарифите за обезценка)

→ бруто носещата сума и акумулираната обезценка (включително акумулираните загуби от понижаване на цената), към началото и края на годината;

→ съпоставяне / изравняване на носещата сума в началото и края на годината, показващо:

- добавки (включително добавки към стойността)
- отписване (включително частично непризнаване)
- придобивки чрез сливане на предприятието
- увеличаване или намаляване от ревалоризация, в резултат на ревалоризация или загуби от понижаване на цената, които се признават или компенсират директно в сметката на капитала
- загуби от понижаване на цената признати в отчета за доходите
- анулиране на загуби от понижаване на цената в отчета за доходите
- обезценка
- нетна разлика в обменния курс с чужда валута при транзакции на чужди юридически лица (съгласно МСФО 21)
- други движения

За позиции посочени при ревалоризирани суми:

→ използваният метод за ревалоризация на актив

→ ефективната дата на ревалоризация

→ дали е използван независим оценител

→ описание на използваните индекси за оценка на възстановима сума

→ за всеки ревалоризиран клас активи, носещата сума която би се признала, ако активът е пренесен по модела на стойността

→ излишъкът от ревалоризацията за периода и всички рестрикции, съществуващи при разпределянето на балансовите резерви към притежателите на акции.

#### 4.7. Основни условия на МСФО 16 (към май 2003 г.)

| Критерии за признаване                                                                                                                                                                                                                | Международни Стандарти за Финансов Отчет                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| * притежание на собствеността                                                                                                                                                                                                         | По избор („предприятието използва...”)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| * праг на оценката                                                                                                                                                                                                                    | Не е определен „използвана през няколко отчетни периода”)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| <b>НАЧАЛНА ОЦЕНКА</b>                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>придобиване (покупка) и изграждане на актив</li> </ul> <p>→ капитализация на дълга %</p> <p>→ Разлики в сумите</p> <p>Ирационални разходи, възникнали при строителството на фиксиран актив</p> | <p>Според сумата на действителната стойност (себестойност) – всички рационални разходи за привеждане на актива към работно състояние се добавят към цената на придобиване.</p> <p>Основна препоръка – всеки лихвен разход трябва да се отнесе към разходите за периода; възможна алтернативна процедура – капитализация на всяка сума лихви по заема за квалифицирани фиксирани активи в периода, когато са възникнали, както е предвидено в МСФО 23</p> <p>Загуби поради разлики при обмяна на валута може да се включат в носещата(преносно ) сума на фиксираните активи в извънредни ситуации.</p> <p>Не са включени в носещата сума</p> |
| * придобиване на позиция фиксирани активи в замяна на други фиксирани активи                                                                                                                                                          | На пазарна цена на прехвърлената позиция                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| * придобиване на позиция фиксирани активи като инвестиция в капитала                                                                                                                                                                  | На действителната стойност                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| <b>ПОСЛЕДВАЩИ РАЗХОДИ</b>                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| * критерии за признаване на увеличение в стойността на позицията фиксиран актив (последваща капитализация ва разхода)                                                                                                                 | Вероятно е, да се получат бъдещи икономически ползи, надвишаващи първоначално оценения стандарт на изпълнение („обновяване и подобрене”)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| <b>РЕВАЛОЗИРАЦИЯ</b>                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| * Разпоредби, рестрикции                                                                                                                                                                                                              | <p>База за сравнение : След първоначалното признаване на даден актив, позицията фиксирани активи трябва да се пренесе на себестойността, без акумулираното обезценяване и загубите, в резултат на понижаване на цената.</p> <p>Алтернативна обработка: периодична</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |

|                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                      | ревалоризация, съгласно промените в справедливата цена. Всички позиции от същия клас, са предмет на ревалоризация.                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| <i>* представяне на ревалоризацията в сметките</i>                                                                   | <i>Ако има увеличение на цената</i> – трябва първо да се направи компенсация (офсет) на предишна загуба в отчета за доходите, и чак тогава – признаване в капитала.<br><i>Ако има намаляване на цената</i> – трябва да се направи намаляване на предишния излишък от ревалоризация в капитала, и чак тогава – признаване на остатъчната сума от намаляването в отчета за доходите.                           |
| <i>* реализация на „излишък от ревалоризация в капитала” – трансформиране в задържаната печалба на предприятието</i> | <i>Възможно е само</i> при оттегляне на позиция фиксирани активи от употреба, но <u>това може да стане на части</u> – сумата от годишно реализирания позитивен ефект от ревалоризация е равна на сумата от разликата между сумата на обезценката, изчислена на база на ревалоризирана носеща (преносна, на книга) сума на актива и сумата на обезценката, изчислена на база на началната стойност на актива. |
| <b>ПОНИЖАВАНЕ НА ЦЕНАТА</b>                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <i>* Разпоредби, рестрикции</i>                                                                                      | <i>Принципно съществена процедура, поради което са дадени специална разпоредба и начин на осчетоводяване в МСФО 36</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| <b>ОБЕЗЦЕНКА</b>                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <i>* База (сума на обезценка)</i>                                                                                    | <i>Стойността (себестойността) без остатъчната стойност</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| <i>* Начална и крайна дата на акумулиране на обезценяването</i>                                                      | <i>Не са определени</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| <i>* Списък с позиции фиксирани активи, освободени от обезценка</i>                                                  | <i>Земя и други позиции, по отношение на които моделите са константни (постоянни) във времето, за ползвателя</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <i>* Възможност за преглед на метода за обезценка</i>                                                                | <i>Препоръчва се заедно с промените в модела на получаване на бъдещи икономически ползи от използването на актива.</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| <i>* Възможност за преглед на полезния живот</i>                                                                     | <i>Препоръчва се заедно с промените в сроковете на използване на актива и неговата „полезност” за предприятието.</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <i>* Методи за обезценка</i>                                                                                         | Описват се четири метода: <ul style="list-style-type: none"> <li>• праволинеен;</li> <li>• редуциращ баланс;</li> <li>• сума на еднозначното число (цифри);</li> <li>• метод за продуктивност на актива.</li> </ul>                                                                                                                                                                                          |

#### 4.8. Практически упражнения

### Упражнение 1

Наименование и възможни типове разходи, които трябва да се признаят, когато се определя първоначалната покупна стойност на следните позиции фиксирани активи, съгласно МСФО 16:

| Позиция фиксиран актив                              | Разходи |
|-----------------------------------------------------|---------|
| Земя                                                |         |
| Единици от развиване на териториална инфраструктура |         |
| Сграда                                              |         |
| Производствено оборудване                           |         |

### Упражнение 2

Изчислете акумулирането на обезценка в таблица за целия полезен живот на даден фиксиран актив, като използвате методите за обезценка, препоръчани от МСФО 16, при следните условия:

- начална стойност на позицията фиксиран актив – 20 000
- остатъчна стойност – 2 000
- полезен живот – 5 години
- планира се следната сума от рандемана (производството) на актива : година 1 – 2 500 единици; година 2 – 2 800 единици; година 3 – 1 900 единици; година 4 – 1 700 единици; година 5 – 1 100 единици;
- Изчислете сумата на обезценка, според метода редуциращ баланс, използвайте двойна тарифа за обезценка.

Моля, впишете вашите изчисления за обезценката в следната таблица:

| Година | Прав линеен метод | Метод на пропорционален рандеман от единици | Метод на редуциращ баланс |
|--------|-------------------|---------------------------------------------|---------------------------|
| 1      |                   |                                             |                           |
| 2      |                   |                                             |                           |
| 3      |                   |                                             |                           |
| 4      |                   |                                             |                           |
| 5      |                   |                                             |                           |
| Общо   |                   |                                             |                           |

### Пример 3

1) Очертайте (определете) качествените характеристики на разходите към *текущи разходи за ремонт* и *капиталови разходи*

| Текущи ремонти                   | Капиталови разходи               |
|----------------------------------|----------------------------------|
| Обект на ремонти-                | Обект на ремонти-                |
| Степен на честота на разходите – | Степен на честота на разходите – |
| Следните сметки се дебитират –   | Следните сметки се дебитират –   |
| Пример                           | Пример                           |

2) Опишете транзакциите и направите счетоводното вписване (регистрация) на следните транзакции:

Предприятие А изразходва сума кеш в размер на 52 лата за малък ремонт ( подмяна на масло и ключове за запалване на автобус); и 2000 за ре-моделиране на кола в малък ван, за транспортиране на хранителни продукти.

#### **Упражнение 4**

През 2003 г. Фирма Х продава кола , която е закупена три години по-рано за 4000 лата. Покупната стойност на колата е била 9 600 лата; натрупаното (акумулирано) обезценяване към датата на освобождаването от нея е 5760.

Вие трябва да:

- 1) направите необходимите счетоводни вписвания (операции);
- 2) подгответе сумата „освобождаване от колата” и да установите финансовия ефект от освобождаването от колата.

#### **Упражнение 5 Транзакции за размяна на активи**

На 30 септември 2009 г., Предприятие ХХ заменя стара позиция машини за подобни ново производство оборудване, като заплаща допълнително сумата от 8000 лата. Старите машини са закупени на 1 януари 2007г. За 28000 лата. Полезният живот на позицията машини е бил 5 години. Остатъчната стойност – 4000 лата. Натрупано е обезценяване за позицията стари машини за периода приключващ на 31 декември 2008 г. Справедливата цена на старите машини е била 12000 към 30 септември 2009 г.

От вас се иска да:

- 1) направите необходимите счетоводни вписвания (операции);
- 2) направите необходимите вписвания в сметководните книги, представяйки транзакциите, извършени от предприятие ХХ през 2009 година към края на отчетния период, приключващ на 31 декември. Приемете, че предприятието използва праволинейния метод за обезценка.

## 5. Осчетоводяване на дългосрочни инвестиции - МСФО 17 „ЛИЗИНГ”

### 5.1. Дефиниции

#### 5.2. Класификация на лизинговите трансакции

#### 5.3. Финансов лизинг (счетоводни процедури) от Лизингополучатели

#### 5.4. Финансово осчетоводяване от Лизингодатели

#### 5.5. Практически упражнения

МСФО 17 трябва да се прилагат при осчетоводяване на всички лизингови трансакции, със следните изключения:

- Лизингови споразумения, вписани за целите на експлоатиране или консумиране на такива природни продукти като, например нефт, газ, дървен материал, метали и други минерали;
- Споразумения за лицензи за филми, видео, игри, патенти, ръкописи и право за разпространение.

### 5.1. Дефиниции

Лизингова трансакция е споразумение, при което Лизингодателят прехвърля правото за употреба на определен актив към Лизингополучателя, за определен период от време, срещу еднократно или много на брой плащания.

Лизинговата трансакция се класифицира като **финансова лизингова трансакция**, ако тя прехвърли по същество, всички рискове и възнаграждения, произтичащи от собствеността на актива. Правото за собственост може евентуално и да не се прехвърля.

Всички останали лизингови трансакции се класифицират като **оперативни лизингови трансакции**.

**Не-канцелируеми (които не могат да се анулират) трансакции** са лизингите, които могат да се канцелират единствено:

\* при непредвидени случаи (на направени разходи в миналото);

- с позволение на Лизингодателя
- ако Лизингополучателят сключи нов лизинг, за същия или еквивалентен актив, при същия Лизингодател; или
- при плащане от страна на Лизингополучателя на допълнителна сума, която в началото и в процеса на лизинга е абсолютно сигурна.

**Началната дата на лизинга** е по-ранна от следните дати: датата на лизинговото споразумение или датата на ангажимента на страните към принципните условия на лизинга.

**Срокът на лизинга** е неканцелируем период, за който Лизингополучателят е сключил договор за ползването на актив, заедно с всички допълнителни срокове, за които Лизингополучателят има право да продължи да ползва актива, с или без допълнително

заплащане, с опцията в началото на лизинга, че е сигурно, че Лизингополучателят ще продължи да изпълнява.

**Минималните лизингови плащания** са плащанията по време на срока на лизинга, които Лизингополучателят е длъжен или поканен да направи, като непредвидени ренти, разходи за услуги и такси, които да се реимбурсират към Лизингодателя, заедно с:

- в случая на Лизингополучателя, всички суми гарантирани от Лизингополучателя или от страна, свързана с Лизингополучателя; или
- в случая на Лизингодателя, всяка остатъчна сума гарантирана на Лизингодателя от :
  - Лизингополучателя
  - Страна свързана с Лизингополучателя; или
  - Независима трета страна, в състояние финансово да спазва тази гаранция.

Обаче, ако Лизингополучателят има опция (право) да закупи актива на цена, която се очаква да бъде значително по-ниска от справедливата стойност на датата, правото става изпълнимо, още от началото на лизинга, когато е сигурно изпълнението на опцията. Минималните лизингови плащания съставляват минимални плащания, платими през периода на срока на лизинга и плащането, необходимо за изпълнението на това право на покупка.

**Справедлива цена:** Сумата, за която една позиция актив може да се размени или позиция задължения да се уредят между запознати и имащи желание за това независими страни в дадена транзакция.

**Икономическият живот е:**

- или периода през който се очаква един актив да бъде икономически използваем от един или повече ползватели; или
- броят на производствените или подобни единици, които се очаква да се получат от актива, от един или повече ползватели.

**Полезният живот** е изчисленият оставащ период, от началото на срока на лизинга, без ограничение на срок, през който икономическите ползи включени в актива, се очаква да се консумират от предприятието.

**Гарантирана остатъчна стойност е:**

- в случая на Лизингополучателя, тази част от остатъчната стойност, която е гарантирана от Лизингополучателя или от страна, свързана с Лизингополучателя (сумата на гаранцията е максималната възможна сума, при всички случаи става платима) и
- в случая на Лизингодателя, тази част от остатъчната стойност, която е гарантирана от Лизингодателя от трета страна, която не е свързана с Лизингодателя, която финансово е в състояние да освободи задълженията по гаранцията.

**Негарантираната остатъчна стойност** е тази част от остатъчната стойност на актива по лизинга, изпълнението на която от Лизингодателя не е осигурено или гарантирано единствено от страна, имаща връзка с Лизингодателя.

**Бруто инвестиция в лизинга** е сборът от минимални лизингови плащания по финансов лизинг, от позицията на Лизингодателя и всяка негарантирана остатъчна стойност, натрупваща се към Лизингодателя.

Непроизводствен финансов доход (от ренти) е разликата между:

- сборът от минимални лизингови плащания по финансов лизинг, от позицията на Лизингодателя и всяка негарантирана остатъчна стойност, натрупваща се към Лизингодателя; и
- настоящата стойност на първата позиция от тази дефиниция, при лихвен процент имплицитен за лизинга.

**Нетната инвестиция в лизинга** е бруто инвестицията в лизинга, без финансовия доход от рентата.

**Лихвеният процент имплицитен за лизинга** е пониженият процент, който в началото на лизинга, определя следното:

- минималното плащане по лизинга
- че негарантираната остатъчна стойност ще бъде равна на справедливата стойност на актива по лизинга.

**Постепенно нарастващ лихвен процент при наемането от страна на Лизингополучателя** е лихвеният процент, който Лизингополучателят ще трябва да плаща върху подобен лизинг. Ако този лихвен процент не се определи, тогава се прилага процента, от началото на лизинга, който Лизингополучателят ще поеме от наемането за известен срок, и с подобна увереност, средствата, необходими за покупка на актива.

**Непредвидена рента** е тази част от лизинговите плащания, която не е фиксирана като сума, но е на базата на фактори, различни от самото протичане на времето (т.е. процент от продажби, сума за използване, ценови индекси, пазарни лихвени проценти).

## **5.2. Класификация на лизингови транзакции**

Лизинговите транзакции се класифицират така:

- Финансов лизинг
- Оперативен лизинг

Лизингът се класифицира като финансов, ако той прехвърли по същество всички рискове и възнаграждения към собствеността на Лизингополучателя. Лизингът се класифицира като оперативен, ако той не прехвърли по същество всички рискове и възнаграждения към собствеността на Лизингополучател.

Дали един лизинг е финансов или оперативен, зависи по-скоро от естеството на транзакцията, отколкото от формата на договора. Примерите за ситуации, които обикновено биха довели до класифициране на лизинга като финансов са:

1. Лизингово прехвърляне на собственост на актив към Лизингополучателя, в края на срока на лизинга

2. Лизингополучателят има правото да закупи актива на цена, която се очаква да е съществено по-ниска от справедливата стойност, на датата когато опцията става изпълнима, така че в началото на лизинга е сигурно, че опцията ще се изпълни.
3. Срокът на лизинга е за по-голямата част от икономическия живот на актива, дори ако правото на собственост не е прехвърлено.
4. В началото на лизинга, настоящата стойност на минималните лизингови плащания възлиза на справедливата стойност на активите по лизинга; и
5. Активите по лизинга са от специално естество, такива че само Лизингополучателя да може да ги ползва, без да се извършват големи модификации по тях.

Индикаторите на ситуации, които индивидуално или в комбинация могат също да водят до класифициране на лизинга като финансов са:

1. Ако Лизингополучателят може да канцелира лизинга, загубата за Лизингодателя, свързана с канцелирането се поема от Лизингополучателя;
2. Печалбите или загубите от флукуацията (варирането) на справедливата цена се отнасят към Лизингополучателя (например под формата на рабат на наема изравняващ повечето от продажбите, в края на лизинга); и
3. Лизингополучателя има възможност да продължи лизинга за втори срок при наем, който е значително по-нисък от пазарния наем.

Лизингът на земя и сгради се класифицира като оперативен или финансов, по същия начин както лизинга за други активи.

### **Финансов лизинг**

Лизингополучателят трябва да признае финансовия лизинг като активи и задължения в баланса си, на суми равни в началото на лизинга на справедливата стойност на собствеността на лизинга, или ако е по-ниска, на настоящата стойност на минималните лизингови плащания. При изчисляване на настоящата стойност на минималните лизингови плащания, факторът за отбив е лихвеният процент имплицирен в лизинга, ако това е практично да се определи. Ако не е, ще се използва постепенно нарастващия лихвен процент на Лизингополучателя от наемането.

Подходящо е да се признае финансов лизинг в баланса на Лизингополучателя, и като актив и като задължение за изплащане на бъдещи лизингови плащания. Не е подходящо задълженията за активите по лизинга да се представят във финансовите отчети като приспадане от активите по лизинга. Ако при представянето на задълженията отпред на баланса се направи разграничение между текущи и не-текущи задължения, същото разграничение се прави и за задълженията по лизинга.

Лизинговите плащания трябва да се разпределят между финансовите такси и редуцията на висящото задължение. Финансовите такси трябва да се разпределят по периоди, по време на срока на лизинга, така че да се получи константен (постоянен) периодичен лихвен процент, върху оставащия баланс на задължението за всеки период.

Финансовият лизинг повишава разходите за активи, подлежащи на обезценка, както и финансовите разходи за всеки счетоводен период. Политиката на обезценяване за активи под лизинг, подлежащи на обезценка трябва да съответства на тази за притежаваните активи, подлежащи на обезценка, и признатата обезценка трябва да се калкулира на база, постановеното в МСФО 4 и 16. Ако няма достатъчна сигурност, че

Лизингополучателят ще получи собствеността в края на лизинговия период, активът ще бъде изцяло обезценен, по-рано от: срока на лизинга или неговия полезен живот.

Лизингополучателят трябва да направи следните разкрития за финансовия лизинг:

- за всеки клас активи, нетната носеща (преносна) сума на датата на баланса
- съгласуване между общото на минималните лизингови плащания на датата на баланса, и тяхната сегашна стойност. В допълнение, предприятието трябва да разкрие общото на минималните лизингови плащания на датата на баланса, и тяхната сегашна стойност, за всеки от следните периоди:
  - не по-късно от една година;
  - по-късно от една година и не по-късно от пет години;
  - по-късно от пет години.
- непредвидени наеми, признати в дохода за периода;
- общото от бъдещи минимални сублизингови плащания, очаквани да се получат по не-канцелируеми сублизинги, на датата на Баланса; и
- общо описание на съществените лизингови споразумения на Лизингополучателя включително, но не само ограничено до следното:
  - базата върху, която се определя непредвидения наем/рента;
  - съществуването и сроковете за подновяване или опциите за покупка и клаузите за повишаване и
  - рестрикциите наложени от лизинговите споразумения, като тези относно дивидентите, допълнителния дълг и друг лизинг.

**Финансов лизинг** – лизинг, който прехвърля всички рискове и наказания от собствеността на актива към Лизингополучателя (нещо повече, правата върху собствеността може дори да не се прехвърлят).

**Оперативен лизинг** – всеки друг лизинг освен финансов лизинг (Лизингополучателят придобива полза от оперирането на актива, в рамките на кратък срок от време).

За целите на класификацията, всяка транзакция трябва да се разгледа индивидуално, докато резултатът от класифицирането на лизинга трябва да бъде идентичен и за Лизингополучателя и за Лизингодателя. Долу са дадени няколко случая, където е необходимо да се разгледа даден лизинг, като финансов (при изпълнение на едно от следните изисквания):

- собствеността на активите се прехвърля на Лизингополучателя, към края на лизинговия срок.
- Лизингополучателят има право да закупи актива на цена, която се очаква да бъде значително по-ниска от справедливата стойност на датата, когато правото става изпълнимо, още в началото на лизинга, когато е сигурно изпълнението на опцията.
- срокът на лизинга е за по-голямата част от икономическия живот на актива, дори ако правото на собственост не се прехвърля
- в началото на лизинга, настоящата стойност на минималните лизингови плащания е равна на справедливата стойност на лизинга
- лизинговите активи са от специално естество, такова че само Лизингополучателя може да ги използва без да се извършват големи модификации.

(Поради това, лизинга на земята обикновено се класифицира като оперативен лизинг, освен ако правото на собственост не премине на Лизингополучателя, в края на лизинговия срок, докато лизинговите плащания за земята – като предплащания).

### 5.3. Финансов лизинг (счетоводни процедури) от страна на Лизингополучателя

База: Транзакциите и други събития трябва да се впишат и представят, съгласно тяхното естество и финансовата реалност, а не само съгласно тяхната юридическа / законова форма. Съгласно юридическата форма на лизинговия договор, собствеността на лизинговите активи могат да не се прехвърлят на Лизингополучателя, но в случай на финансов лизинг, обаче, същността и финансовата реалност на договора са такива, че Лизингополучателят има икономическа полза от използването на лизинговите активи за по-голямата част от техния полезен живот, в замяна на задълженията да изплаща за това право сумата, която е същата като справедливата цена и съответното финансово възнаграждение за актива. Поради това, за да не се обезценят икономическите ресурси и обхвата на задълженията на предприятието:

„Лизингополучателят трябва да представя финансовите лизинги като актив и като задължение за допълнителни лизингови плащания. Общата сума на актива и задължението трябва да е равна на справедливата стойност на лизинговите активи (без началните разходи на лизинговата транзакция)“.

В началото на лизинга, стойността на лизинга и сумата на задължението по лизинга трябва да бъдат еднакви. По-късно тези суми се различават, тъй като носещата (по документи) стойност на лизинговия актив се представя, имайки предвид приспаданията от обезценката; сумата на задължението по лизинга намалява с трансфера на плащанията по лизинга.

Стандартът предвижда следното (параграф 17): „Плащанията по лизинга трябва да се разделят между финансовите такси и намаляването (редукцията) на висящите задължения. Финансовите такси да се разпределят така, че да се получи постоянен периодичен лихвен процент върху оставащия баланс на задължението“. Позволені са приблизителни изчисления за разпределяне на финансовите такси.

За да се изчислят лизинговите плащания, може да се използва следната формула:

$$N = \frac{V}{1 - (1 + n)^{-t}}$$

Където

- N – сумата платима на регулярна основа по време на срока на лизинга
- n - лихвеният процент на лизинга
- V - стойността на актива по лизинга
- t - броят на сроковете за лизинга в отчетния период

Поради това, плащанията по лизинга за актива по лизинга се извършват на две части:

- плащане за директната стойност на актива (уреждане на задължение, което е представено под задължения в баланса);
- финансови такси (лихва по лизинга), които да се разпределят по периоди по време на лизинга, така че да се получи постоянен периодичен лихвен процент върху оставащия баланс на задължението.

Във финансовите отчети, тези плащания трябва да се представят, чрез отделни счетоводни вписвания.

Лизингополучателят натрупва сумите по лихвите в сметка „Разходи по лихви” и ги включва към печалбата и загубата на отчетния период. Лизингодателят включва сумата от получените лихви под дохода за отчетния период.

Лизингополучателят трябва да държи сметка за обезценката на актива по лизинга и да използва сроковете на полезния живот, възприет за подобни активи, които притежава и които са вписани в същия клас активи. Ако обаче, няма достатъчна сигурност, че Лизингополучателят ще получи собствеността в края на лизинга – активите трябва да се обезценят за по-късия срок на лизинга или живота на актива. Ако има достатъчна сигурност, че собствеността ще премине към Лизингополучателя в края на лизинга – активите трябва да се обезценят за целия полезен живот на актива.

Лизингополучателят извършва приспадане на обезценяването, чрез използване на същите методи на обезценка, които са приложими при обезценката на подобен клас собствени активи, чрез признаване на всички плащания по лизинга, извършени за определената отчетна година в разходите.

#### **5.4.Финансово осчетоводяване от Лизингодателя**

Лизингодателят вписва актива прехвърлен по лизинга не като актив, а като вземане. Всяко плащане по лизинга, получено от Лизингополучателя, трябва да се разпредели за уреждане на задължението и финансовия доход. Освен това, признаването на текущия финансов доход трябва да се базира на модел, отразяващ константен периодичен лихвен процент от компенсация по висящата нетна инвестиция на Лизингодателя.

Началните директни разходи, направени в резултат на лизинга (комисионна и юридически ) може наведнъж да се отнесе към разходите от Лизингодателя или признаят за целия срок на лизинга.

##### **Краткосрочни лизинги**

- Лизингодателят не включва активите прехвърлени по лизинга, нито към активите нито към задълженията. Плащанията по лизинга се представят в отчета за доходите и равномерно се разпределят върху целия лизингов срок.
- Лизингодателят не трябва да променя сроковете на осчетоводяване за активите прехвърлени по лизинга. Плащанията получени по лизинга се представят като доход, който се разпределя равномерно върху целия лизингов срок.

##### **Преждевременна покупка**

Ако по време на финансов лизинг, се продаде актива на Лизингодателя ( преди края на срока по договора – съгласно договорена оценка), ползите от покупката (ако цената е по-ниска от сумата на висящото задължение) не трябва да се признават като доход за периода, а по-скоро като амортизация през останалия срок на лизинга.

##### **Разкриване във финансовите отчети**

От Лизингополучателя:

- описание на условията / сроковете на всички взаимоотношения по лизинга
- Носещата (преносна, на книга) цена на активите получени по лизинга
- Задълженията дължими по позициите активи по лизинга трябва да се разкрият отделно от другите задължения
- Опция за продължаване на срока на лизинга, или преждевременно изкупуване на позициите по лизинга

От Лизингодателя:

- сумите за получаване за позициите прехвърлени по лизинга
- база за разпределяне на финансовия доход

### **Транзакции по продажба и връщане на лизинг**

При транзакции по продажба и връщане на лизинг, активът се продава и прехвърля обратно по лизинга на продавача.

Целта на тази транзакция е ефективно попълнение на работния капитал на продавача. Сумите на лизинговите плащания и продажната цена обикновено са независими, тъй като са договорени в пакет и не винаги отразяват справедливата цена на актива.

Осчетоводяването на транзакциите за продажба и връщане на лизинга зависи от вида на лизинга.

В случай на транзакция за продажба и връщане, което води до финансов лизинг, продажбата фактически никога не се осъществява – всеки риск и възнаграждение, присъщи за актива, остават при предишния собственик. Позицията трябва да се пренесе в баланса до края на срока на лизинга. Тази транзакция фактически е оферта на Лизингодателя за финансови източници към Лизингополучателя, като актива изглежда като допълнителна гаранция (коллатерален).

Поради това, дори ако постъпленията от продажбата превишават носещата сума (преносна, на книга,) същите не е задължително да бъдат признати веднага във финансовите отчети на Лизингополучателя. Напротив, тази сума се нанася като отложен (прираст) доход и се амортизира по време на срока на лизинга.

В това отношение, (следвайки принципите на съществото над формата), позволяват се два алтернативни метода при осчетоводяване на продажба на фиксирани активи, по финансови транзакции с връщане на лизинг:

- да се представи като редовен заем (постъпленията по продажбата съставляват сумата на заема; разликата между общите плащания по лизинга и постъпленията от продажбата – стойност на финансирането на заема);
- да се представи като продажба (с възможни ползи и загуби при освобождаване) и като последващ финансов лизинг. В този случай, постъпленията от транзакцията се признават, но не се включват в отчетите за доходите веднага и на пълната сума. Постъпленията от продажбата се включват директно в баланса под позицията „Натрупан доход (прираст) „ (отложен доход) и впоследствие изписани към сметката печалба и загуба, докато се използва актива. При тази ситуация, спазвайки сроковете на финансовия лизинг, активът и задължението по лизинга се оценяват на „справедлива стойност“, гарантирано от лизинговия договор.

## 5.5. Практически упражнения

### Упражнение 1

На 1 януари 2000г., предприятията „Спринг” и „Стайл” подписват споразумение за следното: „Спринг” прехвърля машини със справедлива стойност от 30000 паунда по силата на лизинг на „Стайл”. Срокът на лизинга е 5 години, през който предприятието „Стайл” трябва да плаща годишно по лизинга сума от 9000 паунда. Собствеността на машините ще се прехвърли на Лизингополучателя в края на лизинговия срок ( края на техния полезен живот). Остатъчната стойност е равна на 0, лихвеният процент е 14.25%.

От вас се иска:

Довършете следната таблица за предприятие „Стайл”, на база на горното споразумение:

| година | Основна сума от дълга в началото на годината, паунда | Финансови разходи, паунда | Годишни плащания, паунда | Основна сума на дълга в края на годината, паунда |
|--------|------------------------------------------------------|---------------------------|--------------------------|--------------------------------------------------|
|        |                                                      |                           |                          |                                                  |
|        |                                                      |                           |                          |                                                  |
|        |                                                      |                           |                          |                                                  |

### Упражнение 2

В началото на 1 януари 2002 г., Лизингополучателят взема актив на лизинг, по условията на непрекъснат лизинг с начален срок 6 години. Лизинговите плащания на тримесечие са 1200 щ.д. и са платени авансово. Лизингополучателят има право да продължи лизинга на актива след изтичане на първоначалния срок на лизинга. Плащанията за ремонт и застраховка на актива са задължение на Лизингополучателя. Активът прехвърлен по лизинга се придобива срещу сумата в брой – 20000 щ.д. и неговият полезен живот е 8 години.

От вас се иска:

Да изчислите оферирания лихвен процент за лизинга.

## **6. Осчетоводяване на дългосрочни инвестиционни невеществени активи (МСО 38)**

- 6.1. Признаване и дефиниции на невеществени активи
- 6.2. Оценка на невеществени активи
- 6.3. Амортизация на невеществени активи
- 6.4. Бизнес репутация на предприятието

### **6.1. Признаване и дефиниции на невеществени активи**

Този стандарт се прилага от всички предприятия, при счетоводството на невеществени активи, с изключение на следните активи:

- онези невеществени активи, които са в рамките на друг стандарт;
- финансови активи, както се определени в Стандарт 32;
- правото на / и разходи по проучване, развитие и извличане на следното: минерали, петрол, природен газ и подобни не-регенеруеми източници;
- всички невеществени активи, произтичащи от договорните права на застрахователя, по договори за застраховка с притежатели на застрахователни полици.

Например, този стандарт не се прилага за:

- онези невеществени активи, притежавани от предприятието за продажба в нормалния процес на бизнеса ;
- активи отложени такси;
- лизингови договори;
- активи произтичащи от ползи на работниците;
- клиента, придобита в бизнес комбинации;
- финансови активи

Един актив е източник:

- контролиран от предприятието, в резултат на минали събития; и
- от който се очаква да потекат бъдещи икономически ползи към предприятието

**Монетарни активи** са парите в наличност и активите, които ще се получат във фиксирани или определими суми пари.

**Проучването** е оригинална и планирана инвестиция, предприета с перспективата да се получат нови научни или технически познания и разбирания.

**Развитието** е прилагането на изследователски открития или други познания към план или проект за производство на нови, съществено подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги, преди старта на търговско производство или употреба.

**Амортизацията** е системно разпределяне на сума от обезценка на невеществен актив, върху неговия полезен живот.

Сума от обезценка е стойността на актива, или друга сума съставляваща стойността, без неговата остатъчна стойност.

Полезният живот е:

- периодът, в който се очаква активът да бъде наличен за употреба от предприятието; или
- броят на производствените или подобни единици, които предприятието очаква да получи от актива

**Стойността** (цената) е платената сума в брой или неин еквивалент, или справедливата стойност на друго възнаграждение, дадено за придобиване на актив, по време на неговото придобиване или изграждане.

**Остатъчната стойност** е изчислената нетна сума, която юридическото лице може да получи от освобождаването от актива, в края на неговия полезен живот, след приспадане на изчислените разходи при освобождаването.

**Справедливата стойност** на актива е сумата за която този актив може да се размени между известни и имащи желание за това, страни в дадена транзакция.

**Активен пазар** е пазарът, при който съществуват всичките следни условия:

- позициите търгувани на пазара са хомогенни;
- желаещи купувачи и продавачи могат да се намерят по всяко време; и
- цените са публични

**Загуба от понижаване на цената** е сумата, с която носещата стойност на актива превишава неговата възстановима сума.

**Носещата сума** е сумата, на която един актив се признава в баланса, след приспадане на акумулирана амортизация и акумулирани загуби, от понижаване на цената.

Дефиницията на невеществения актив изисква невещественият актив да бъде идентифицируем, да се разграничава от добрата репутация. Репутацията призната в бизнес комбинация е актив, представляващ бъдещи икономически ползи, произтичащи от други активи, придобити в бизнес комбинации. Невеществените активи могат ясно да се разграничат от добрата репутация, ако активите са отделяеми. Един актив е отделяем, ако той може да се наеме, продаде, размени, или ако специфичните бъдещи икономически ползи, присъщи за този актив могат да се разделят без освобождаване, в едно и също време от онези бъдещи икономически ползи, произтичащи от други активи, използвани в същата операция, генерираща приходи.

Ако един актив е разделяем, това не е непременно предварително условие за актива да бъде индивидуално идентифицируем, тъй като юридическото лице може да направи този актив идентифицируем, по друг начин.

Един невеществен актив може да се признае ако, и само ако:

- е вероятно, че очакваните бъдещи икономически ползи, присъщи за актива ще потекат към юридическото лице; и
- стойността на актива може да се оцени надеждно.

Юридическото лице ще оцени вероятността за бъдещи икономически ползи, използвайки разумни и подкрепени с доводи предположения, което представлява най-добрата оценка на мениджмънта за комплект икономически условия, които ще съществуват през полезния живот на актива.

Стойността на невеществения актив съставлява неговата покупна цена, включвайки импортни мита и невъзстановими такси при покупката, и всеки директно присъщ разход от подготовката на актива за целта на предназначението му. Примери за директни, присъщи разходи са юридическите такси.

Цитираните пазарни цени в активния пазар осигуряват най-надеждната оценка за справедливата цена на невеществения актив. Подходящата пазарна цена обикновено е текущата предлагана (офертна) цена. Ако няма налични текущи предлагани цени, цената на най-близката подобна транзакция може да вземе за база, от която да се изчисли справедливата цена, при условие че не е имало съществена промяна в икономическите обстоятелства, между датата на транзакцията и датата, на която е изчислена справедливата стойност на актива.

Ако няма активен пазар за невеществения актив, неговата цена ще бъде сумата, която юридическото лице би платило за актива, на датата на придобиването, при транзакция между известни и имащи желание за това страни, на базата на най-добрата налична информация.

Юридическите лица, които са редовно ангажирани в покупки и продажби на уникални невеществени активи, може да са разработили техники за индиректна оценка на тяхната справедлива цена. Тези техники могат да се използват за първоначална оценка на невеществения актив, придобит в бизнес комбинация, ако тяхната цел е изчисляването на справедливата цена, съгласно дефиницията на този стандарт. Тези техники включват, когато е подходящо, прилагането на многобройни фактори, отразяващи текущи пазарни транзакции, които движат печалбата на актива или понижаването (дискаунта) на изчислените бъдещи нетни постъпления от актива.

Ако юридическото лице избере да не признае актива в началото на справедливата му стойност, юридическото лице признава актива на номиналната му сума, плюс разходите, които са директно присъщи по подготовката на актива за целта на използването му.

Невеществен актив може да се придобие при размяна за подобен актив, с подобна цел на употреба в същата промишленост, и на подобна справедлива стойност. И в двата случая, тъй като процесът на генериране на печалба не е пълен, не се признават нито печалбата, нито загубата по тези транзакции. Цената на новопридобития актив в тази ситуация е носещата сума на отказания актив. Обаче, справедливата стойност на придобития актив може да даде индикация за загуба от понижаване на цената на прехвърления актив. В този случай, загубата от понижаването на цената се признава върху прехвърления актив и всички носещи суми, след прехвърляне на загубите от понижаването на цената, към новия актив.

### **Вътрешно генерирана репутация**

Вътрешно генерираната репутация няма да се признае като актив.

Вътрешно генерираната репутация не се признава за актив, тъй като тя не е индивидуално идентифицируем източник, който се контролира от предприятието и цената на която да може да се определи надеждно.

За да се прецени дали вътрешно генериран невеществен актив отговаря на критериите за признаване, юридическото лице класифицира генерирането на актива така:

- фаза на проучване; и
- фаза на развитие

Ако юридическото лице не може да различи фазата на проучване от фазата на разработване на вътрешен проект, за създаване на невеществен актив, юридическото лице третира разходите по проекта, като направени само във фазата на проучването.

### **Фаза на проучване**

Нито един актив, произтичащ от проучването (или от фазата на проучването на вътрешния проект) няма да бъде признат за разход, когато е в резултат на:

Примери за проучвателна дейност са:

- дейности целящи добиването на нови знания;
- търсене, оценка и краен избор на приложения за проучвателните открития или други познания;
- проучване на нови алтернативи за материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги; и
- формулиране, проект, оценка и краен избор на възможни алтернативи за нови или подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.

### **Фаза на разработване**

Невеществен актив, произтичащ от разработването (или от фазата на разработване на вътрешен проект) ще бъде признат, ако и само ако, юридическото лице може да докаже следното:

- техническо улеснение за довършване на невеществения актив, така че той да бъде наличен за използване или продажба;
- намерението му да довърши невеществения актив за употреба или продажба;
- способността му да използва или продаде невеществения актив;
- как веществения актив ще генерира евентуални бъдещи икономически ползи. Наред с другите неща, юридическото лице може да докаже съществуването на пазар за невеществения актив или за вътрешното му ползване, полезността на актива
- наличието на адекватни технически, финансови и други източници за довършване разработката и използването и продажбата на невеществения актив; и
- способността да се изчислят надеждно разходите, присъщи за невеществения актив, по време на разработката му.

Във фазата на разработването на вътрешен проект, юридическото лице може, в някои случаи, да идентифицира невеществен актив и да докаже, че активът ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи. Това е така, защото фазата на разработването на проекта се развива по-нататък във времето, в сравнение с плана за проучване.

Примери за разработване на дейности са:

- проект, изработване и тестване на предварителна продукция или прототипи и модели
- проект на инструменти, матрици и бои, изискващи нови технологии
- проект, изработване и тестване на избрана алтернатива за нови или подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.

Вътрешно генерираните марки, вестник или печатни заглавия, и подобни на тях по същество не могат да се признаят като невеществени активи.

#### **Стойност на вътрешно генерирани невеществени активи**

Стойността на вътрешно генериран невеществен актив е сумата от разходите, направени от датата, когато за първи път невещественият актив отговаря на критериите за признаване.

Стойността на вътрешно генерираните невеществени активи съставлява всички директни присъщи разходи, необходими за създаването, производството и подготовката на актива за опериране по начин, предназначен от мениджмънта. Стойността включва следните позиции:

- стойност на консумираните материали и използваните услуги, при генерирането на невеществен актив
- заплати, такси и друг труд, свързан с разходите, присъщи за персонала, директно ангажиран в генерирането на невеществен актив
- всички разходи, директно присъщи за генерирането на актива, например, такси за регистриране на юридическо право и амортизация на патенти и лицензи, които се използват за генериране на невеществен актив.
- Всички косвени разходи, необходими за генериране на актива, които по същество и впоследствие могат да бъдат приписани на актива. Оценката на косвените разходи се извършва, спазвайки същите принципи, както при оценката на косвените разходи присъщи за фонда (наличността).

Следните не са компоненти на стойността на вътрешно генерирания невеществен актив:

- продажба, административни и други генерирани режимни разходи, освен ако тези разходи могат да се припишат директно към подготовката на актива за използване
- идентифицирана неефикасност и начални работни загуби, направени преди активът да постигне планираното изпълнение; и
- разходи по обучаване на персонал за работа с актива.

Признаването на позиция невеществен актив изисква изпълнението на следните критерии:

- активът да бъде разпознаваем
- активът да бъде контролируем
- може да се очакват бъдещи икономически ползи

Изисква се възможността да се идентифицира актива, за да се отдели позицията невеществен актив от бизнес репутацията, придобита в бизнес комбинации. Невеществените активи трябва да бъдат еднакво идентифицируеми като отделни

позиции за осчетоводяване. Признаването на отделна позиция невеществен актив в сметките изисква способността им да бъдат отделени от бизнес репутацията.

*Контролиране* на невеществените активи се упражнява, ако юридическото лице има правомощието да получава икономически ползи от актива и е в състояние да ограничава други, за достъп към съответната позиция актив. Юридическото лице контролира използването на актива, ако неговото право на собственост върху актива е юридически защитено и може принудително да се приложи, с юридически средства от съда (познание защитено законово - право на разпространение; задължение на служителите на юридическото лице да пазят конфиденциалност).

**Бъдещите икономически ползи** получени от позиция невеществени активи може да включват както приходи от продажбата на стоки и услуги, така също и икономия на бъдещи производствени разходи.

Невеществените активи се признават само, ако:

- е вероятно, че ще потекат бъдещи икономически ползи, присъщи за актива, към юридическото лице; и
- стойността на актива може да се оцени надеждно

Всички разходи, направени по активите, които са невеществени по естество, може да се признаят в баланса като невеществени активи, само ако отговарят на критериите за признаване. В противен случай, разходите се изписват към разходи в периода, когато са направени.

Критерии за признаване на невеществени активи:

- има вероятност да се използват в производство, бизнес сделки и мениджмънт
- могат да се получат икономически ползи от използването им, през повече от един отчетен период
- не са предназначени и осигурени за продажба
- съществуват документи, доказващи правото на собственост на юридическото лице да използва актива
- може да се отдели от другата собственост като независима счетоводна позиция
- нямат материална същност или нямат решаваща роля, при оценката на собствеността

Пропускането на най-малко един от критериите, забранява капитализирането на разходите по позиция „невеществени активи”. Невеществените активи предназначени за продажба в нормалния процес на бизнеса се признават като инвентар.

**Невеществени източници**, които са за изхвърляне от юридическото лице се класифицират като онези, които са придобити външно или са генерирани вътрешно. Невеществените източници, придобити външно, обикновено се признават като невеществени активи и се оценяват на тяхната покупна цена. Невеществените активи, генерирани вътрешно от предприятието се признават само частично, като невеществени активи. Най-големият дял от разходите на невеществените източници, генерирани вътрешно от предприятието се признават като текущи разходи, в периода когато са направени. Не всички невеществени източници се признават като невеществени активи (виж таблицата долу).

| <b>Признати като невеществени активи</b>                                                           | <b>Признати като разходи в отчетния период</b>              |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| Патенти и лицензи                                                                                  | Разходи за научни изследвания                               |
| Право на разпространение                                                                           | Разходи за подготовка за производство                       |
| Компютърен софтуер                                                                                 | Самоизградена бизнес репутация на предприятието             |
| Право на собственост върху производствените мостри                                                 | Клиентска, пазарна и друга информация                       |
| Разходи за Разработване и експериментиране                                                         | Разходи за обучение на персонал                             |
| Търговски марки придобити външно                                                                   | Разходи за реструктуриране или преместване на предприятието |
| Оценка на бизнес репутацията, придобита при сливане на предприятието или негова инсталация (завод) | Търговски марки разработени от предприятието                |
| Право на собственост върху филми или създаване и разпространение на видео и видео работи           |                                                             |

За да се признае една позиция невеществен актив, генериран вътрешно, тя се подразделя на фази проучване и разработване (етапи). Невеществените източници, произтичащи от фазата на проучването не се признават като невеществени източници. Всички разходи по проучването се признават като разходи за отчетния период, когато са направени. По-долу е дадено приблизително сравнение на етапите проучване и разработване .

| <b>Етап проучване</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | <b>Етап разработване</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• дейност целяща придобиване на нови познания;</li> <li>• Стремез за постигане на резултатите от проучването и други видове приложение на знанията, тяхната оценка и подбор</li> <li>• Стремез за алтернативни суровини, устройства, процеси, продукти, системи и услуги</li> <li>• Консултация, преценка и окончателен подбор на възможни алтернативи за нови и подобрени суровини, процеси и др.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• проектиране, изработка и оценка на изпълнението на производствените мостри и модели</li> <li>• проектиране на инструменти, форми и матрици за нови обновени технологии</li> <li>• проектиране и опериране, консултации относно ново експериментално оборудване, което не е подходящо за масово производство</li> <li>• проектиране, изработка и оценка на изпълнението на алтернативните суровини, оборудване, продукти и др.</li> </ul> |

**Разходите по разработката** могат да се признаят за актив, ако може да се докаже техническото улеснение от приложението на разработените резултати, за целите на производството и търговията или мениджмънта; има план за използване на

разработените резултати; съществува надеждна информация за съществуването на съответен пазар или възможност за използване на резултатите за вътрешни цели, както и вероятността за надеждна преценка и определяне на сумата на разходите, присъщи за позицията невеществен актив.

## 6.2. Оценка на невеществените активи

Невеществените активи първоначално се оценяват по стойността:

- в случай на транзакция на единична покупка, стойността на НА включва покупната цена (включително импортните мита и невъзстановимите такси по покупката), както и други разходи директно присъщи за привеждане на актива в работно положение, за целите на използването му
- в случай на замяна с друг невеществен или други видове активи, стойността на позицията се определя на справедливата стойност на външно придобития актив, еквивалентна на справедливата стойност на прехвърления актив, напаснат към разходите в кеш, за приключване на сделката;
- стойността на актива генериран вътрешно от предприятието е равна на сумата на разходите, извършени от момента когато невеществения актив за първи път отговаря на критериите за признаване.

*Оценка последваща придобиването*

База за сравнение:

След първото признаване като актив, позицията НА трябва да се пренесе на неговата стойност, без всякакви акумулирани обезценки и загуби поради понижаване на стойността.

Позволен алтернативен подход:

След първото признаване като актив, позицията НА трябва да се пренесе на ревалоризираната му сума, която е справедливата стойност на датата на ревалоризацията, без всякакви акумулирани обезценки и загуби поради понижаване на стойността. Ревалоризацията трябва да се прави регулярно, така че носещата сума да не се различава съществено от неговата справедлива стойност в баланса.

*Ревалоризация*

- Чрез ревалоризиране на отделните позиции НА, се изисква и подобно ревалоризиране на другите позиции по класа, към който първоначално активът е бил определен;
- Сумата на обезценката акумулирана на датата на ревалоризацията се оценява наново, пропорционално на сумата от промяната в носещата сума на фиксирания актив, преди обезценката, така че след ревалоризацията, носещата стойност на позицията да е равна на ревалоризираната сума;
- Ако позиция невеществен актив се ревалоризира нагоре, сумата от увеличението трябва да се отнесе към капитала – „ревалоризиран резерв” ( обаче, само в случай, че загубите от предишни ревалоризации не са отчетени в отчетите за доходите);
- Ако стойността на позицията невеществен актив намалява, в резултат на ревалоризация, доходът за отчетния период трябва да се редуцира със същата сума ( но само ако печалбата от предишни ревалоризации на същия актив, не са били представени под позиция „ревалоризиран резерв”;

- В случай на изтегляне на позиция НА от операция (продаден или освободен по друг начин) остатъчната сума по сметка „ревалоризиран резерв” се прехвърля към сметка „общо акумулирани задържани приходи”.

### 6.3. Амортизация на невеществени активи

#### *Полезен живот*

- Амортизационната сума на невеществените активи трябва да се разпределя систематично върху целия период от неговия полезен живот.
- Компютърният софтуер и високите технологии като НА, могат да имат кратък полезен живот.
- Този стандарт позволява недвусмисленото становище, че полезният живот на всеки НА не превишава 20 (двадесет) години.
- В много редки случаи, има доказателства, че полезният живот на някои от НА е период от над двадесет години. Полезният живот може да бъде много дълъг, но той винаги е определен период от време.

#### *Методи за амортизация*

Методите, използвани за амортизация не се различават от методите за обезценка на фиксирани активи. Прилаганият метод за осчетоводяване на амортизацията трябва да отразява начинът на ползите получени от предприятието. Ако този начин не може да се определи надеждно, тогава се използва праволинейният метод за амортизация.

Остатъчната стойност трябва да се приеме да бъде 0, с изключение на случаите, когато има или задължения на трета страна за покупка на актива в края на полезния му живот, или активен пазар за такъв вид активи.

### 6.4. Бизнес репутация на предприятието

МСО 22 „Бизнес комбинации” постановяват, че разликата между първичната сума на покупната стойност на друго юридическо лице или съществен капиталов дял от това юридическо лице, което представлява по-голямата част от гласуването на неговите нетни активи, и справедливата стойност на дела закупен (заменен) от придобиващото лице, е цената на предприятието или цената на репутацията на неговите операции, което се осчетоводява като актив и се амортизира през периода на полезния му живот (обаче, непревишаващ 20 години), под операции на придобиващото лице.

#### **Примери**

##### Пример 1

Юридическо лице ХХ закупува следните активи, притежавани от Предприятие УУ:

Покупната цена е 40 хиляди паунда в брой и 60 хиляди обикновени акции с номинална стойност 1 паунд със цена 2.4 паунда, към датата на придобиването.

Сумата на идентифицируемите активи състоящи се от следните позиции:

|                                 |       |
|---------------------------------|-------|
| Земя и приспособления           | 80000 |
| Фиксирани активи                | 70000 |
| Инвентар                        | 10500 |
| Дебит на уреждането (сетълмент) | 8090  |

-----

Общо: 168 590

Пример 2

Придобиване 70% от обикновени акции в предприятие АОА.

Към датата на придобиването, е представена следната информация по баланса на АОА:

|                                     |        |
|-------------------------------------|--------|
| Обикновени акции, 1 паунд всяка     | 80000  |
| Преференциални акции, 1 паунд всяка | 20000  |
|                                     | -----  |
|                                     | 100000 |
| Печалба от емитиране на акции       | 70000  |
| Ревалоризиран резерв                | 60000  |
| Други резерви                       | 15000  |
| Сметка и загуба                     | 95600  |
| Общо:                               | 340000 |

Цената за покупка е 375 хиляди паунда, но също така е известно, че справедливата цена на земята и приспособленията, притежавани от АОА превишават сумата представена в счетоводните документи със 100 хиляди паунда. Предприятието АОА не прави осчетоводяване за невеществените активи.

Пример 3

Придобиването на 95% от акциите на юридическо лице АБВ. Към датата на придобиване отделни активи на АБВ са оценени за сумата 920800 паунда. Носещата стойност на нетните активи на АБВ, включително невеществените активи, представляват 420980 паунда. Покупната цена е 850 хиляди паунда.

## 7. Осчетоводяване на инвестиции и участие в смесени дружества (джойнт венчърс)

7.1. Общ подход към осчетоводяването на инвестициите, Класификация на инвестициите

7.1.1. Дефиниции

7.1.2. Оценка на краткосрочните инвестиции

7.1.3. Оценка на дългосрочните инвестиции

7.2. Инвестиции в дъщерни дружества (МСО 27) и асоциирани такива (МСО 28)

7.3. Собственост на инвестицията (МСО 40)

7.4. Участие в смесени дружества (МСО 31)

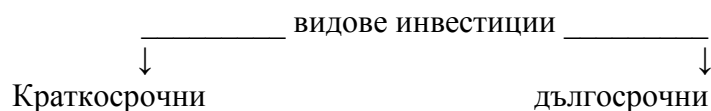
7.5. Акции и капиталово участие

### 7.1. Общ подход към осчетоводяването на инвестициите, Класификация на инвестициите

#### 7.1.1. Дефиниции

*Инвестициите* са активи, които носят икономически ползи под формата на участие, дивиденди, право на разпространение или лизингови задължения, също така и под формата на капиталови печалби. Съгласно стандарта, фиксираните активи не се отнасят към инвестициите, с изключение на инвестиционната собственост.

Инвестиционната собственост – инвестиции в материални активи (обикновено земя и сгради), които не са предназначени за използване в операциите на предприятието или за продажба в нормалния процес на бизнеса.



*Краткосрочни* – това са инвестиции, които са лесно реализируеми

*Дългосрочни* – придобити с цел получаване на систематична база, за дълъг период от време, на приходи под формата на участие, дивиденди, капиталови печалби (поради повишаване цената на инвестиционната собственост).

#### 7.1.2. Оценка на краткосрочните инвестиции

Носещата (преносна, по документи) стойност на краткосрочните инвестиции се определя:

- на тяхната справедлива стойност
- или на по-ниската от двете стойности: стойността или пазарната цена

Използването на *пазарната цена* на инвестициите трябва се прилага, съгласно счетоводната политика за регулация на преценката на инвестицията, чрез оценка на тяхната пазарна стойност. Всички разходи в пазарната стойност на инвестицията, към датата на всеки отчетен период може да се признаят така:

- като доход (придобивка) или разход (загуба) за отчетния период

- като увеличение (намаление) в капитала, използвайки сметка „Ревалоризация на резерва”, ако няма никакви резерви по сметката, те се признават като загуба за отчетния период

### Пример

През март 20x3 са закупени публично обявени ценни книжа на сумата 12 000 лата. Брокерските такси възлизат на 180 лата. Счетоводната политика на предприятието предвижда, при подготовката на финансовите отчети, инвестициите да се оценяват на тяхната пазарна стойност, а сумата от разликата от ревалоризацията да се отнесе към капиталовата сметка.

Подготовката на финансовите отчети се планира към 1-во число на всяко тримесечие. Използвайки информацията по-долу, извършете повторна оценка на ценните книжа, към всяка отчетна дата:

| Дата             | Пазарна стойност – лата | Промяна в стойността | Сметка | Резерв от ревалоризация (баланс по сметка) |
|------------------|-------------------------|----------------------|--------|--------------------------------------------|
| 1. 1-ви юли      | 12.7                    |                      |        |                                            |
| 1. 1-ви октомври | 11.9                    |                      |        |                                            |
| 1. 1-ви януари   | 12.5                    |                      |        |                                            |

Цената на инвестицията включва пазарната стойност на инвестицията, на датата на покупката, както и разходите, свързани с покупката (брокерски такси, банкови комисионни, възнаграждение, данъци, и др). Освен това, трябва да се има предвид и следното:

- ако закупената инвестиция се замени за акции от предприятието или други ценни книжа, инвестицията се определя на пазарната стойност на ценните книжа, които ще се емитират, вместо на тяхната стойност по номинал;
- ако инвестицията, която ще се закупи се замени за други активи (с изключение на пари в брой), инвестицията се оценява на справедливата стойност на собствеността, прехвърлена в замяна.

В случай на инвестиционно портфолио, трябва да се вземе решение относно това, как да се оценяват промените в стойността на инвестицията:

- за портфолиото като цяло;
- по видове инвестиция (категории);
- за всяка позиция на инвестицията поотделно.

Обикновено, за целите на осчетоводяването на ревалоризация на съвкупно краткосрочно инвестиционно портфолио, се открива сметка „Ревалоризация на краткосрочни инвестиции”. При освобождаване от инвестицията, всяка разлика в сумата между постъпленията от освобождаването и носещата стойност се включва в сметка печалба и загуба, в периода когато е станало освобождаването.

### 7.1.3. Оценка на дългосрочните инвестиции

Носещата стойност на дългосрочните инвестиции обикновено се определя на сумата на тяхната стойност, но ако обаче, тяхната пазарна стойност падне под носещата стойност, последната се намалява (редуцира) до реалната пазарна стойност на съответната позиция инвестиция.

Справедливата стойност на дългосрочните инвестиции, която се приема като носеща стойност, се определя в резултат на ревалоризация на инвестициите.

## **7.2. Инвестиции в дъщерни дружества (МСО 27) и асоциирани такива (МСО 28)**

**Дъщерните дружества** се определят като юридически лица контролирани от друго юридическо лице (наричано дружество-майка). Контролът е комплект от задължения, позволяващи на дружеството-майка да определя бизнес и финансовата политики на дъщерното дружество, с цел придобиване на ползи от нейните дейности. Обикновено, това изисква повече от половината акции, с право на глас.

Всички индикатори за изпълнение във финансовите отчети на дъщерното дружество са комбинирани с данни от фирмата-майка, в консолидираните групови финансови отчети, илюстриращи изпълнението на цялата група юридически лица. Дъщерните дружества не са включени в групата, ако са придобити с цел препродажба в най-близко бъдеще, или ако условието за прехвърляне на активите към фирмата-майка е силно ограничено, за дълъг период от време. Инвестициите в такива дружества се представят съгласно общите условия за осчетоводяване на инвестиции.

Методите на осчетоводяване на дъщерните дружества във финансовите отчети на фирмата-майка са следните:

- 1) На действителната стойност
- 2) На пазарна стойност, в съответствие с общите методи за осчетоводяване на инвестиции;
- 3) Според метода на юридическото лице; приложим също и при асоциираните дружества.

### ***Осчетоводяване на инвестиции, според метода на юридическото лице:***

Инвестициите, получени в счетоводството, съгласно действителната стойност, дадена от инвеститора се напасват в края на всеки отчетен период, със сумата от промяната в дяла на нетните активи на Инвеститора на дружеството, който е обект на инвестиция. Инвеститорът ревалоризира носещата стойност на инвестицията, според сумата на неговия дял в нетните активи на обекта на инвестиция, напасвайки съответно и финансовите резултати за отчетния период. Инвеститорът редуцира носещата стойност на ревалоризираната инвестиция, със сумата равна на сумата от печалбата върху инвестицията. Вижте също така и дефиницията на страница 187-188 от следващата книга.

**Асоциираните дружества** включени в групата на инвеститора се различават по това, че инвеститорът може съществено да влияе върху тяхната финансова и оперативна дейност, независимо от факта, че такива дружества не могат да се класифицират като дъщерни или смесени дружества (джойнт венчърс).

Международните Стандарти за Осчетоводяване 28, постановяват, че може да се упражнява съществено влияние , ако инвеститорът независимо или чрез дъщерни

дружества, притежава повече от 20% от акциите с право на глас в обекта на инвестицията. Ако дялът на инвеститора е под от 20% от акциите с право на глас в обекта на инвестицията, тогава такова дружество не може да се представи сред асоциираните.

И двата вида дружества са застраховани с определени отговорности включващи:

- представителство на инвеститора в Борда на директорите или друго подобно тяло на управление, или на инвеститора е дадена възможността да участва в разработването на финансовата и оперативна политика на дружеството;
- големи сделки между инвеститора и обекта на инвестиция;
- обмен на ръководен персонал или важна оперативна информация.

Инвеститорът поради това може да упражнява значително влияние в ситуацията, и когато притежава по-малко от 20% от акциите с право на глас. Притежаването на повече от 20% от акциите, също не гарантира непременно съществено влияние в дружеството. Такива неща трябва да се посочат и разкрият в забележките.

### Пример

През 20x3, акционерно дружество АБВ инвестира 850 хиляди лата в придобиването на 30% от акциите с право на глас в Х. В годишния си отчет за 2003, Х представя сумата нетна печалба от 200 хиляди лата, половината от която е разпределена под формата на дивиденди към собствениците на акции, с право на глас.

Транзакции от АБВ:

#### 1. Първоначална инвестиция в Х:

|                                  |         |
|----------------------------------|---------|
| дългосрочни финансови инвестиции | 850 000 |
| Кеш в банка                      | 850 000 |

#### 2. Изчислен дял от печалбата:

|                                         |                       |
|-----------------------------------------|-----------------------|
| дългосрочни финансови инвестиции        | 60 000 (баланс)       |
| печалба от участието в асоциирани фирми | 60 000 (отчет приход) |

#### 3. Дивиденди получени от Х:

|                                  |        |
|----------------------------------|--------|
| Кеш в банка                      | 30 000 |
| дългосрочни финансови инвестиции | 30 000 |

В резултат на горното, инвестициите от транзакциите в асоциираните дружества ще бъдат представени в баланса на АБВ, където:

|                                 |                 |
|---------------------------------|-----------------|
| Инвестиция на първоначална цена | 850 000         |
| Сума на добавената печалба      | 60 000          |
| Получени дивиденди              | <u>(30 000)</u> |
| Инвестиция                      | 880 000         |

Общата сума на печалбата в отчета за доходите трябва да се завиши с 60 000 лата, като сума на печалбата от участието в асоциацията.

Ако инвеститорът впише инвестицията на първоначалната ѝ стойност, направена от инвеститора се признава само на общата сума от дивидентите и другия доход от неговия дял нетна печалба, дължима от обекта на инвестиция, получена и призната от

инвеститора, след датата на придобиване на акциите. Всякакъв друг доход от обекта на инвестицията трябва да се представи като редукция в носещата стойност на инвестицията. Този метод обикновено се използва от инвеститорите, ако инвестицията е придобита за пре-продажба в най-близко бъдеще.

### **7.3. Инвестиционно имущество (собственост) (МСО 40)**

**Инвестиционно имущество (собственост)** – инвестициите в материални активи, които не са предназначени за използване в операции на предприятието или за продажба в нормалния процес на бизнеса. Следното имущество спада към тази категория: земя, сгради или части от сгради, притежавани от собственика или наемополучателя (по финансов лизингов договор) и които се използват за получаване на ренти или повишаване на капитала, докато все още не са част от производствен процес или продажба на стоки и услуги, които не се използват за административни цели и не са предназначени за продажба.

Освен инвестиционното имущество, стандартът също така дефинира и собствеността във владение на собственика. Имуществото притежавано от собственика или Лизингополучателя ( по финансов лизингов договор) и предназначено за използване в производство, продажба на стоки и услуги, обикновена продажба или управление се отнасят към тази категория.

Ако собственикът може да използва част от собствеността за наеми от лизинг или за покачване стойността на капитала, а друга част – за генериране на доход от операции, продажба на стоки, изпълнение на дейности или предоставяне на услуги, тогава носещата стойност на имуществото се оценява отделно.

**Пример.** Едно дружество притежава хотел, отдава стаите под наем и събира ренти. Това имущество може да се счита като позиция инвестиционно имущество. Хотелът обикновено е блок от помещения, където на наемателите се предлага да използват различни услуги – кетъринг, услуги и забавления. Тяхната стойност е толкова значителна, че сградата на хотела трябва да се признае като еднолично притежавана собственост и да се представи като такава в баланса на дружеството.

Поради това, предвидената действителна употреба на собствеността (имуществото) е причината за отнасянето ѝ или към инвестиционно имущество или имущество собствено притежание.

Едно имущество се включва под инвестиционно имущество:

- след приключване на изграждането или реконструкцията;
- след използване в производството, управлението или приключването на дадена транзакция (сделка);
- след прехвърляне на трета страна по оперативен лизинг.

Едно имущество се изключва от инвестиционното имущество:

- до употребата му в производството, управлението или началото на търговска сделка;

- в началото на реконструкцията, която е част от подготовката на сделки за продажба

#### *Признаване на първоначалната оценка*

Инвестиционното имущество трябва да се признае като независима позиция на осчетоводяване, под активите на предприятието, когато е разумно сигурно, че ще се получи рента, или покачване стойността на капитала, освен това в последния случай, ако покачването стойността на капитала може надеждно да се прецени.

Инвестиционното имущество първоначално се определя на стойността на придобиването или изграждането, като не се изключва опцията от изграждане по бизнес условия.

#### *Последващи допълнителни разходи*

Те се отнасят към повишаване на носещата стойност на инвестиционното имущество, само ако те покачват капацитета на генериране на печалба.

#### *Други модели за оценка*

МСО 40 позволяват използването на следните стойности за оценка на инвестиционно имущество:

- справедлива цена, докато всички промени трябва да се включат в сметка печалба и загуба;
- първоначална стойност, в който случай инвестиционното имущество се отнася в баланса към остатъчна стойност (без акумулирана обезценка и загуби от понижаване на цената).

Всяко инвестиционно имущество трябва да се изтегли от употреба, при освобождаване или когато инвестиционното имущество се прехвърли по финансов лизинг. Ако се предложи търговски заем, или ако периодът на плащане се удължи, разликата между действителното получено възнаграждение и носещата стойност се вписва отделно, като постъпления от участието.

## **7.4. Участие в смесени предприятия (джойнт венчърс) (МСО 31)**

Форми на джойнт венчърс:

- общо (съвместно) контролирани транзакции;
- общо контролирани активи (имущество);
- общо контролирани дружества;

При всички случаи се изисква **договор**, където се урежда процедурата за упражняване на общ (съвместен) контрол. Информацията, която се изисква при тези договори е следната:

- вид дейност, нейната продължителност, методи на отчитане;
- назначаване на Борд на директорите и процедура на гласуване;
- участие на предприемачите в капитала;
- начин на разпределяне на постъпленията, разходите и други съвместни дейности между предприемачите.

### **Пример**

Три консултантски фирми се договарят за разработване и адаптиране на софтуер за обработка на данни на едно предприятие, обучаване на персонал и осигуряване обслужване на софтуера за следващата година. Клиентът трябва да заплати на другите страни в договора сумата 15000 лата, от които:

- 60% след доставката на софтуерния продукт;
- 20% след приключване обучението на персонала ;
- 20% в края на първата година от дейността на софтуера.

Консултантските фирми се съгласяват за изпълнение на съвместни сделки и следното разпределяне на доходите: 45%, 35% и 20%.

Първата вноска от 9 хиляди лата , дължима след доставката на софтуера се кредитира към сметката на първата страна по договора за сумата от 4.05 хиляди лата, втората – 3.15 хиляди лата, и третата – 1.8 хиляди лата.

Всяка страна от договора представя своите разходи, направени за разработването на софтуера във финансовите си отчети и признава своя дял от получената печалба.

МСО 31 определят, че всеки участник в съвместно контролирани сделки представя в своите финансови отчети, пълните активи и задължения, направени в резултат на съвместни сделки, както и последващите приходи и разходи.

Съвместно контролираните активи, са следните:

- имуществото, използвано съвместно от две или повече предприятия за изпълнението на определени цели и за получаване на допълнителни ползи. Всяка страна по такъв договор получава своя дял от произведения рандеман, от приложението на общото имущество и отнася всички разходи, необходими за операцията, в съответствие/ съобразно нейния дял в имуществото или рандемана. Понякога, за целите на управлението на общото имущество, се основават дружества, но това е по избор.

### **Пример**

Няколко дружества изграждат съвместно офис сграда, извършват поддръжката ѝ, и използват сградата за свои цели. Част от незаеятата територия се отдава под наем. Всеки от участниците получава доход от частта, отдадена под наем и поема разходите за дейността на тяхната част от сградата.

Съвместно контролираните дружества са следните:

- организации, които юридически са отделни дружества под формата на компании, които работят независимо, но са съвместно контролирани от участниците; Всяка компания по договора определя или своя дял от печалбата или своя дял от рандемана (други ползи) и може да не създаде едностранно финансова или бизнес политика на съвместно контролираното дружество.

Участниците в съвместно контролираното дружество трябва да разкрият своето участие в консолидирани финансови отчети. Базисният метод за представяне е *консолидиране на пропорционалната информация, към дяловете на всеки участник*.

Консолидирания баланс на участника включва дял от активите и задълженията, за които той е общо отговорен, или върху които се упражнява съвместен контрол.

В консолидирания отчет за доходите, се представя дял от приходите, разходите и печалбата (загубата) от съвместно контролираното дружество.

## **7.5. Акции и капиталово участие**

Хората, които искат да инвестират своите активи в акционерни дружества, реализират своите планове чрез покупката на акции от това акционерно дружество. Такива инвестиции се наричат **дялов капитал**, докато онези, които придобиват акции са членове или **притежатели на акции**. По правило, известна сума акции, с определена номинална стойност представлява дялов капитал на фирмите. Дялът е единицата собственост на притежателя на акции.

Номиналната стойност на акцията обикновено се различава от пазарната ѝ стойност, което е цената, която новият собственик е готов да плати, а предишният собственик – да получи за акция.

Има две основни категории акции: **преференциални** и **редовни** или **обикновени** акции. Всяка от тези две категории, обаче, може да бъде допълнително подразделена на различни видове акции. Ние ще разгледаме седем вида дялов капитал, които ще срещнете в този източник.

Нека погледнем термините, използвани в отчета за дялов капитал:

Оторизиран, номинален или регистриран капитал – капитал (брой акции), които компанията има право да емитира, съгласно Устава.

**Емитиран или присъединителен капитал** – реално емитираната сума на капитала (обща сума на номиналната стойност на всички акции).

**Предявяване на иск за изплащане на капитал** – част от емитиран дялов капитал (част от общата сума на номиналната стойност на всички акции), за която се предявява иск за изплащане, съгласно изработения график за емитиране на акции, или решения на управата на компанията. Често, от притежателите на акции не се изисква да заплатят пълната стойност на акциите наведнъж. Компанията може да позволи плащането само на част от сумата на акциите наведнъж, а остатъкът се изисква да се плати на части, според условията за емитиране на акции.

**Изплатен капитал** – сумата на предявения за изплащане капитал, който е изплатен (повишен). Разликата между предявения за изплащане капитал и платения капитал е дълга на притежателя на акции, т.е. сумата на капитала, който е предявен но още неизплатен. Капиталът се счита за изплатен не само, когато притежателите на акции са платили акциите в брой, или други акции, но също и когато са използвани вътрешните източници на компанията за тази цел. Например, може да бъдат дадени акции на спонсорите на фирмата, като признателност за техните услуги.

**Непредявен за плащане капитал** – емитиран капитал, плащането на който още не е предявено, т.е. частта от общата сума на номиналната стойност на акциите още не е предявена за плащане (разликата между емитирания и предявения за плащане капитал).

**Не-емитиран капитал** – частта на предявения за плащане (номинален) дялов капитал, която още не е емитирана.

**Резервен капитал** – делът на непредявения за плащане капитал, който спазвайки специалното решение, ще бъде предявен за плащане от притежателите на акции, само ако фирмата среща сериозни финансови затруднения.

**Пример** – Фирма АБВ е инкорпорирана с номинален дялов капитал от 100 000 паунда, който се състои от обикновени акции при номинална стойност 1 паунд. От тази сума, 62 500 акции са емитирани и продадени. 75 пенса на акция е предявената цена за тези акции. Акции са платени на отчетната дата на фирмата – 31 декември, а за 1000 акции са получени по-малко от 75 пенса на акция, което води до дефицит от 13 пенса на акция. Представете дяловия капитал на компанията в баланса към 31 декември, като представите всяка от горните категории акции индивидуално.

Баланс на Компания АБВ към 31 декември

Дялов капитал:

Номинал:

Емитиран:

Предявен: пенса на акция

Без: дефицит (неплатен)

Поради това:

Регистриран или номинален капитал:

Емитиран (присъединителен) капитал:

Повишен (предявен) капитал:

Платен капитал:

Непредявен капитал:

Неемитиран капитал:

Суми дължими като плащане за капитал:

## 8. Осчетоводяване на инвентар

### 8.1. Видове инвентар

#### 8.2. Методи на осчетоводяване на инвентар

##### 8.2.1. Периодичен метод за осчетоводяване на инвентар

##### 8.2.2. Непрекъснат метод за осчетоводяване на инвентар

#### 8.3. Методи за оценка на инвентар

#### 8.4. Влияние на методите на оценка на инвентара, върху резултатите на финансовото изпълнение

#### 8.5. Ефект от грешките при оценка на инвентара

#### 8.6. Практически упражнения

## 8.1. Видове инвентар

1. Целият **фонд от стоки за продажба** има две общи свойства: (а) правото за собственост за тези стоки е притежание на компаниите и (б) те са напълно готови за продажба на консуматори.
2. Инвентарът в производствени предприятия обикновено се класифицира на три групи:
  - а. **завършена стока**, напълно готова за продажба;
  - б. Работа в процес – стоките, които са на различен стадий/етап от производството, но още не са приключили пълния си работен цикъл;
  - в. Суровината – която ще се използва в производството

### Преброяване на инвентара

1. Преброяването на инвентара включва (а) провеждане на инвентаризация на стоките за продажба и (б) идентификация на правото на собственост върху стоката, за всяка неосчетоводена стока.
2. По време на инвентаризацията, се извършва физическо преброяване, претегляне или измерване на фонда стоки. За да се избегнат грешки в процеса на инвентаризацията, необходимо е да се спазват установените контролни процедури.
3. По отношение на транзитните стоки, **правото на собственост** се установява на базата на сроковете и условията, обуславящи процедурата за прехвърляне на правото на собственост:
  - (а) **Ако правото на собственост се прехвърли в момента на изпращането**, купувачът става собственик на стоката, от момента на прехвърлянето им на разположение на превозвача (моментът на натоварване на борда на кораба, на пристанището на експедицията). В този случай, **разходите по експедицията** обикновено се покриват от Купувача;
  - (б) **Ако правото на собственост се прехвърли в момента на доставката**, продавачът остава собственик на стоката, до момента на доставка на Купувача. В тази ситуация, **разходите по експедицията**, обикновено се покриват от Продавача
4. Съгласно договора за консигнация, лицето складиращо стоката (консигнаторът) не се счита за собственик. Правото на собственост се задържа от спедитора на спедицията (получателя на пратката) докато тя се продаде на купувача. Стоката, продадена по условията на консигнацията трябва да се признае като инвентар, от Получателя на стоката, а не от Консигнатора.

## 8.2. Методи за осчетоводяване на инвентар

Един от следните два метода може да се приложи в осчетоводяването на инвентар: (1) метод на непрекъснато осчетоводяване на инвентара или (2) метод на периодично осчетоводяване на инвентар.

### 8.2.1. Периодичен метод на осчетоводяване

Когато се прилага **Периодичен метод на осчетоводяване** всеки приход от продажбата на стоки се признава на датата на освобождаването, точно както при метода на непрекъснато осчетоводяване на инвентар. Обаче, на датата на продажбата на стоката, стойността на стоката не се признава. Вместо това, има извършена инвентаризация в края на отчетния период, за да се определи (1) стойността на остатъчния баланс на стоката и (2) стойността на стоката, продадена по време на отчетния период.

В рамките на периодичното осчетоводяване на инвентара, покупката на стока за препродажба се признава в сметка „Закупена стока”. Ако покупката се извърши в брой (кеш), сметка „Кеш” се кредитира, докато ако стоката се закупи на кредит, кредитира се сметка „Търговски разплащателни сметки”.

Ако качеството на стоката не отговаря на това на стандартите, Купувачът може да върне стоката и има право за редукция на покупната цена. Връщането на стоката и прилагането на дискаунт (отбив) върху закупената стока се вписва чрез дебитиране на сметка „Търговски разплащателни сметки” или „Кеш”, кредитирайки сметка „Връщане и девалвация на закупена стока”. Сметка „Връщане и девалвация на закупена стока” е временна сметка, която трябва да има нетен кредитен баланс.

Ако плащането се извърши по време на прилагането на дискаунт (отбив), сумата на дискаунта се вписва чрез кредитиране на сметка „Получени отбивы”. Така, например, ако се направи покупка по условията на „2/10, n/30”, Купувачът получава дискаунт от 2% при условие, че пълната сума на проформа фактурата ще бъде платена в рамките на 10 дни. Ако плащането на проформа фактурата не се извърши, в периода на дискаунта, бизнес сделката се вписва, както обикновено – чрез дебитиране на сметка „Търговски разплащателни сметки” и кредитиране на сметка „Кеш”.

### Стойност на закупената стока

Когато се определя стойността на закупената стока (а) за да се изчисли **„нетната покупна”** сума, позициите регистрирани в сметка „Връщане и девалвация на закупена стока” и „Получен отбив”, и (б) тогава всички транспортни разходи платени при покупката, се добавят към сумата „нетна покупка” (виж фигура 6.2.).

### Стойност на инвентара

Стойността на остатъчния баланс на стоката по **периодичния метод за осчетоводяване на инвентара** се определя на базата на резултатите от извършената инвентаризация. Инвентаризацията включва:

- а. Физическо преброяване на оставащите единици на стоката, по асортимент;
- б. Умножаване на стойността на една единица стока по броя на оставащите позиции стока от всеки асортимент;
- в. Чрез добавяне на всеки асортимент стока, общия остатъчен баланс на идентифицираната стока. Стойността на продадената стока се определя на два етапа:

- а. За да се достигне до стойността на стоката, предназначена за препродажба, стойността на закупената стока се добавя към стойността на стоката, в началото на периода;
- б. Стойността на стоката, в края на периода се изважда от стойността на стоката, предназначена за препродажба.

### **8.2.2. Непрекъснат метод на осчетоводяване на инвентара**

По непрекъснатия метод на осчетоводяване на инвентара, се проследява физическото движение на стоката, в резултат на което, стойността на всяка позиция стока се отнася директно към стойността на продадената стока.

Този метод се използва, ако фирмата търгува със скъпи стоки от ограничен обхват; нещо повече, всяка позиция стока е идентифицируема, от момента на покупката, до момента на продажбата.

Разпределянето на стойността на инвентара към стойността на продадената стока, може да се реализира на базата на следните предположения, по отношение на **движението на стойността**: (а) изписване на стойността на инвентарните позиции, закупени най-рано, (б) изписване на стойността на инвентарни позиции закупени последно или (в) изписване на средна стойност на инвентара.

## **8.3. Методи на оценка на инвентара**

### **FIFO**

**FIFO техниката** се базира на предположението, че позициите инвентар които са закупени първи са продадени първи.

- (а) действителното движение на стоките често се осчетоводява по този метод (виж Фигура 8.4.)
- (б) по този метод инвентара, в края на периода се оценява на стойността на покупките направени последни.

### **LIFO**

**LIFO техниката** се базира на предположението, че позициите инвентар, закупени последни, се продават първи.

- (а) действителното движение на инвентара често се осчетоводява по този метод
- (б) този метод предполага, че всяка стока закупена през отчетния период може да се предложи за продажба, независимо от датата на покупката им.
- (в) по този метод, инвентара в края на периода се оценява на стойността на покупката направена първа.

### Оценка при средна стойност по важност

Оценката при средна стойност по важност се базира на предположението, от подобно естество на позициите стоки за препродажба.

(а) по този метод, стойността на инвентара се отнася към стойността на продадената стока, на база **средна стойност на позиция стока по важност**

(б) средната претеглена стойност на позицията се изчислява, като обща стойност на стоката, разделена на броя на позициите (виж Фигура 8.4.).

## 8.4. Отражение на метода на оценка на инвентара върху резултатите на финансовото изпълнение.

В условия на покачване на цените, използването на **FIFO** техниките води до представяне на максималната сума на нетната печалба, **LIFO** – до минималната сума, докато оценката по средна стойност по важност – до среден индикатор. В условия на падане на цените се получава обратното.

Фирмите прилагат различни методи за оценка на стойността, поради следните фактори:

(а) ефектът върху резултатите в баланса: цената на фонда, съгласно **FIFO** техниките

е по-подходящо за текущите ценови нива на пазара, отколкото по **LIFO** техниките

(б) ефектът върху сумата на облагаемия доход: в периоди на висока инфлация, **LIFO** води до максимална сума на редукция (понижаване) на таксите върху дохода.

## 8.5. Ефект от грешки при оценка на инвентара

Ефектът от възможните грешки, които могат да се случат при оценка на инвентара по позициите в отчета на доходите, за отчетния период е показан по-долу.

| Стойност на продадените стоки                             |                       | Нетен доход          |
|-----------------------------------------------------------|-----------------------|----------------------|
| Грешка от оценка на инвентара                             |                       |                      |
| Цената на инвентара в началото на периода е твърде ниска  | оценена твърде ниско  | оценен твърде високо |
| Цената на инвентара в началото на периода е твърде висока | оценена твърде високо | оценен твърде ниско  |
| Цената на инвентара в края на периода е твърде ниска      | оценена твърде високо | оценен твърде ниско  |
| Цената на инвентара в края на периода е твърде висока     | оценена твърде ниско  | оценен твърде високо |

Грешките при оценка на инвентара, в края на периода имат следния ефект върху позициите в баланса:

| <b>Фонд в края на<br/>баланса</b> | <b>Активи</b>            | <b>Задължения</b> | <b>капитал на<br/>притежателите на<br/>акции</b> |
|-----------------------------------|--------------------------|-------------------|--------------------------------------------------|
| Оценен твърде<br>високо           | Оценени твърде<br>високо |                   | Оценен твърде<br>високо                          |
| Оценен твърде<br>ниско            | Оценени твърде<br>ниско  |                   | Оценен твърде ниско                              |

Във финансовите отчети:

- (а) Инвентарът обикновено се представя в баланса под текущи активи, докато стойността на продадената стока се приспада от приходите в отчета за доходите.
- (б) Необходимо е да се разкрие информацията по (1) от главните позиции инвентар, (2) използваните принципи на осчетоводяване и (3) прилаганите техники на оценка.

### **Прилагане на продължителния (непрекъснат) метод за осчетоводяване на инвентара**

По непрекъснатата схема на осчетоводяване на инвентара, разходите във връзка с покупката и продажбата на всяка единица стока се вписват подробно, нещо повече, осигуряват се непрекъснати регистри за информация в баланса на всяка позиция стока. По тази схема, покупката на стоки за по-нататъшна продажба се вписва в сметка „Стоков Фонд”. Балансът на стоките в сметка „Стоков Фонд” се намалява с всеки отбив/дискаунт получен при покупката, връщането на стока и девалвация. Всички допълнителни разходи, отнасящи се до покупката на стоките (например, разходите по пренасянето) повишават баланса на сметка „Стоков Фонд”.

- (а) По FIFO техниките, балансът на стоките, които в момента на продажбата са били закупени първи, се отнася към стойността на продадената стока.
- (б) Чрез използване на кумулативен среден метод за ценообразуване по важност, когато и да се извърши нова покупка на стока, новата средна цена по важност се калкулира, като зависимост между общата стойност на стоките за продажба и сумата на стоките, останали в инвентара.
- (в) По LIFO техниките, балансът на стоките, които в момента на продажбата са били закупени последни, се отнася към стойността на продадените стоки.

Съпоставка на бизнес сделките в случаите на не прекъснато и периодично отчитане на инвентара

|      |        |                                              |                                    |
|------|--------|----------------------------------------------|------------------------------------|
| Дата | Сделка | Непрекъснат метод на осчетоводяване на фонда | Периодичен метод за осчетоводяване |
|------|--------|----------------------------------------------|------------------------------------|

*Прилагане на международни стандарти за финансова отчетност*

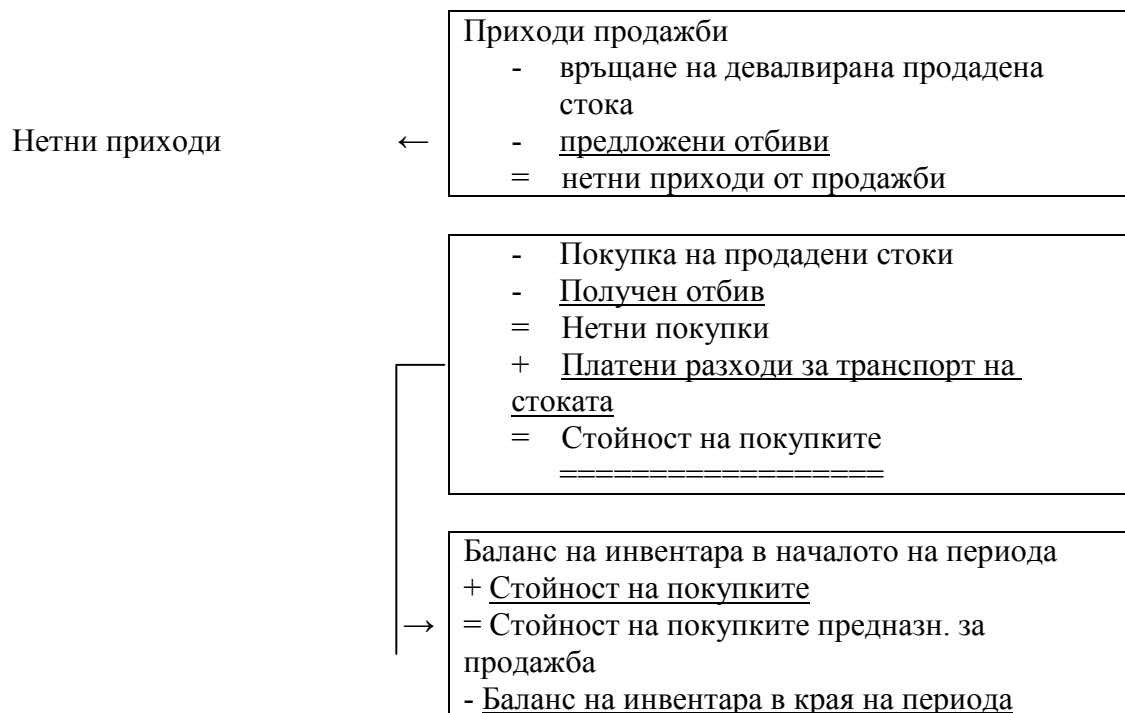
|        |                                          |                                                                                                                                |                                                                                                                          |
|--------|------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 5 юли  | Покупка на стоки на кредит               | Стоков фонд 40,000<br>Разплащателни търг сметки 40,000                                                                         | Закупени стоки 40,000<br>Разплащателни търг сметки 40,000                                                                |
| 6 юли  | Връщане и девалвация на закупената стока | Разплащателни търг сметки 2,000<br>Стоков фонд 2,000                                                                           | Разплащателни търг сметки 2,000<br>Връщане и девалвация на закупената стока 2,000<br>Плащане за транспорт на стоката 200 |
| 8 юли  | Платени Разходи транспорт                | Стоков фонд 200<br>Разплащателни търговски сметки 200                                                                          | Търговски разплащателни сметки 200                                                                                       |
| 14 юли | Платени фактури, отбиви                  | Разплащателни търг сметки 38,000<br>Кеш 37,240<br>Стоков фонд 760                                                              | Разплащателни търг сметки 38,000<br>Кеш 37,240<br>Получен отбив 760                                                      |
| 16 юли | Продажба стоки на кредит                 | Приходни Сметки 24,000<br>Приходи продажби 24,000                                                                              | Приходни сметки 24,000<br>Приходи продажби 24,000<br>Не е отчетена сделка                                                |
| 18 юли | Връщане закупена стока                   | Стойност на продад. Стока 12,000<br>Стоков фонд 12,000<br>Връщане и девалвация на закупена стока 1,000<br>Сметка приходи 1,000 | Връщане и девалвация на закупена стока 1,000<br>Сметка приходи 1,000                                                     |
|        | Получени в брой                          | Стоков фонд 500<br>Стойност на продадената стока 500                                                                           | Не са отчетени сделки                                                                                                    |
| 25 юли | Прилагане на дискаунт(отбив)             | Кеш 22,770<br>Дискаунт предложен 230<br>Сметка приходи 23,000                                                                  | Кеш 22,770<br>Дискаунт предложен 230<br>Сметка приходи 23,000                                                            |

**Фигура 8.2. ОПРЕДЕЛЯНЕ НА СТОЙНОСТТА НА ПРОДАДЕНАТА СТОКА**

| ОПРЕДЕЛЯНЕ НА СТОЙНОСТТА НА ЗАКУПЕНАТА СТОКА  |                   |
|-----------------------------------------------|-------------------|
| Покупки                                       | \$ 360,000        |
| Без: Връщане и девалвация на закупената стока | \$ 7,000          |
| Получен отбив (дискаунт)                      | <u>3,000</u>      |
|                                               | <u>10,000</u>     |
| Нетни покупки                                 | 350,000           |
| Заплатени Разходи за транспорт                | <u>5,000</u>      |
| Стойност на закупената стока                  | <u>\$ 355,000</u> |
| ОПРЕДЕЛЯНЕ СТОЙНОСТТА НА ПРОДАДЕНАТА СТОКА    |                   |
| Инвентар към 1-ви януари                      | \$ 40,000         |
| Стойност на закупената стока                  | <u>355,000</u>    |
| Стойност на стоката за продажба               | 395,000           |
| Инвентар към 31-ви декември                   | <u>50,000</u>     |
| Стойност на продадената стока                 | <u>\$ 345,000</u> |

Фигура 8.3.

**ИНДИКАТОРИ ЗА ОТЧЕТИТЕ ЗА ДОХОДИТЕ НА ТЪРГОВСКИТЕ ДРУЖЕСТВА, ИЗПОЛЗВАЩИ ПЕРИОДИЧНИЯ МЕТОД ЗА ОСЧЕТОВОДЯВАНЕ НА ИНВЕНТАРА**



|                               |   |                                                                                                                                                                |
|-------------------------------|---|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Стойност на продадената стока | ← | Стойност на продадената стока                                                                                                                                  |
| Бруто печалба                 | ← | Нетни приходи от продажби<br>- <u>Стойност на продадената стока</u><br>= Бруто печалба<br>=====                                                                |
| Оперативни разходи            | ← | Оперативни разходи (вкл. транспортни разходи, платени по време на операцията)<br>+ <u>Административни разходи</u><br>= <u>Общо оперативни разходи</u><br>===== |
| Нетна печалба                 | ← | Бруто печалба<br>- <u>Общо оперативни разходи</u><br>= Нетна печалба<br>=====                                                                                  |

**Фигура 8.4.**

**ИЗЧИСЛЯВАНЕ НА СТОЙНОСТТА НА ИНВЕНТАРА ПО ТЕХНИКИТЕ НА LIFO, FIFO И СРЕДНИТЕ ПО ВАЖНОСТ, ИЗПОЛЗВАЙКИ ПЕРИОДИЧНИЯ МЕТОД НА ОСЧЕТОВОДЯВАНЕ**

Следната информация е на разположение за отчетната година:

|                            | Брой единици | Стойност за единица | Обща стойност |
|----------------------------|--------------|---------------------|---------------|
| 1. 1-ви януари             | 80           | \$ 15               | \$ 1,200      |
| 15. Покупка на 15 март     | 60           | 16                  | 960           |
| 20. Покупка на 20 юни      | 100          | 17.5                | 1,750         |
| 25. Покупка на 25 октомври | 90           | 18                  | 1,620         |
| Общо стоки за продажба     | <u>330</u>   |                     | <u>5,530</u>  |

Сигурно е, че количеството инвентар към 31 декември е 110 единици.

Изчислете стойността на инвентара в края на периода, кат използвате техниките за оценка, които вие познавате.

|  | FIFO | LIFO | Средно |
|--|------|------|--------|
|--|------|------|--------|

|                                                                                                                                                                              |          |          |                       |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|----------|-----------------------|
| Стойност на стоките за продажба<br>\$ 5,530                                                                                                                                  | \$ 5,530 | \$ 5,530 | ←                     |
| БЕЗ: Фонд в края на периода ( <b>FIFO</b> )<br>Дати: количество x стойност за единица<br>25.25 октомври (90 x \$18) = \$1,620<br>20.20 юни (20 x \$17.5) = 350<br>=====      |          |          |                       |
| 1,970                                                                                                                                                                        |          |          |                       |
| БЕЗ: Фонд в края на периода ( <b>LIFO</b> )<br>Дати: количество x стойност за единица<br>1.1-ви януари (80 x \$15) = \$1,200<br>15.15 март (30 x \$16) = 480<br>=====        |          |          | Представено в баланса |
| 1,680                                                                                                                                                                        |          |          |                       |
| БЕЗ: Фонд в края на периода ( <b>Средна стойност по важност</b> )<br>Обща стойност / Количество = Стойност за единица продукт<br>\$ 5,530 / 330 = \$ 16.76<br>\$ 16.76 x 110 |          |          | ←                     |
| 1,844                                                                                                                                                                        |          |          |                       |

|                                          |          |          |          |
|------------------------------------------|----------|----------|----------|
| Стойност на продадената стока            | \$ 3,560 | \$ 3,850 | \$ 3,686 |
|                                          | ↑        | ↑        | ↑        |
| Atspoguļots peļņas un zaudējumu pārskatā |          |          |          |

Фигура 8.5

**ОПРЕДЕЛЯНЕ НА СТОЙНОСТТА НА ИНВЕНТАРА В КРАЯ НА ПЕРИОДА ПО ТЕХНИКИТЕ НА FIFO, LIFO И СРЕДНИТЕ ПО ВАЖНОСТ**

|                                                                              |              |                     |         |
|------------------------------------------------------------------------------|--------------|---------------------|---------|
| Една компания оповестява следната информация:                                |              |                     |         |
|                                                                              | Брой единици | Стойност за единица | Общо    |
| 1. 1 януари                                                                  | 90           | \$15                | \$1,350 |
| 15. Покупка на 15 март                                                       | 60           | 16                  | 960     |
| 20. Покупка на 20 юни                                                        | 100          | 17.5                | 1,750   |
|                                                                              | -----        |                     | -----   |
| Общо стоки за продан                                                         | 250          |                     | \$4,060 |
|                                                                              | =====        |                     | =====   |
| 110 единици стока са продадени на 25 май, 90 единици – на 11 август.         |              |                     |         |
| Определете стойността на инвентара в края на периода по техниките FIFO, LIFO |              |                     |         |

|                                                                                             |                |                                          |                                            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|------------------------------------------|--------------------------------------------|
| и Средното по важност, като използвате схемата за непрекъснато осчетоводяване на инвентара. |                |                                          |                                            |
| <b>FIFO</b>                                                                                 |                |                                          |                                            |
| <b>Дата</b>                                                                                 | <b>Покупки</b> | <b>Продажби</b>                          | <b>Нетен баланс</b>                        |
| 1 януари                                                                                    |                |                                          | (90 x \$15) \$ 1,350                       |
| 15 март                                                                                     | (60 x \$16)    |                                          | (90 x \$15) }<br>(60 x \$16) } \$ 2,310    |
| 25 май                                                                                      |                | (90 x \$15) }<br>(20 x \$16) } \$1,670   | (40 x \$16) \$ 640                         |
| 20 юни                                                                                      | (100 x \$17.5) |                                          | (40 x \$16) }<br>(100 x \$17.5) } \$ 2,390 |
| 11 август                                                                                   |                | (40 x \$16) }<br>(50 x \$17.5) } \$1,515 | (50 x \$17.5) \$ 875                       |
| <b>LIFO</b>                                                                                 |                |                                          |                                            |
| <b>Дата</b>                                                                                 | <b>Покупки</b> | <b>Продажби</b>                          | <b>Нетен баланс</b>                        |
| 1 януари                                                                                    |                |                                          | (90 x \$15) \$ 1,350                       |
| 15 март                                                                                     | (60 x \$16)    |                                          | (90 x \$15) }<br>(60 x \$16) } \$ 2,310    |
| 25 май                                                                                      |                | (60 x \$16) }<br>(50 x \$15) } \$1,710   | (40 x \$15) \$ 600                         |
| 20 юни                                                                                      | (100 x \$17.5) |                                          | (40 x \$15) }<br>(100 x \$17.5) } \$ 2,350 |
| 11 август                                                                                   |                | (90 x \$17.5) } \$1,575                  | (40 x \$15) }<br>(10 x \$17.5) } \$ 775    |
| <b>СРЕДНА СТОЙНОСТ ПО ВАЖНОСТ</b>                                                           |                |                                          |                                            |
| <b>Дата</b>                                                                                 | <b>Покупки</b> | <b>Продажби</b>                          | <b>Нетен баланс</b>                        |
| 1 януари                                                                                    |                |                                          | (90 x \$15) \$1,350                        |
| 15 март                                                                                     | (60 x \$16)    |                                          | (150 x \$15.4)* \$2,310                    |
| 25 май                                                                                      |                | (110 x \$15.4) } \$1,694                 | (40 x \$15.4) \$ 616                       |
| 20 юни                                                                                      | (100 x \$17.5) |                                          | (140 x \$16.9)** \$2,366                   |
| 11 август                                                                                   |                | (90 x \$16.9) \$1,521                    | (50 x \$16.9) } \$ 845                     |
| * \$2,310/150 = 15.4                                                                        |                |                                          |                                            |
| ** \$ 2,366/140 = 16.9                                                                      |                |                                          |                                            |

## 8.5 Практически упражнения

Към края на отчетния период (28 февруари 20X3) една фирма оценява инвентара си на сумата 41,675 паунда. Следната допълнителна информация е на разположение.

- Новият доставчик на фирмата наскоро доставя някои позиции стоки безплатно. Те обаче са включени в оценката на инвентара, съгласно ценовата листа на доставчика при 200 паунда.
- Стоките продадени на клиента по условията на консигнацията са включени в оценката на инвентара, на сумата посочена в проформа фактурата от 1,200 паунда. Тази цена включва търговска премия от 50%.
- На 27 февруари 20X3 стоките оценени на 1,800 са доставени до склада, собственост на фирмата, но тези стоки не са включени в оценката на инвентара тъй като за тях все още не е получена никаква проформа фактура.
- Оказва се, че стоките включени в стойността на инвентара на стойност 750 паунда са повредени. Стоките трябва да се девалвират с 20% за да се продадат.

- Има грешки, открити в счетоводните книги. В една от книгите, сумата която е вписана е завишена с 95 паунда повече от действителната, а в друга - с 160 паунда по-малко. Има грешка и в трансфера - балансът на отчета за склада е прехвърлен на сумата 1,960 паунда, а коректната сума е 1,690 паунда.

От вас се иска:

- да напаснете оригиналната стойност на инвентара, като продължите да попълвате таблицата по-долу.
- Придружете всяко напасване с обяснение и референция за съответния принцип на осчетоводяване.

Регистър с напасвания на оценката на инвентара към 28 февруари 20X3

| Описание                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Стойност,<br>паунда | Референция за<br>използвания принцип на<br>осчетоводяване |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|-----------------------------------------------------------|
| Първоначална оценка                                                                                                                                                                                                                                                                              | 41,675              |                                                           |
| <b>Напасване</b><br><b>1.</b> Стоки придобити<br>безплатно<br><b>2.</b> Стоки продадени по<br>условията на консигнация<br><b>3.</b> Стоки закупени без<br>проформа фактура<br><b>4.</b> Повредена стока<br><b>5.</b> Аритметически грешки в<br>счетоводните книги<br>Напасната цена на инвентара |                     |                                                           |

## Пример 2

В края на отчетната година на 31 май 20X3, счетоводителят на фирма \$оценява инвентара на фирмата и определя неговата цена на 103,210 паунда. По-късно се откриват редица грешки:

1. Плащането на рента от 250 паунда е включено в цената на инвентара – нагреватели на въздуха, дадени на лизинг от фирма „Глоу”.
2. Балансът на инвентара за сумата 1,720 паунда е неправилно вписан в стойността на инвентара само за 1,270 паунда.
3. При оценката на инвентара, придобитите безплатно стоки са вписани на стойността, посочена в ценовата листа на доставчика от 100 паунда.
4. Открит е пакет с повредени машинни части. Този пакет може да се продаде за 500 паунда, от които, стойността за коригиране на дефектите ще бъде 180 паунда. Стойността на този пакет първоначално е 400 паунда
5. Стоките придобити от „Викинг Моторс” по условията на консигнацията са вписани по оценка на инвентара, на тяхната цена на дребно – за сумата от 750 паунда.
6. При оценка на инвентара, стоките на сума 1,2000 паунда се изпуска от регистрите, които са доставени в склада на „Викинг Моторс” на 28 май 20X3 и на тази дата все още не получена фактурата от доставчика.

7. В процес на инвентаризация, една кутия с два фара за кола пада от рафта, счупва се и фаровете се повреждат. Покупната стойност на тези фарове е 150 паунда.
8. На 29 май 20X3 фирмата получава фактура от Германия за сумата 1,500 паунда. На основание фактурата са направени следните вписвания в главната книга на фирмата (дебит – покупки, кредит – индивидуална сметка на продавача).  
Обаче, тъй като стоката все още не е получена, в момента на извършването на инвентаризация в склада, тяхната стойност не е включена в оценката на инвентара.
9. Една от позициите е записана на нейната цена на дребно от 1,750 паунда. Премията от продажбата на тази позиция е 75%.

От вас се иска да:

(а) да напаснете оригиналната стойност на инвентара, като продължите да попълвате таблицата по-долу.

(б) Придружете всяко напасване с обяснение и референция за съответния принцип на осчетоводяване

Регистър за напасване на оценката на инвентара към 31 май 20X3:

| Описание                                       | Стойност,<br>паунди | Референция за използвания<br>принцип на осчетоводяване |
|------------------------------------------------|---------------------|--------------------------------------------------------|
| Първоначална оценка                            | 103,210             |                                                        |
| <b>Напасване</b>                               |                     |                                                        |
| 1. Нагреватели на въздух под рента             |                     |                                                        |
| 2. Инвентарна грешка от предишен период        |                     |                                                        |
| 3. Стоки придобити безплатно                   |                     |                                                        |
| 4. Повредени стоки (поправими)                 |                     |                                                        |
| 5. Стоки придобити по условията на консигнация |                     |                                                        |
| 6. Стоки придобити, но още без фактура         |                     |                                                        |
| 7. Повредена стока                             |                     |                                                        |
| 8. Стока недоставена, вече фактурирана         |                     |                                                        |
| 9. Позиция инвентар на цена на дребно          |                     |                                                        |
| 10. Напасната стойност на инвентара            |                     |                                                        |

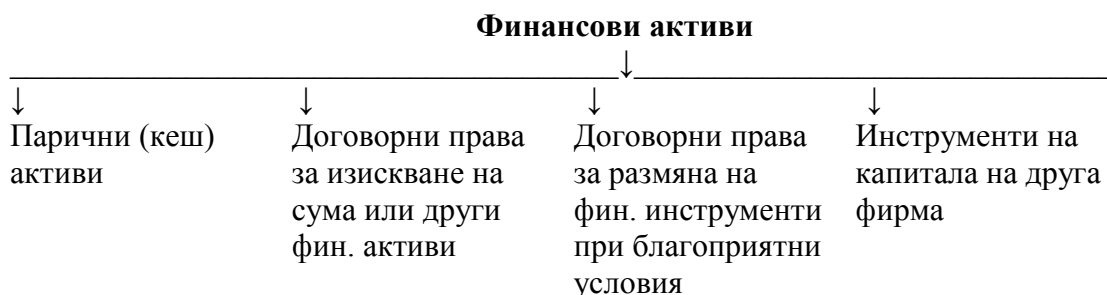
## 9. Осчетоводяване на финансови инструменти (МСО 31; МСО 39)

- 9.1. Финансови инструменти, финансови активи и финансови задължения
- 9.2. Финансови активи
- 9.3. Признаване на финансови активи и финансови задължения (МСО 39)
- 9.4. Оценка на финансови инструменти
- 9.5. Практически упражнения

### 9.1. Финансови инструменти, финансови активи и финансови задължения

**Финансовият инструмент** е договорно отношение между две юридически (физически) лица, който увеличава **финансовия актив** на едното лице и **финансовото задължение** или **капитала** на другото.

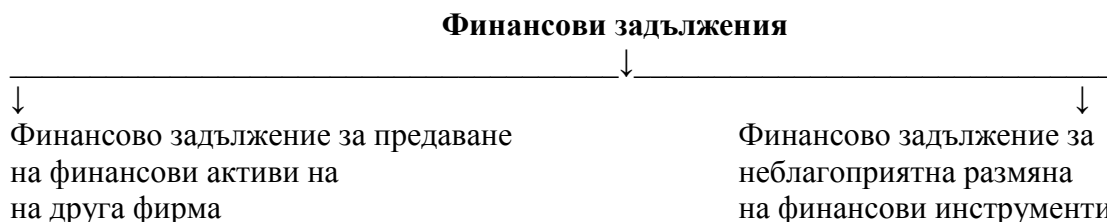
Финансовият актив е парична сума или договорно право да се изисква плащането на парична сума или предаване на благоприятни финансови инструменти от една фирма, или размяна на финансови активи с друга фирма, по условия, които са потенциално благоприятни за дружеството, което притежава активите.



Така, финансовите активи обикновено се разграничават от други активи по следното:

- договорни отношения между страните, участващи в сделката;
- право да се предяви иск за парична сума

**Финансовото задължение** е задължение, произтичаща от договорни взаимоотношения по смисъла на иск за изплащане на парична сума или предаване на други финансови активи на друго дружество.



**Инструмент на капитала** – всеки договор, който удостоверява остатъчно участие (дял) в активите на дружество, след приспадане на всички задължения. Финансовите задължения се разграничават от инструментите на капитала, по факта, че всяко участие, дивидент, загуби и ползи от финансово задължение се признават за доход или разход в

отчета за доходите, докато разпределянето към притежателите на капитални инструменти, ще се приспада от сметка капитал.

Смесените финансови инструменти се състоят от два компонентни елемента:

- финансово задължение; и
- капитален инструмент.

Например, облигациите, които са конвертируеми в обикновени акции на емитента. По същество, тези инструменти се състоят от следното:

- финансово задължение за изкупуване на облигации; и
- опция за претенция (капитален инструмент) даваща право на притежателя да получи фиксиран брой обикновени акции на дружеството, на определена дата, които дружеството има задължението да емитира.

Съществуват два вида договорни задължения по един и същ инструмент. Стандартът изисква отделно признаване на всяка сума, която може да се припише на финансовото задължение и капиталния инструмент в баланса, независимо от факта, че те са направени и съществуват, като единичен финансов инструмент.

Дружеството, емитиращо смесени финансови инструменти, трябва да представи компонентите на този инструмент поотделно:

- $\text{Обща сума} = \text{сумата на компонента задължение} + \text{сумата на компонента капитал}$
- $\text{Количествена оценка на компонента капитал} + \text{количествена оценка на компонента задължение} = \text{Обща стойност.}$

**Дериватните (производни) финансови инструменти** се определят от следните три характеристики:

- стойността на такива финансови инструменти се променя, в съответствие с промяната в лихвения процент, цената на финансовите инструменти, обменния курс на чужда валута и цената на стоката, както и индексът на цените или ставките, кредитния индекс, кредитния рейтинг, или други променливи;
- изисква се първоначалната нетна инвестиция да е по-малка, от необходимото за други видове финансови инструменти;
- уреждат се на бъдеща дата.

Типичен пример на производни са: фючърсни и предварителни, суапови договори и договори с право на закупуване.

Спот ставка /курс спот – пазарен курс за обмяна на валута, по който се предава валутата на датата на плащане, при условие че банките, страните в транзакцията ще обменят тази валута на следващия работен ден, след датата на транзакцията. Спот ставката (курса) илюстрира колко струва националната валута извън страната, в момента на транзакцията.

Опции – финансови инструменти, по които една транзакция може или не може да се осъществи по договорените срокове и условия, в рамките на договорения период от време (предлага се опция покупко-продажба).

Предварителните транзакции – транзакции със стоки, ценни книжа, валута или карго при условие, че предаването (доставката) ще се извършат на определена дата в бъдеще, на цена договорена в момента на подписване на договора.

Предварителният договор за обмяна е споразумение за извършване на обмяна на чужда валута, в бъдеще време и при определен курс на обмяна. Обикновено, предварителните договори за обмяна на валута се подписват за целите на хеджирането или спекулацията. Всяка печалба или загуба от предварителните договори за обмяна на валута се признават под дохода, за периода в който се променя съответния курс на обмяната на валута.

**Фючърсни договори** – договорно задължение за изпълнение на доставка или приемане на определена стока (валута, финансови инструменти) на определена цена, в договорено време в бъдеще. Този договор може да се прехвърли на други страни (трети) и по този начин той се купува и продава като ценна книга.

Суапвата (обменна) транзакция – покупка и продажба на чужда валута, при приблизително равна стойност, при условие че сетълмента (уреждането) стане на различни дати. Суаповите транзакции също са сделки за покупка и продажба на чужда валута, на най-близката дата, заедно с връщане на суапа в рамките на определен срок.

### Пример 1

По-долу е даден списък на някои от позициите активи. От вас се иска да определите, кои от тези са финансови активи и кои активи не са финансови, като поставите кратко обяснение на вашето решение:

| Позиция актив                                                                                                                        | Финансов актив | Нефинансов актив | Обяснение |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|------------------|-----------|
| Парична сума в наличност, в банка, по разплащателна карта                                                                            | да             |                  |           |
| Фиксирани активи                                                                                                                     |                |                  |           |
| Инвентар                                                                                                                             |                |                  |           |
| Приходни сметки за стоки и услуги, които ще се уреждат в брой                                                                        |                |                  |           |
| Менителници, облигации и други дебитни ценни книжа, с изключение на тези, които се уреждат с размяна за материални активи или услуги |                |                  |           |
| Акции в други фирми и други капитални инструменти                                                                                    |                |                  |           |
| Аванси към доставчици                                                                                                                |                |                  |           |
| Приходни сметки за краткосрочен лизинг, фючърсни договори за стока                                                                   |                |                  |           |
| Приходни сметки за опции, покупка на капитални инструменти, суап за обмяна на валута                                                 |                |                  |           |
| Приходни сметки по договори за заем и финансов лизинг                                                                                |                |                  |           |

|                                                      |  |  |  |
|------------------------------------------------------|--|--|--|
| Финансови гаранции и други предполагаеми права       |  |  |  |
| Приходни сметки от облагане                          |  |  |  |
| Приходни сметки от определени плащания извън договор |  |  |  |

## Пример 2

По-долу са описани някои от позициите задължения. От вас се иска да класифицирате тези позиции като финансово задължение, капитален инструмент или друго задължение, като поставите кратко обяснение:

| Позиция задължение                                                                        | Финансово задължение | капитален инструмент | Други задължения | Обяснение |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|----------------------|------------------|-----------|
| Търговски разплащателни сметки                                                            |                      |                      |                  |           |
| Менителници и облигации платими от финансови активи                                       |                      |                      |                  |           |
| Разплащателни сметки по аванси дадени за стоки и услуги                                   |                      |                      |                  |           |
| Натрупан приход и гаранции за стоки и услуги                                              |                      |                      |                  |           |
| Разплащателни сметки за емитенти на акции на техни фирмени акции, прехвърлени на купувачи |                      |                      |                  |           |
| Разплащателни сметки за облигации и менителници за изкупуване на определена дата          |                      |                      |                  |           |
| Платими данъци                                                                            |                      |                      |                  |           |
| Задължения по предварителни договори за плащане в нефинансови активи                      |                      |                      |                  |           |
| Задължения по гаранции евентуално при бъдещи събития                                      |                      |                      |                  |           |
| Гаранции по покупка на обикновени акции, опции и дялове (продажба)                        |                      |                      |                  |           |
| Изисквани по закон плащания за преференциални акции                                       |                      |                      |                  |           |
| Не-законови плащания за преференциални акции                                              |                      |                      |                  |           |

|                              |  |  |  |  |
|------------------------------|--|--|--|--|
| миноритарно участие<br>(дял) |  |  |  |  |
|------------------------------|--|--|--|--|

## 9.2. Финансови активи

Съгласно стандарта, финансовите активи се класифицират на четири категории:

- в наличност за продажба финансови активи;
- инвестиции притежавани до падеж на плащане;
- заеми и приходи;
- други, които не са включени в никоя от горните класификации.

Финансовите активи притежавани за търговски цели се придобиват с цел извличане на печалба в близко време. Производните винаги се класифицират като налични за продажба финансови активи.

Инвестициите притежавани до падеж на плащане, включват финансови инструменти с фиксирани или по друг начин определяеми плащания и точно определени падежни дати.

Заемите и приходите са финансови активи, които са получени в резултат на предоставяне на стоки, парични суми и услуги на друга фирма, различни от тези, които дружеството възнамерява да прехвърли на други дружества, в близко бъдеще, т.е. които са притежавани за търговски цели.

Наличните за продажба финансови активи включват всички останали активи, които не се класифицират под нито една от предните категории.

## 9.3. Признаване на финансови активи и финансови задължения

Едно дружество може да признае финансов актив или финансово задължение в баланса си, само когато дружеството получи право или приеме задължение по силата на договор за даден финансов инструмент.

*Предварителен договор*, от който произтича задължение за покупката или продажбата на финансов инструмент, или друга стока, на определена дата и при фиксирана цена, трябва да се признае в баланса като актив или задължение *на съответната дата от договора за изпълнение.*

Изборът на дата за признаване на финансовия инструмент:

- признаване е възможно, *на датата на приключване на сделката* (денят, когато дружеството извърши покупката на финансов актив);
- признаване е възможно, *на датата на сепълмента (уреждането) на сделката* (денят когато е извършено действително прехвърляне на финансов инструмент);

Финансовия актив престава да се зачита, когато дружеството губи контрол върху съответната позиция финансови активи.

Финансовият актив престава да се зачита, след погасяване (изпълнение) на задължението или когато се анулира юридически, или след изтичане на срока на задължението.

#### 9.4. Оценка на финансовите инструменти.

**Първото признаване** се прави в съответствие с действителната стойност на покупка на финансов актив, или на актуална сума на компенсация, получена съгласно оценката на финансовото задължение. Всички разходи направени в момента на приключване на сделката, се включват в стойността на финансовия инструмент, в момента на първото признаване. Първата оценка на стойността на финансовия инструмент, предназначен за признаване се приема за неговата справедлива стойност. Най-добрият аналог на справедливата стойност на финансовия инструмент е неговата пазарна цена, напасната към разходите по сделката.

Последващата оценка на финансовите активи зависи от тяхната класификация във всяка от четирите категории. Последващата оценка се извършва или на:

- справедливата цена; или
- амортизираната стойност, в зависимост от класификацията на финансовия актив.

##### Последваща оценка на финансовите активи

| ↓<br>На справедлива цена                                                                                                                                                                                      | ↓<br>На амортизирана стойност                                                                                                                                                                                        |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Налични за продажба финансови активи</li><li>• Финансови активи за търговия</li><li>• Производни финансови активи (винаги считани като налични за продажба)</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>• заеми и приходи, които не са за търговия</li><li>• финансови активи притежавани до падежа</li><li>• всички финансови активи, които не са котиран на активния пазар</li></ul> |

Всеки ефект от ревалоризация на финансови активи върху справедливата цена се приписват на:

Нетна печалба (загуба) за отчетения период:

- финансови активи за търговия
- налични за продажба финансови активи (по съответната счетоводна политика)

Сметка капитал

- Налични за продажба финансови активи (по съответната счетоводна политика)

Всички ползи (загуби) признати в сметка капитал се прехвърлят към печалба (загуба) за отчетния период, след продажба или признаване.

### Последваща оценка на финансовите задължения

След първото признаване, дружеството трябва да оцени финансовите задължения на амортизираната стойност, с изключение на онези финансови задължения задържани за търговия и онези задължения, произтичащи от производните финансови инструменти.

## 9.5. Практически упражнения

### Пример 1

Оценка на различните видове финансови активи и признаването на промените на финансовия актив

На 29 декември 20X3, дружество сключва договор за покупка на финансов актив за 1,000 лата (включително разходите по сделката), които представляват неговата справедлива цена в деня на договарянето (изпълнението на сделката). На 31 декември 20X3 (в края на финансовата година) и на 4 януари 20X4 (датата на сетълмента) справедливата цена на актива е 1,002 лата и 1,003 лата респективно. Стойността на актива представена във финансовите отчети ще зависи от категорията, както и от избора на метода на признаване): на датата на приключване на сделката или на датата на сетълмента (уреждането), което е илюстрирано със следните две таблици.

| <b>ПРИЗНАВАНЕ НА ДАТАТА НА СЕТЪЛМЕНТА</b>                                                                                                                                   |                                                                          |                                                                                                     |                                                                                                                                                      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Нетен баланс                                                                                                                                                                | Инструменти притежавани до падежа – представени на амортизирана стойност | Активи за търговия-валоризирани на справедлива цена, въпреки, че промените се приписват на капитала | Активи за търговия и налични за продажба активи, ревалоризирани на справедлива цена, чрез приписване на всички промени на нетната печалба или загуба |
| <b>На 29 декември 20X3</b><br>Финансов актив<br>Задължение                                                                                                                  |                                                                          |                                                                                                     |                                                                                                                                                      |
| <b>На 31 декември 20X3</b><br>Приходна сметка<br>Финансов актив<br>Задължение<br>капитал (напасване на справедлива цена)<br>Задържана доходи (след нетни доходи или загуби) |                                                                          |                                                                                                     |                                                                                                                                                      |
| <b>На 4 януари 20X4</b><br>Приходна сметка<br>Финансов актив<br>Задължение<br>капитал (напасване на справедлива цена)<br>Задържана доходи (след нетни доходи или загуби)    |                                                                          |                                                                                                     |                                                                                                                                                      |

| <b>ПРИЗНАВАНЕ НА ДАТАТА НА ИЗВЪРШВАНЕ НА СДЕЛКАТА</b>                                                                                                                    |                                                                          |                                                                                                       |                                                                                                                                                      |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Нетен баланс                                                                                                                                                             | Инструменти притежавани до падежа – представени на амортизирана стойност | Активи за търговия-ревалоризирани на справедлива цена, въпреки, че промените се приписват на капитала | Активи за търговия и налични за продажба активи, ревалоризирани на справедлива цена, чрез приписване на всички промени на нетната печалба или загуба |
| <b>На 29 декември 20X3</b><br>Финансов актив<br>Задължение                                                                                                               |                                                                          |                                                                                                       |                                                                                                                                                      |
| <b>На 31 декември 20X3</b><br>Приходна сметка Финансов актив<br>Задължение<br>капитал (напасване на справедлива цена)<br>Задържана доходи (след нетни доходи или загуби) |                                                                          |                                                                                                       |                                                                                                                                                      |
| <b>На 4 януари 20X3</b><br>Приходна сметка Финансов актив<br>Задължение<br>капитал (напасване на справедлива цена)<br>Задържана доходи (след нетни доходи или загуби)    |                                                                          |                                                                                                       |                                                                                                                                                      |

## 10. Задължения и обезпечение

10.1. Значение на отговорностите и обезпечението

10.2. Предполагаеми активи и отговорности

10.3. Отложени данъци (такси)

### 10.1. Значение на отговорностите и обезпечението

Задълженията на дружеството може да се класифицират на две групи:

- точно оповестени;
- приблизително изчислени

Всички точно оповестени задължения позволяват тяхната оценка и признаване вече в момента, когато са направени.

Приблизително изчислените задължения се отличават с неизвестната сума на задължения, в момента, когато са направени и се оценяват използвайки приблизителното изчисление.

МСО 37 дефинира следното:

**Задължението** е настоящо задължение на дружеството, произтичащо от минали събития, сетълмента на които се очаква да доведе до изтичане на ресурси, носещи икономически ползи, от дружеството.

Задълженията се класифицират като законови и конструктивни.

*Правови задължения* произтичат от договорните условия, изискванията на закона или разпоредбите на компетентните органи, на базата на ефективно законодателство.

*Конструктивните задължения* произтичат от обикновените действия на дружеството, или неговата публикувана политика. Правовите задължения могат да бъдат точно оповестени и приблизително изчислени. Конструктивните задължения най-често са приблизително изчислени задължения.

*Търговските задължения* се отличават от обезпечаването по факта, че времето и сумата на бъдещите разходи са точно преценени, тъй като търговските плащания се признават само, когато стоката или услугите са доставени или получени, за което са издадени фактури.

*Прирастът* представлява задълженията за изплащане на стока или услуги, които са получени или доставени, но не са платени, фактурирани или формално договорени с доставчика, включително суми дължими на работниците (например, суми отнасящи се до договорена платена отпускат). Въпреки, че понякога е необходимо да се изчисли сумата или времето на прираста, несигурността е много по-малка от обезпечението.

**Обезпечението** е задължение с несигурно време или сума. В това си значение, обезпечението изглежда доста абстрактна стойност. Обаче, обезпеченията са добре изчислени и отличаващи се задължения. Обезпечението се признава като преценено задължение, при следните условия:

- наличие на правово или конструктивно задължение;

- изтичането на ресурси, носещи икономически ползи, които ще се изискат за уреждане на задължение, изглежда вероятно; и
- може да се направи достатъчно надеждно изчисление на сумата на задължението.

Тъй като не е възможно да се прецени сумата на обезпечението точно, МСО 37 посочва, че „сумата призната като обезпечение ще бъде най-добре преценения разход, нужен за уреждане на настоящо задължение, в края на отчетния период. Най-добрата преценка – това е сумата, която дружеството ще плати за уреждане на задължението, в края на отчетния период”.

Рискът и несигурността ще бъдат взети предвид, при постигане на най-добрата преценка на обезпечението. В стандарта се подчертава, че наличието на несигурност и риск, не оправдават създаването на прекомерни обезпечения или умишлено пресилване на задълженията. Когато има очевиден ефект от промени в стойността на парите, произтичащо от времето, сумата на обезпечението трябва да се прецени на базата на намалените суми на разходите, които ще бъдат изискани за плащане на задължение. Ставките на дискаунта (отбива) трябва да отразяват текущите пазарни оценки на сумата на парите по време и рисковете, специфични за задължението.

Трябва да се направи предвиждане (обезпечение) само за покриване на тези рискове, по отношение, на които то е първоначално признато.

## 10.2. Несигурни (непредвидени) активи и непредвидени задължения

### Несигурни активи

Несигурният актив е резултат от минали събития, но такъв актив ще се определи, че отговаря на критериите за признаване, само при появата или не, на някои събития в бъдеще. Например, дружество е въввлечено в съдебно дело, в което вероятността дружеството да спечели се определя като несигурна, според експертите. Несигурният актив не се признава в баланса, докато не стане сигурно, че той отговаря на критериите за признаване на активи (но в този случай, активът повече няма да бъде несигурен).

*Несигурните активи не се признават в баланса поради принципа на благоразумието, тъй като признаването им ще изисква последващо признаване на респективен приход, който дружеството никога няма да може да спечели.*

През периода на съществуване на несигурен актив, дружеството трябва да оцени заобикалящите събития и обстоятелства, и да идентифицира промените им. До момента на признаване, дружеството продължава да разкрива информация за съществуването на несигурен актив в забележките към финансовите отчети.

### Несигурни задължения

Несигурното задължение е резултат от минали събития, докато реалността от съществуването им не се потвърди, само при поява или не на някои бъдещи събития. Способността на дружеството да влияе на тези събития се оценява или като съществено рестриктирана, или несъществуваща. Несигурни задължения са също и всички онези задължения, сумата на които не може да се изчисли с надеждна степен на сигурност. *Дружеството може да не признае несигурно задължение във финансовите си отчети, но то е задължено да разкрие несигурното задължение в забележките, освен ако*

срокът за вероятното му плащане не е твърде дълъг. Ако вероятността, че ще има изтичане на икономически ползи е разумно висока, дружеството трябва да признае обезпечение за задължение и да преустанови да счита това задължение, като несигурно задължение.

Разкриване на информация относно обезпеченията в забележките към финансовите отчети, обезпечения за всеки клас са показани по-долу.

Преглед на промените в обезпеченията в баланса

| Повишаване            |                   |                                    |                              | намаляване      |                   |                 |
|-----------------------|-------------------|------------------------------------|------------------------------|-----------------|-------------------|-----------------|
| Клас на обезпечението | Начало на баланса | Направени допълнителни обезпечения | Повишаване на сумите с отбив | Използвани суми | Възстановени суми | Край на баланса |
|                       |                   |                                    |                              |                 |                   |                 |

### Прилагане на правилата за признаване и оценка

- Обезпеченията може да не се признаят като бъдещи оперативни загуби. Очакваните бъдещи оперативни загуби показват вероятно понижение на цената на дадени активи (трябва да се направи тест за вероятно понижаване на цената на актива).
- Обременени договори: ако дружество има договор, който е обременен, настоящото задължение по договора ще бъде признато и оценено като обезпечение. Стандартът определя като обременен един договор, в който неизбежните разходи за посрещане на задълженията по договора, превишават икономическите ползи, които се очаква да се получат по него.
- Преструктуриране: обезпеченията за разходи за преструктуриране се признават, само когато отговарят на общите критерии за признаване на обезпеченията. В допълнение, конструктивно задължение за преструктуриране се появява, само когато дружеството има подробен формален план за преструктуриране. Дефиницията за преструктуриране включва: продажба или прекратяване на линия от бизнеса; закриване местоположението на бизнеса или откриване на бизнес дейността на ново място; промяна в структурата на управлението (например, елиминиране на част от управлението); фундаментални реорганизации

### Пример 1

Консултантска фирма АБВ предоставя консултантски услуги на фирма Х по договор на обща сума 2,500 лата. Сумата и цената на услугите се подsigуряват с декларация подписана от двете страни, обаче, фирма Х отказва да заплати услугите равняващи се на 1,200 лата, без обяснение за причината. Фирма АБВ, след неколkokратни напомняния на клиента, завежда дело в Арбитражния съд за сумата 1,320 лата, включваща пенали за забавянето. След като фирма Х представя контра-иск срещу фирма АБВ, в същия съд за сумата 1,250 лата за лошокачествено изпълнение на услугата, за което уж е уведомила консултантската фирма. По преценка на съдията, вероятността фирма АБВ да спечели делото е 50 на 50%.

Иска се: Демонстрирайте как и за каква сума горното събитие може да се признае във финансовите отчети на фирма АБВ. Дайте подробно обяснение подкрепящо вашето решение.

### Пример 2

Фирма АБВ продава стока за общата сума 50 хиляди лата, с гаранционен срок за известен период от време. Според преценките, базирани на минал опит, сумата на задължението е 10% от стойността на продадената стока.

Иска се: Демонстрирайте как и за каква сума, може да се признае това събитие във финансовите отчети на фирма АБВ. Дайте подробно обяснение в подкрепа на вашето решение.

### Пример 3

Фирма Х е ответник в едно дело. Сумата на иска срещу фирма Х е за 20000 лата. Според преценката на експертите, има голяма вероятност, в края на отчетния период, след приключване на делото, фирма Х да заплати на ищеца сумата приблизително от 10000 лата.

Иска се: Демонстрирайте как и за каква сума това събитие може да бъде признато във финансовите отчети на фирма Х. Дайте подробно обяснение в подкрепа на вашето решение.

## 10.3. Отложени данъци (МСО 12)

Печалбата за отчетния период и облагаемата печалба не са едно и също нещо. Разликата е широк обхват от причини:

- данъчното законодателство предвижда възможно намаляване на данъка, при придобиване на фиксирани активи;
- забраната да се прави намаляване от облагаемата печалба, считани за разход

### Перманентни (постоянни) и временни разлики:

Перманентните разлики са перманентни в смисъл, че в годината след отчетната година те няма да се отменят.

В случай на временни разлики, тези разлики ще бъдат отменени в следващи периоди.

Примерът, описан долу илюстрира понятието отложени данъци.

Дружество „Килиманджаро” започва търговия на 1 януари 20X1. В същия ден, дружеството купува фиксиран актив на стойност 150 хиляди лата. Съобразно данъчното законодателство, няма да се плащат данъци в годината на придобиване на фиксирания актив. Изчисленият полезен живот на фиксирания актив е три години. Неговата стойност като брак е равна на нула. Праволинейният метод за обезценка се използва във финансовото осчетоводяване на дружеството. Печалбата на дружеството, изключвайки акумулираната обезценка е 200000 лата за всяка година над периода от три години. Ставката на корпоративния данък доход е 33%.

|                                                      | 20X1                  | 20X2    | 20X3    | Общо    |
|------------------------------------------------------|-----------------------|---------|---------|---------|
| Печалба изключваща обезценка                         | 200,000               | 200,000 | 200,000 | 600,000 |
| Обезценка                                            | 50,000                | 50,000  | 50,000  | 150,000 |
| Печалба преди данъка                                 | 150,000               | 150,000 | 150,000 | 450,000 |
| Данък:<br>33% + (200,000 – 150,000)<br>33% * 200,000 | 16,500<br>-<br>66,000 |         |         |         |
| Печалба след данъка                                  | 133,500               | 84,000  | 84,000  | 301,500 |

През 20X1, сумата на облагаемата печалба е намаляла от 200,000 на 50,000 лата поради покупка на фиксирани активи. През годините 20X2 и 20X3, облагаемата печалба ще бъде печалбата, която е изчислена като се изключи обезценката.

Печалбата, която се получава през 20X1 е значително по-висока от следващите години (цялата сума без данъка е използвана през първата година за придобиване на активи).

Такава ситуация може да бъде подвеждаща за притежателите на акции, тъй като може да остави впечатлението за неравномерно получаване на печалба в различните периоди, въпреки равномерната дейност на дружеството, през всичките тези три години.

Понятието за отложен данък се основава на следното съображение. За да бъде печалбата реална, необходимо е да се разпределят ползите поравно от всички приспаднати данъци върху трите години:

Общото приспадане от данъци е 150,000 лата, следователно – 50,000 лата годишно, което води до годишно понижаване на сумата на данъците до 16,500 лата (33% от 50,000).

Нека да изчислим средната сума на данъците годишно:

$450,000 \text{ (печалба преди данъците)} \times 33\% = 148,500 \text{ лата}$

$148,500 \text{ лата} : 3 = 49,500 \text{ лата}$

Процесът на „нанасяне „ на сумата на печалбата от намаляването на сумата на данъците, се представя в сметките на дружеството с помощта на отложеното данъчно облагане. В нашия пример:

#### Година 20X1

|                                               |               |
|-----------------------------------------------|---------------|
| Общата сума на данъците „нанесени равномерно” | 49,500        |
| Платими данъци                                | <u>16,500</u> |
| Допълнителни данъци (такси)                   | 33,000        |

Тази сума допълнителен данък се включва в отчета за доходите в отчетния период, като част от корпоративния данък върху дохода. Тя се прехвърля в баланса по сметка „Отложено данъчно облагане”

#### Години 20X2 и 20X3

|                                               |               |
|-----------------------------------------------|---------------|
| Общата сума на данъците „нанесени равномерно” | 49,500        |
| Платими данъци                                | <u>66,500</u> |
| Понижаване на данъка                          | (16,500)      |

Това снижение се приспада в отчета за доходите, от сумата на корпоративния данък върху дохода. Тя се прехвърля от сметка „Отложено данъчно облагане”.

Нека обобщим резултатите от разгледаната ситуация:

|                                                           | 20X1      |                             | 20X2      |                             | 20X3      |                             | Общо                         |
|-----------------------------------------------------------|-----------|-----------------------------|-----------|-----------------------------|-----------|-----------------------------|------------------------------|
|                                                           | Хил. лата | Хил. лата                   | Хил. лата | Хил. лата                   | Хил. лата | Хил. лата                   | Хил. лата                    |
| Печалба преди данъка                                      |           | 150                         |           | 150                         |           | 150                         | 450                          |
| Данък:<br>Данък доход                                     | 16,5      |                             | 66,0      |                             | 66,0      |                             |                              |
| Прехвърляне към/от<br>Сметка отложен данък                | 33,0      |                             | (16,5)    |                             | (6,5)     |                             |                              |
|                                                           |           | <u>49,5</u><br><u>100,5</u> |           | <u>49,5</u><br><u>100,5</u> |           | <u>49,5</u><br><u>100,5</u> | <u>148,5</u><br><u>301,5</u> |
| Печалба след данъка                                       |           |                             |           |                             |           |                             |                              |
| Нетен краен баланс за периода по сметка „отложени данъци” |           | 33                          |           | 16,5                        |           | 0                           |                              |

**Задължението отложени данъци** – всички суми корпоративен данък доход, платими в бъдещите отчетни периоди, в резултат на временни разлики на облагаемостта. Обикновено, то се признава чрез намаляване на нетната печалба за отчетния период, или чрез директно намаляване на сумата на капитала и представянето му като баланс в отчета по сметка „Задължение за отложено данъчно облагане”.

Сделки:

(а) признаване на Задължението за отложено данъчно облагане по сметката на нетната печалба:

Сметка „Разходи корпоративно доходно облагане”

Сметка „Текущи задължения за плащане към държавния бюджет”

Сметка „Задължения отложено данъчно облагане”

(б) намаляване във временните **облагаеми** разлики:

Сметка „Разходи корпоративно доходно облагане”

Сметка „Текущи задължения за прехвърляне към държавния бюджет”

Сметка „Задължения отложено данъчно облагане”

**Отложено данъчно облагане на активи** – всички суми на корпоративно доходно облагане да се компенсират (офсет) в бъдещи отчетни периоди и породени от съществуването на временни разлики, които могат да се отчетат като разход, преди облагането с данък, или в резултат на други обстоятелства. Обикновено, те се признават, чрез намаляване от сумата на корпоративното доходно облагане в отчета за доходите, или чрез добавяне към сумата на капитала и представянето им в баланса „Приходни сметки от отложено данъчно облагане на активи”.

(а) признаване на активи с отложено данъчно облагане:

Сметка „Активи с отложено данъчно облагане”

Сметка „Разходи корпоративно доходно облагане”

Сметка „капитал на притежателите на акции”

(б) редукция на сумата на временните разлики, **които могат да се отчетат като разход, преди облагането с данък:**

Сметка „Текущи задължения за плащане към държавния бюджет”

Сметка „Активи с отложено данъчно облагане”

**Временните разлики** между носещата (по документи) стойност на актива, или задължение и тяхната данъчна основа.

Данъчната основа на актива или задължението е сумата, присъща (характерна) за този актив, или задължение за целите на данъчното облагане.

**Данъчната основа на актива** е сумата, която ще бъде отчетена като разход преди данъчното облагане за целите на облагането, срещу всякакви облагаеми икономически ползи, които ще потекат към дружеството, когато се възстанови носещата сума на актива. Ако тези икономически ползи не са облагаеми, данъчната основа на актива е равна на носещата ѝ сума. Ако носещата сума на актива не засегне данъчното облагане на икономическите ползи, данъчната основа е равна на нула. Ако след използването на дългосрочен актив, акумулираната обезценка за даден период от време стигне 30%, неговата данъчна основа е равна на 70%, т.е. тя ще е равна на необезценената стойност.

**Данъчната основа на задължението** е равна на носещата стойност, без сумата, която няма да се облага в бъдещи периоди. Например, авансовите плащания, получени от клиентите по бъдещи продажби. Данъчната основа на това авансово плащане, като задължение е равно на носещата му сума, без стойността на стоката, предназначена за продажба.

Активите с текущо и отложено данъчно облагане и задълженията трябва да се представят поотделно, в баланса.

## 11. Приход

11.1. Счетоводно признаване на база прираст

11.2. Понятие и оценка на прихода, методи на осчетоводяване на приходите (признаване на прихода)

11.6. Търговски дискант (отбив)

11.7. Лоши и съмнителни дългове

11.8. Практически примери

### 11.1. Счетоводно признаване на основата на прираста

Главното предположение (допускане), изложено в Международните Стандарти за Осчетоводяване е признаването на базата на прираста, включително съответствието със следните условия:

Предположение (допускане) за периодичност

1. **По предположението (допускане) за периодичност**, бизнес дейностите на дружеството могат да се разделят на периоди, с определено време. Отчетните периоди, по правило, са едномесечни, тримесечни или годишни. Отчетните периоди с продължителност от една година се наричат **финансова година**.

Принцип за признаване на приходите

2. Основният въпрос, произтичащ от осчетоводяването на приходите се отнася до момента на признаването.
3. **Принципът на признаване на приходите** означава, че приходът е признат в същия отчетен период, когато е осъществен.

Принцип на съгласуване (виж 11.1. Фигура 11.1)

4. В съответствие с **принципа на съгласуване**, консумираните ресурси (разходите) трябва да се съгласуват с резултатите постигнати от тези ресурси (приходи).

Напасване на вписванията (регистъра) (виж Фигура 11.4 и 11.5)

5. Напасване на вписванията се прави, за да се осигури следното:
  - (а) признаване на приходите в периода, когато са направени, и признаване на разходите в периода, когато са направени;
  - (б) в съответствие с принципа за признаване на приходите и принципа на съгласуването
6. Необходимо е да се направи напасване на вписванията (регистрациите) всеки път, когато се подготвят финансови отчети. Напасването може да се класифицира като (а) предплащане (признаване на отложен доход или предплатени разходи, по сметката за бъдещи периоди) или (б) прираст (натрупан доход или разходи).

Предплащания (виж Фигура 11.2.)

7. Предплатените разходи са разходите, които вече са платени и признати под активи, до реализиране или консумиране на съответните икономически ползи.

а. Предплатените разходи се намаляват или след известно време, или когато са реализирани, или консумирани

б. В случай на предплатени разходи, се прилага принципът на съгласуване на **сметките** на активите и разходите

в. До напасването, **активите са надценени**, докато **разходите са подценени**

г. Напасването се прави чрез дебитиране на сметка разходи и кредитиране на сметка активи.

д. Пример за предплатени разходи са разходите направени за застраховка, покупка на консумативи, предплащане на услуги.

е. За илюстриране на напасването на регистъра предплатени разходи, нека разгледаме следния пример. Да предположим, че на 1 октомври, дружество „Кубиц“ извършва превод към застрахователна фирма „Санди“ за сумата 2,400 щ.д., като плащане на застрахователна полица, покриваща една година, влизаща в сила на 1 октомври, и че цялата сума представлява предплатен разход. На 31 октомври, е направено следното напасване:

Разходи по застраховката (2,400 щ.д. x 1/12) .....200

Предплатени разходи по застраховката .....200

8. **Приходи получени по сметка на бъдещи периоди** – приходи вече събрани, които се признават под задължения, докато реално се спечелят.

а. Отложените приходи са спечелени, след доставката на стоката на купувача, или предоставянето на услугите на клиента.

б. В случая на отложени приходи, се прилага принципа на напасване на сметки задължения и приходи.

в. До напасването, **задълженията са надценени**, а **приходите подценени**

д. Напасване на регистрите се прави чрез дебитиране на сметка задължения и кредитиране на сметка приходи.

е. Пример за отложен доход е доходът от лизинг, абонамент за вестници, както и предплащане направено към клиенти, чрез плащане на бъдещи доставки на стока и услуги.

а. За илюстриране на напасването на регистъра за отложен доход, нека разгледаме следния пример. Да предположим, че на 1 октомври, дружество „Шоен“ получава такса от 3,000 щ.д. като плащане на рента за периода от октомври до декември включително. На 31 октомври, е направено следното напасване, за да се отрази спечелената рента през октомври:

Отложен приход от рента ...1,000

Приход от рента (3,000 щ.д. x 1/3 .....1,000)

Прираст (виж Фигура 11.3)

9. **Натрупани приходи (прираст)** – приходите спечелени, но още не получени, по смисъла на парични суми (или по отношение, на които не са получени фактури)

а. Натрупани приходи могат да се получат или след преминаване на известен период от време (например, в случай на лихва, или плащане на рента), или в резултат на предоставяне на някои услуги, които още не са фактурирани или събрани.

б. При прираст на приходи, се използва съгласуване на сметки активи и приходи.

в. До напасването, и **активите и приходите са подценени**.

- d. Напасването на регистрите се прави чрез дебитиране на сметка активи и кредитиране на сметка приходи.
- e. За илюстриране на напасването на регистъра за натрупан доход, нека разгледаме следния пример. Да предположим, че през октомври, зъболекарят Майер е предоставил услугите си за сумата 800 щ.д., която ще се фактурира едва през ноември. На 31 октомври, се прави следното напасване:

Приходни сметки .....800  
Приход от услуги на зъболекар .....800

**10. Прираст разходи** – разходите направени, но още неплатени (или за които няма получена фактура).

- a. Натрупани разходи се получават по същите причини, както натрупаните приходи. Натрупаният приход включва лихва, рента и разходи труд.
- b. В случая на натрупани разходи, се прилага принципа на напасване на **сметки задължения и разходи**.
- c. До напасването, **и активите и приходите** са подценени.
- d. Напасването се прави чрез дебитиране на сметка разходи и кредитиране на сметка задължение.
- e. За илюстриране на напасването на регистъра за натрупани разходи, нека разгледаме следния пример. Да предположим, че плащанията за заплати в регистър „Швенк” са 4,000 щ.д. за последната седмица през октомври, но те ще се извършат едва през ноември. На 31 октомври, се прави следното напасване:

Разходи труд .....4,000  
Разплащателна сметка за разходи труд .....4,000

**11. Всяко напасване на регистрите се отразява и върху баланса и в отчета върху сметка доход.**

**Напаснат отчет за оборота**

**12. След представяне на всички регистри за напасване в журнала и прехвърлянето на данните от журнала в общата главна книга (леджер), се подготвя **напаснатия отчет за оборота**. В този отчет за оборота, нетния баланс от всички сметки (включително тези, които са напаснати) е към края на отчетния период.**

**13. Целта на** подготвянето на напаснатия отчет за оборота се прави за да сме сигурни, че след изпълнение на всеки напаснат регистър, сумата на дебита от всички общи постинги в леджера (главната книга) ще отговаря на сумата на кредита от всички постинги.

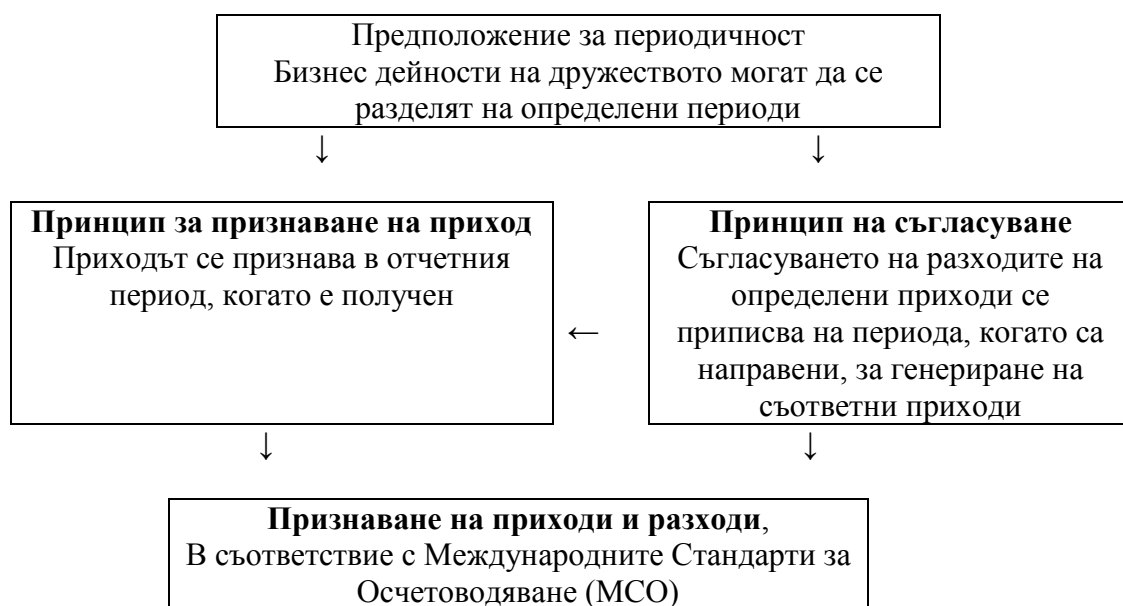
**14. Финансовите отчети се подготвят на основата на напаснати отчети за оборота.**

**Счетоводно признаване на база прираст**

15. Принципът на признаване на приходите и принципът на напасването се използват, когато се прави финансово осчетоводяване на база прираст. При финансово осчетоводяване на база кеш, всички приходи се признават, само след приток на парични средства, а разходите – едва, след като са изплатени.
16. Съгласно МСО, се изисква прилагането на осчетоводяване на база прираст, тъй като прилагането на база кеш, често води до изработването на подвеждащи за ползвателите финансови отчети

**Фигура 11.1.**

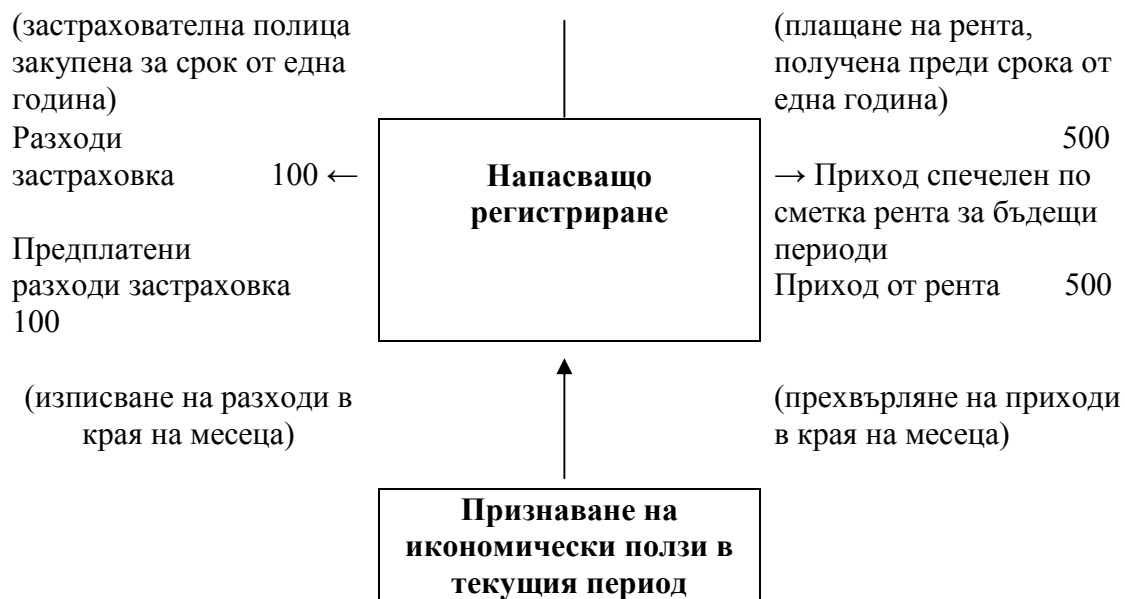
**ПРЕПОРЪКИ ЗА ПРИЗНАВАНЕ НА ПРИХОДИ И РАЗХОДИ**



**Фигура 11.2.**

**ПРОЦЕДУРА ЗА ПРИЗНАВАНЕ НА ПРЕДПЛАЩАНИЯ**





Финансови сметки в Баланса

| Предплатени разходи застраховка |     | Приходи получени по сметка за рента в бъдещ период |                    |
|---------------------------------|-----|----------------------------------------------------|--------------------|
| 1,200                           | 100 | 500                                                | 6,000              |
| Нетен баланс 1,100              |     |                                                    | Нетен баланс 5,500 |

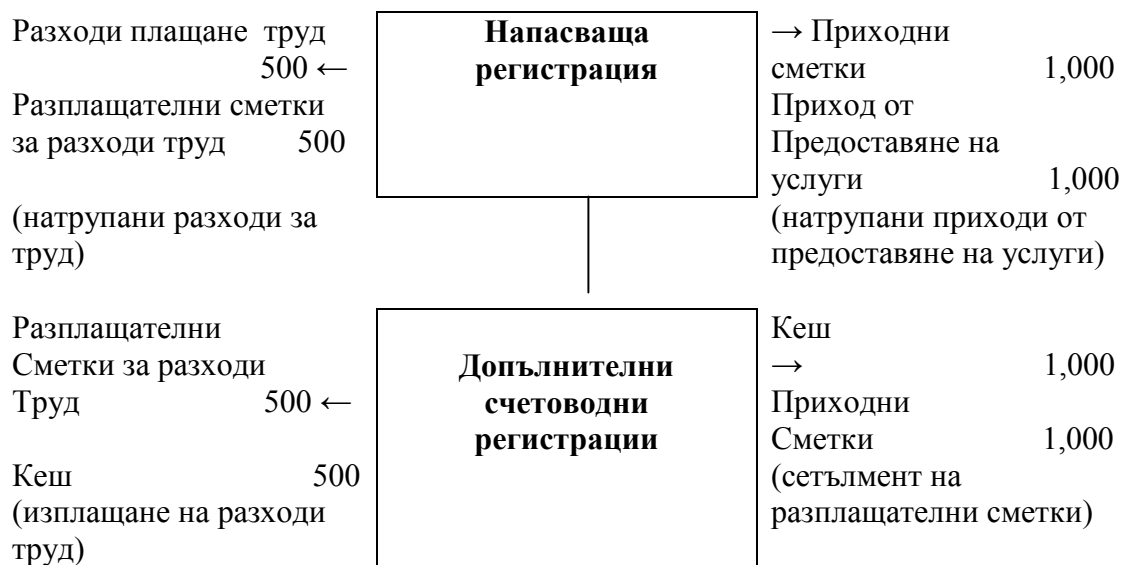
Отчет за дохода

| Разход застраховка | Приход от рента |
|--------------------|-----------------|
| 100                | 500             |

**Фигура 11.3.**

**ПРОЦЕДУРА ЗА ПРИЗНАВАНЕ НА ДОХОД И РАЗХОД НА ОСНОВА ПРИРАСТ**





Фигура 11.4

## ВИДОВЕ НАПАСВАЩИ РЕГИСТРАЦИИ

| Видове напасвания                                 |                                                                                                                              |                                                     |                       |
|---------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|-----------------------|
|                                                   | Основа за напасване                                                                                                          | Нетен баланс на сметките преди напасването          | Напасваща регистрация |
| 1. Предплатени разходи                            | а) признаване на разходите първоначално признати по сметка активи, като предплатени разходи                                  | Активите са надценени<br>Разходите са подценени     | Разходи<br>Активи     |
| 2. Приходи получени по сметката за бъдещи периоди | б) спечелени приходи, които първоначално са признати по сметка задължения, като приходи получени по сметка за бъдещи периоди | Задълженията са надценени<br>Приходите са подценени | Задължения<br>Приходи |
| 3. Натрупани приходи                              | в) приходи спечелени, но още неполучени по смисъла на паричните средства                                                     | Активите са подценени<br>Приходите са подценени     | Активи<br>Приходи     |
| 4. Натрупани разходи                              | г) направени разходи, но още неплатени                                                                                       | Задълженията са подценени<br>Разходите са подценени | Разходи<br>Задължения |

Всяка от напасващите регистрации се отразява върху финансовите сметки на баланса и отчета за доходите



## 11.2. Понятие и оценка на прихода. Основа за признаване на прихода (отчитане – признаване на прихода)

Приходите трябва да се оценят на тяхната справедлива стойност от възнаграждението получено, или за получаване. Принципните въпроси, на които трябва да намерите отговорите са следните:

- *кога (в кой отчетен период) трябва да се признаят приходите ?*
- *каква сума от прихода може да се признае?*

Приходите могат да не се признаят до момента, когато са: а) спечелени и б) реализирани. Впоследствие, печалбата също може да се признае само, когато е спечелена или реализирана. Признаването на приходите от продажба на стока, зависи от изпълнението на задължителните условия. Ако някое от трите условия липсва, признаването не е възможно. Прилагат се следните условия:

- 1) прехвърляне на съществените рискове и възнаграждения от собствеността на стоката на дружеството, към купувача;
- 2) загуба от продължително управленско участие (до степен, обикновено свързана със собствеността) и ефективен контрол над стоката, продадена от дружеството;
- 3) има голяма вероятност, икономически ползи, свързани със сделката да потекат към дружеството; и
- 4) сумата на приходите и разходите, направени по отношение на сделката може да се определи надеждно.

База за признаване на приходи:

- 1) *Признаване при доставка*, означава признаване на приходи в периода, когато стоката е доставена, или услугите предоставени. Експедицията на стоката обикновено се приема за момента на признаване на прихода в счетоводството. Моментът на продажбата (за признаване на приход) е момента, когато стоката и продуктите се експедират, услугите се предоставят.
- 2) *Продажба по поръчка с пълно или частично плащане* – приходите се признават в момента на доставка на стоката.
- 3) *При договори за консигнация* – приходите се вписват в момента на продажбата на стоката на трета страна. Консигнаторът (доставчикът) експедира стоката за получателя, който се опитва да я продаде. Обаче, докато стоката не се продаде, тя остава собственост на доставчика и може да се върне на доставчика. Поради това, получателят по консигнацията може да не признае никакъв приход от продажбата, до момента на действителната продажба на стоката.
- 4) Дружествата притежаващи изключителни права (например, за търговски марки, ноу-хау) при продажба, трябва да признаят приходите по време на целия период на такава сделка, вместо само когато е получена парична сума от използването им (франчайзинг).
- 5) *Основа за признаване на приходи по стадии на приключване на договор*, се използва, когато някоя дейност, която е изпълнена, за завършването на която се изискват няколко години, т.е. срокът на договора (изграждане, пространствено разработване и др.). Договорът урежда или (1) всяка договорена сума, която клиента трябва да плати, на различни етапи от приключването на проекта (договор с фиксирана цена); или (2) формулата, по която трябва да се извършват плащанията от клиента, ще зависи от действително направените разходи, плюс възможностите за печалба (договор с реимбурсиране (връщане) на разходите).

Изпълнението на дейностите става във всеки отчетен период, в рамките на срока на договора. Ако печалбата, направена, в резултат на изпълнението, по време на периода, може да се оцени надеждно, тогава приходите се признават във всеки един от отчетните периоди. Тази основа за признаване на приходите се нарича *признаване по стадии от приключването на договора*. Ако обаче, сумата на печалбата, направена по време на отчетния период не може надеждно да се оцени, всеки приход се признава след приключване на договора. Тази *основа на осчетоводяване на приходите се нарича признаване, при приключване на договора*.

- 6) *Предоставянето на услуги: такси брокерски комисионни* за реклама и застраховка – приходите се вписват само когато услугите са предоставени, т.е. в онези периоди, когато рекламата действително е публикувана или разпространена.
- 7) *Признаване на таксите за абонамент за публикации или подобни позиции, разпределени равномерно за целия период, когато такива позиции са доставени.*
- 8) *Таксите за приемане, присъединяване и членство* са включени под приходи, след като събитието е наистина проведено. Таксите за присъединяване и членство се включват под приходи, в периода когато са дължими.
- 9) *Таксите за специализиран софтуер* се признават под приходи, в съответствие с разработването на етапа на приключване.
- 10) Лихвата, т.е. разходите за използване на кеш или негов еквивалент трябва да се признаят пропорционално на база времето.
- 11) *Таксите по лицензиране* се записват и признават равномерно, през целия период на използване на правата по лиценза.
- 12) *Дивидентите* се признават като приходи, в момента, когато акционерите имат право да ги получат, т.е. по решение на Общото събрание на акционерите.
- 13) *База кеш* – записване на приходи, при получаване на кеш.

### 11.3. Търговски дискаунт (отбив)

За да се избегне необходимостта от непрекъснато отпечатване на търговските упътвания и ценови листи на стоките на едро и дребно, при всяка промяна на цените, някои производители на стоки и дружества за продажби на едро, изчисляват цените с дискаунт (отбив), от цената цитирана в упътването или ценовата листа. Обикновено, отбивите се предлагат в следните случаи: а) ако плащането е получено в рамките на определен срок, или ако плащането се гарантира в определен срок (кеш дискаунт); б) за клиенти купувачи стока в големи количества (премии); в) друг дискаунт, например, за лоялни клиенти (рабати). Търговският дискаунт, отбив всъщност представлява метод на ценообразуване, поради това се позволява непризнаването му в системата за двойно вписване.

Фирмите, чиито главни източници на приходи е продажбата на стоки на кредит, използват широко дискаунта, при ранни плащания. Когато стоката се продава на кредит, и двете страни трябва винаги да имат ясното разбиране за сумите и сроковете на плащане. Тези срокове и условия обикновено се описват в проформа фактурата и съставляват част от договора за покупко-продажба. Например, ако вписванията „2/10”, „n/30” могат да се видят на лицевата страна на проформа фактурата, това означава, че длъжникът може да получи дискаунт (отбив) от 2%, ако фактурата се изплати в рамките

на 10 дни, от датата на издаването ѝ. В противен случай, купувачът – може да чака 30 дни и тогава да изплати фактурата напълно.

Например, на 20 септември е издадена фактура към купувача за сумата 300 лата за срокове 2/10, „n/60”. На датата на продажбата, е направено вписване на следния отбив:

20 септември            Издадени фактури  
300 Приход от продажби 300

Ако купувачът приеме търговския отбив до 30 септември включително, ще се направят следните вписвания:

30 септември            Кеш            294  
Предложен отбив      6  
Издадени Фактури    300

В края на отчетния период, на дебитната страна на сметка „Предложен отбив”, сумата на разходите се акумулира, което намалява сумата на приходите от продажбата. Когато подготвят отчета за дохода, тази сума се изключва от сумата на нетните продажби.

### **Връщане на продадена стока**

Приходите от продажбата на стока за текущия период се намаляват със сумата на върнатата стока:

Връщане на продадена стока  
Издадени фактури или Кеш

При подготовка на отчетите за доход, се прави напасване на приходите към сумата на върната стока :

Приход от продажба  
Връщане на продадена стока

#### **11.4. Лоши и съмнителни дългове**

Съмнителните дългове включват разплащателните сметки, които не са уредени в рамките на нормалния срок и не са напълно подсигурени със законови задължения или гаранции. Съмнителните дългове се считат за разход при продажба на стока на кредит, а лошите кредити – за загуба за периода, когато е реализирана продажбата. Обикновеният срок за плащане по приходните сметки е 30 дни. Международните Стандарти за Осчетоводяване препоръчват предвиждане на офсет за съмнителни дългове (изписване на лоши кредити). Защо е необходимо това?

С признаване на продуктите за продадени, при експедицията и предоставянето на фактури, дружеството изчислява печалбата си на съответната сума от продажбите , както и съответните данъци. В този случай, плащанията на данъците се прави само по сметката на оборота на дружеството.

Следователно, - необходимо е да се създаде източник на инвестиция.

Известни са два начина за изчисляване на обезпечението:

- 1) На базата на анализа на приходните сметки за предишните години, се изчислява % на съмнителните дългове от общата сума на приходните сметки (метода на лихвения процент на нетния оборот);
- 2) На базата на анализа, извършен за всяка от платимите фактури , фактурите се класифицират на следните групи: а) срокът за плащане още не е настъпил; б) просрочени с 1-30 дни; 31-60 дни; закъснение с 61-90 дни, закъснение с повече от 90 дни. След това, очакваният лихвен процент на съмнителните сделки се установява за всяка група фактури.

Източникът за създаване на обезпечение е печалбата на предприятието.

**Пример**

Според финансовата позиция към 31 декември 20X2, балансът на висящите приходни сметки (сумата на дебита на сметка „Издадени фактури“) е 500 хиляди лата. Според изчислението на фирмата 2% от дълговете няма да бъдат възстановими. Прави се обезпечение за тази сума през 20X3 година:

Сметка „Печалба и загуба”      10 000

Обезпечение \* за съмнителни дългове      10000

През 20X3 година, дългът на сума 5000 лата се признава за лош и поради това трябва да се изпише чрез офсет (компенсация) срещу обезпечението:

Обезпечение за съмнителни дългове      5000

Издадени фактури      5000

На 31 декември 20X3 се прави нова оценка на приходните сметки и се изчислява съответната сума на обезпечението, изисквана за 20X4 . Ако е необходимо, дефицитната сума от обезпечението се признава допълнително в сметка обезпечения.

Много малки предприятия изписват дълговете, признати като лоши, използвайки директния метод на изписване, без да правят обезпечение, по следния начин: чрез дебитиране на сметка „Загуби от лоши дългове” и кредитиране на сметка „Издадени фактури”; и в същото време: чрез дебитиране на сметка „Печалба и загуба” и кредитиране на сметка „Загуби от лоши дългове”. В Латвия правото да се изписват лоши дългове се основава на закона за „Корпоративното подоходно облагане” (Член 9), което дава възможност за следното: когато се преценява сумата на облагаемия доход с корпоративен подоходен данък, тази сума може да се редуцира, ако дружеството спазва напълно условията от този Член на закона.

**Необходимо е да се разбере следното:**

1. Продажбата на стоката се признава за приключила, когато *стоката е експедирана за Купувача*.
2. Признаването на приходите, преди получаване на парите води до създаването на *приходни сметки*.
3. Понятието *благоразумие* изисква да се има предвид вероятността, че някой от длъжниците няма да плати дълга си. С други думи:
4. Сумата в приходните сметки, показани в баланса може да не бъде надценена, само защото вероятността от реална неустойка по плащането на дълга не е обезпечена (предвидена).
5. Оценката на приходните сметки в баланса се напасват, чрез *обезпечение на съмнителните дългове*.
6. Обезпечение на съмнителните дългове се прави срещу *печалбата*.
7. Сумата на обезпечението практически се изчислява на база степента на вероятността такова събитие да се случи, следвайки миналия опит при оценка на обикновения срок за изплащане на дълговете.
8. С определяне на обезпечението сметка „Приходни търговски сметки” остава непроменена, тъй като е вероятно, че дългът ще бъде уреден. По този начин, обезпечението само подsigурява, срещу вероятна поява на лоши дългове.

**От вас се иска да дадете отговори на следните въпроси:**

1. Кои счетоводни понятия изискват създаването на обезпечения за съмнителни дългове?

2. Ако приходните сметки се изпишат от финансовите отчети, повече не са необходими обезпечения за съмнителни дългове. Вярно ли е това твърдение?

## 11.5. Практически упражнения

### Въпроси

1. Според предположението за периодичност:
  - a. Сделката може да се отнесе само към един отчетен/счетоводен период;
  - b. Не могат да се направят оценки, ако сделката се отнася за повече от един отчетен период;
  - c. Сметките на дружеството могат да се напасват само в периода, когато дружеството спира своите операции;
  - d. Бизнес операциите на дружеството могат да се разделят на периоди с определено време;
2. Съобразно принципа за признаването, приходите се представят:
  - a. При получаване на парите;
  - b. Когато приходите са спечелени;
  - c. В края на всеки месец;
  - d. В периода, когато е платен корпоративния подоходен данък
3. Ако предприятието има дейност в областта на предоставяне на услуги, приходите се считат за спечелени:
  - a. В края на всеки месец;
  - b. В края на годината;
  - c. На датата на предоставяне на услугата;
  - d. На датата на получаване на парите
4. Съгласно принципа на съгласуване, необходимо е да се направи съгласуване между:
  - a. Клиента и предприятието
  - b. Разходите и приходите
  - c. Активите и задължението
  - d. Продавачът и предприятието
5. Магазин „Джимис резервни части” извършва осчетоводяване, според принципа за признаване на приходите. На 31 юли, е извършено пълно обслужване на една кола. Клиентът получава колата си обратно на 31 август, а заплаща услугата на 5 август. „Джимис резервни части” получава чека на 6 август. Кога магазинът трябва да признае спечелените приходи?
  - a. На 31 юли;
  - b. На 1 август;
  - c. На 5 август;
  - d. На 6 август
6. Фирма изразходва 6 милиона долара за покупка на офис сграда. През този период, разходите трябва ли да се изпишат към разходи?
  - a. В периода когато са изразходени / изплатени 10 милиона долара?
  - b. През първата година от дейността на сградата;

- c. По време на полезния живот на сградата;
  - d. След спечелване на приходи равни на 10 милиона долара.
7. Принципът на съгласуване, при който всеки приход да се съгласува с разходите. С други думи, принципът предвижда взаимно съгласуване на:
- a. Активи и задължения;
  - b. Направени усилия и постигнати резултати;
  - c. Дивиденди на акционерите и инвестициите;
  - d. Парични потоци навън и навътре.
8. На 30 декември, в магазин за дрехи са продадени стоки за сумата 1,000 щ.д. На 5 декември е издадена фактура към клиента, а на 10 декември, магазинът получава чек. Магазинът използва принципа на признаване на приходи. На коя дата приходът от 1,000 щ.д. се счита за спечелен?
- a. На 5 декември
  - b. На 10 декември
  - c. На 30 ноември
  - d. На 1 декември
9. На 28 февруари, работниците на мебелна фабрика работят извънредно за довършване на поръчка. Предприятието изпраща фактура на клиента, в началото на март, а плащането е получено в средата на март. Заплащането на извънредния труд трябва да се признае под разходи:
- a. През февруари
  - b. През март
  - c. В периода, когато работниците получават заплащането
  - d. Или през февруари или март, в зависимост от това кога е извършено заплащането на труда.
10. Напасване на сметките трябва да се извърши защото:
- a. Броят на сметките не е достатъчен за отчитане на сделките;
  - b. Много от сделките се отнасят към два или повече отчетни периода;
  - c. Винаги се получават грешки, при отчитане на бизнес сделките;
  - d. Мениджмънтът не може да реши, какви данни трябва да се впишат в счетоводството и отчетите.
11. Регистри на напасване:
- a. Не са нужни, тъй като счетоводната система работи коректно;
  - b. Обикновено са необходими, до подготвянето на финансовите отчети;
  - c. Правят се когато мениджмънта възнамерява да модифицира счетоводния баланс;
  - d. Правят се само по отношение на сметките в баланса.
12. Напасващи регистри са необходими:
- a. Тъй като някои разходи, които трябва да се изпишат към разходи по някое време, не се вписват в журнала;
  - b. За осигуряване на признаването на приходите в периода, когато са спечелени, докато признаването на разходите - в периода, когато са направени;
  - c. При признаване на разходите в периода когато са направени;

- d. При признаване на приходите в периода когато са спечелени.
13. Кое от следните твърдения е фалшиво?
- a. Напасващи регистри са необходими за съответствие с принципа на признаване на приходите;
  - b. Напасващи регистри са необходими за съответствие с принципа на съгласуването;
  - c. Напасващи регистри са необходими за съответствие на финансовите отчети с принципите на МСО.
  - d. Напасващи регистри са необходими за съответствие на сметките от общия леджер с бюджета на дружеството.
14. Сметките на активите могат да се съгласуват със сметките на разходите, в резултат на:
- a. Осчетоводяване на задълженията;
  - b. Осчетоводяване на приходите;
  - c. Напасващи регистри от подготвени сметки разходи;
  - d. Напасващи регистри от сметки натрупан приход (прираст);
15. Фирма „Рид” закупува канцеларски принадлежности за 4,000 щ.д. и дебитираща пълната сума в сметка „Канцелария”. В края на отчетния период, балансът на стоката по сметката, според данните получени при инвентаризацията е 1,200 щ.д. В края на периода, трябва да се направи следното напасване в журнала:
- a. Да се дебитираща сметка „Разходи канцелария” за 1,200 щ.д.; да се кредитира сметка „канцелария” за 1,200 щ.д;
  - b. Да се дебитираща сметка „Канцелария” за 2,800; да се кредитира сметка „Разходи канцелария” за 2,800 щ.д.;
  - c. Да се дебитираща сметка „Разходи канцелария” за 2,800 щ.д.; да се кредитира сметка „Канцелария” за 2,800 щ.д;
  - d. Да се дебитираща сметка „Канцелария” за 1,200; да се кредитира сметка „Разходи канцелария” за 1,200 щ.д.;
16. Натрупаният приход е прихода:
- a. Който е получен и представен под задължения до спечелването му;
  - b. Който е спечелен и представен под задължения до получаването му;
  - c. Който е спечелен, но още не е получен;
  - d. Който е спечелен, получен и представен в осчетоводяването.
17. Предплатени разходи са разходите, които са:
- a. Платени и представени под сметки активи до признаването;
  - b. Платени и представени под сметки активи след признаването;
  - c. Признати, но още неплатени;
  - d. Признати, платени и представени в осчетоводяването.
18. Натрупани разходи са разходите, които са:
- a. Платени и представени под сметки активи до момента на признаване;
  - b. Платени и представени под сметки активи след признаване;
  - c. Признати, но още неплатени;
  - d. Признати, платени и представени в осчетоводяването.

19. Отложени приходи са приходите, които са:
- Получени и представени като задължения до спечелването;
  - Спечелени и представени като задължения до получаването;
  - Спечелени, но още неполучени;
  - Спечелени, получени и представени в осчетоводяването.
20. Сметки задължения могат да се съгласуват със сметки приходи, в резултат на:
- Напасващи регистри направени към сметки предплатени разходи;
  - Напасващи регистри направени към сметки натрупани разходи;
  - Напасващи регистри направени към сметки отложени приходи;
  - Напасващи регистри направени към сметки натрупани приходи.
21. На 2 юни, пералня „Лондри” закупува препарати на стойност 6,500 щ.д. и представя покупката като актив. Балансът на материалите, според данните на инвентаризацията, проведена на 30 юни е 2,000 щ.д. На 30 юни, напасващият регистър който трябва да се направи е следния:
- Дебитиране сметка „Разходи материали” с 2,000 щ.д.; кредитиране сметка „Материали” с 2,000 щ.д;
  - Дебитиране сметка „Разходи материали” с 4,500 щ.д.; кредитиране сметка „Материали” с 4,000 щ.д;
  - Дебитиране сметка „Материали” с 4,500 щ.д.; кредитиране сметка „Разходи Материали” с 4,500 щ.д;
  - Дебитиране сметка „Разходи материали” с 4,500 щ.д.; кредитиране сметка „Материали” с 4,500 щ.д;
22. На 1 юли магазин за обувки „Футуер” превежда сумата 9,000 щ.д. на фирма за недвижими имоти „ИСЕ” за наем за 6 месеца, с начална дата 1 юли. Пълната сума се признава като дебит в сметка „Предплатени разходи за наем”. При подготвянето на финансовите отчети към 31 юли, магазинът за обувки „Футуер” трябва да направи следното напасване:
- Да дебитира сметка „Разходи наем” с 9,000 щ.д., да кредитира сметка „Предплатени разходи за наем” с 1,500 щ.д;
  - Да дебитира сметка „Предплатени Разходи наем” с 1,500 щ.д., да кредитира сметка „Разходи за наем” с 1,500 щ.д;
  - Да дебитира сметка „Разходи наем” с 1,500 щ.д., да кредитира сметка „Предплатени разходи за наем” с 1,500 щ.д;
  - Да дебитира сметка „Разходи наем” с 9,000 щ.д., да кредитира сметка „Предплатени разходи за наем” с 9,000 щ.д.
23. След изтичане на срока, за който са осчетоводени предплатените разходи, трябва да се направи следното напасване:
- Дебитиране на сметка актив и кредитиране на сметка разходи;
  - Дебитиране на сметка разходи и кредитиране на сметка активи;
  - Дебитиране и кредитиране на сметка активи;
  - Дебитиране и кредитиране на сметка разходи.
24. На 31 декември 20X0 преди всякакво напасване, нетният баланс на сметка „Разходи по застраховка” на фирма Р е 870 щ.д., в края на годината, докато нетният баланс на сметка „Предплатени разходи за застраховка” е 2,300 щ.д. Установено е, че предплатените разходи за застраховка от 1,800 щ.д. трябва да

се изпишат. Напаснатият нетен баланс на сметка разходи по застраховка ще бъде:

- a. 1,800 щ.д.;
- b. 870 щ.д.;
- c. 2,670 щ.д.;
- d. 1,370 щ.д.

25. Обезценката може да се опише като следния процес:

- a. Оценка на активите на справедлива стойност;
- b. Повишаване цената на актив по време на полезния му живот, на базата на рационален и систематичен подход;
- c. Изписване на стойността на актива по време на неговия полезен живот, на базата на рационален и систематичен подход;
- d. Изписване на стойността на актива на неговата реална стойност, във всеки отчетен период.

26. От гледна точка на счетоводството, покупката на оборудване за производство, може да се счита за дългосрочна:

- a. Признаване на разходите;
- b. Признаване на приходите;
- c. Признаване на отложени приходи;
- d. Предплащане на услуги.

27. Кое от следното, няма да доведе до признаване на отложен приход?

- a. Предплатени разходи за наем;
- b. Услуги предоставени на кредит;
- c. Продажба на абонамент за футболни мачове;
- d. Продажба на абонамент за списания за две години.

28. Отложените приходи се класифицират така:

- a. Активи;
- б. Приходи;
- в. Сметка за редукция на прихода;
- г. Задължения.

29. Фирма „Гомез” подготвя своя отчет за доходите и баланса към 31 декември, обаче, там има три липсващи напасващи постинга. В отчета за доходите, подготвен неправилно, се представя нетната печалба за сумата 40,000 щ.д. Общата сума на всички активи, включени в Баланса, съставлява 120 000 щ.д., задълженията – 50,000 щ.д., а дяловият капитал е 70,000 щ.д.

На разположение е следната информация по напасващите постинги:

- 1. Обезпечението за обезценка не е вписано в сумата 9,000 щ.д.
- 2. Възнаграждението за труд, за последните два дни през декември на сума 6,000 щ.д. не са платени и отчетени в сметките. Следващото заплащане на заплатите е планирано за януари.
- 3. На 1 декември е платен наем за два месеца напред (предварително) на сума 10,000 щ.д. Цялата сума се дебитираща в сметка „Разходи наем”.

**Упражнение** Маркирайте всяко позиция от отчетите долу, със съответния код:

- а. Предплатени разходи;
- б. Отложен доход;
- в. Натрупан приход;
- г. Натрупани разходи.

ОТЧЕТИ

|  |                                                                       |
|--|-----------------------------------------------------------------------|
|  | 1. Приходът още не е спечелен, но парите вече са получени             |
|  | 2. Суровината е оставена и ще бъде използвана в следващ период        |
|  | 3. Получен доход от лихви, но още не е спечелен                       |
|  | 4. Наемът още не е получен, но е спечелен                             |
|  | 5. Разходите са признати, но не са платени                            |
|  | 6. Приходите са спечелени, но още не са получени по смисъла на парите |
|  | 7. Разходите още не са признати, но вече са направени                 |
|  | 8. Разходите по лихвите са признати, но още не са платени             |

## 12. Договори за строителство (МСФО 11). Сегментно отчитане (МСФО 14).

- 12.1. Описание на договорите за строителство
- 12.2. Финансов ефект от договорите за строителство
- 12.3. Разкриване на договорите за строителство
- 12.4. Сегментно отчитане (МСО 14)

### 12.1. Описание на договорите за строителство

Процедурата по осчетоводяване, представянето на финансови отчети и разкриване на приходите и разходите, свързани с договорите за строителство са определени (дефинирани) в МСФО 11 „Договори за строителство”. Този стандарт се прилага за представяне на информацията във финансовите отчети на строителните и други дружества, използващи договори за строителство. Възможните дейности по строителните договори включват:

- предоставяне на услуги, пряко свързани със строителството на даден актив;
- разрушаване или възстановяване на активи, и възстановяване на околната среда, след разрушаването на актива.

Стандартът предписва процедурата на осчетоводяване на договорите за строителство, при които датата, на която е подписан договора и датата, на приключването му, не попадат в един и същ отчетен период на дружеството. Международните стандарти 11, също така класифицират договорите, отличавайки два типа договори за строителство:

- 1) договори с фиксирана цена (договори с постоянна (константна) цена);
- 2) Стойност плюс договор (договори със стимулиращо възнаграждение).

*Договор с фиксирана цена* е договорът за строителство, при който Предприемачът се съгласява на фиксирана цена в договора, или фиксирана ставка на единица рандеман, което в някои случаи е предмет на клаузи за повишаване на стойността.

***„Стойност плюс договор” е договорът за строителство, при който Предприемачът се реимбурсира за допустими, или дефинирани по друг начин разходи, плюс процент от тези разходи или фиксирани възнаграждения.***

Тъй като продължителността на договорите за строителство може да превишава един период на осчетоводяване, МСФО предлага два принципни метода на осчетоводяване на приходите и разходите:

- 1) методът за процент от завършването (по етапи на приключване на договора);
- 2) методът за пълно завършване (след като договорът е напълно приключил).

Строителните предприемачи могат паралелно да изпълняват редица дейности, с различен срок на завършване, поради това една и съща фирма при признаване на стойността под индивидуални договори, може да прилага както метода за пълно завършване така също и метода използващ етапи на приключване на договора.

*Признаването на приходи по етапи на приключване на договора се прилага към договорни дейности, които ще се извършват няколко години. Дейности се извършват през всеки отчетен период, по време на целия срок на договора, респективно, в срока, предвиден в договора. Ако печалбата направена от договорните дейности през периода могат да се оценят надеждно, тогава приходите се признават във всеки такъв отчетен период. Този период на признаване на печалба се нарича признаване *по етапи от приключване на договора*. Ако обаче, сумата спечелена в отчетния период не може надеждно да се оцени, приходите се признават, след приключване на договора. Това е метода на признаване на приходите след приключване на договора.*

## 12.2. Финансов ефект от договорите за строителство

Приходът от строителните договори трябва да се състои от:

- първоначалната сума на прихода, договорена в договора; и
- промяна на дейностите в договора, плащане на искове и стимули, стига същите да водят до приходи и да могат надеждно да се оценят.

Строителните договори трябва да се състоят от:

- разходи, отнасящи се директно към определения договор;
- разходи, присъщи (характерни) за дейността в договора като цяло и могат да се разпределят в договора; и
- такива други разходи, които са платими от клиента, по условията на договора.

Когато резултатът от строителния договор не може да се изчисли надеждно:

- приходът трябва да се признае само до степен на разходи по договора, направени така, че да са възстановими; и
- разходите трябва да се признаят като разходи в периода, когато са направени.

Очакваната загуба трябва да се признае, като разход веднага.

Когато резултатът от строителния договор може да се определи надеждно, приходът от договора и разходите от договора, трябва да се признаят като приход и разход респективно, чрез отнасяне към етапите на приключване на дейността на договора, в края на отчетния период. Етапите на приключване на договора може да се определят така:

- от дялът, който направените разходи носят, от общите изчислени разходи по договора;
- от инспекцията на извършената работа;
- от завършването на физическата пропорция (етап) от договора.

## 12.3. Разкриване на договорите за строителство

Във финансовите отчети, дружеството – предприемачът трябва да разкрие сумата на прихода по договора, признат като приход в отчетния период. Изисква се също така и разкриването на метода, използван за определяне на прихода по договора.

За напреднали строителни договори, по които работата ще продължи също и в следващия отчетен период, дружеството трябва да представи цялата сума на направените разходи и признатите приходи за всички договори, открити към отчетната дата, без признатите загуби.

Поради това, следните референции са включени в МСО: „Дружеството трябва да представи:

- 1) брутната сума дължима от клиентите за работа по договора, като актив; и
- 2) брутната сума дължима към клиентите за работа по договора, като задължение.”

Тези суми се изчисляват на базата на продължаващите строителни договори, съгласно двете възможни опции, илюстрирани по-долу:

|                                                                           | Опция А | Опция Б |
|---------------------------------------------------------------------------|---------|---------|
| Разходи направени по договора плюс признатата печалба                     | 20,000  | 20,000  |
| Сумата на признатата загуба и издадените фактури, по дългосрочни договори | 17,600  | 21,600  |
| Резултат:                                                                 |         |         |
| - платими от клиенти                                                      | 2,400   | -       |
| - платими към клиенти                                                     | -       | 1,600   |

## 12.4. Сегментно отчитане (МСФО 14)

МСО определят отчетния сегмент, като индивидуален компонент на дружеството, което се ангажира в бизнес дейности, с приходите и рисковете съществено различаващи се от тези на другите сегменти. Правилата за подготвяне на сегментното отчитане предвижда следното:

- понятието работещ и географски сегмент;
- дефиниция на първичните и вторични отчетни формати;
- дефиниция на сегментните компоненти.

### Понятието работещ сегмент и географски сегмент

Таблицата по-долу е резюме на основните характеристики на работещите и географски сегменти:

| Характеристики | Сегменти                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                |
|----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                | Работещ                                                                                                                                                                                                                     | Географски                                                                                                                                                                                                     |
| Понятие        | Индивидуалният компонент ангажиран в производството на продукт или услуги, или група свързани стоки или услуги и които са предмет на риск и ползи, които се различават от рисковете и приходите на другите работни сегменти | Индивидуалният компонент ангажиран в производството на продукти или услуги в определена бизнес среда и предмет на рискове и ползи, които се различават от рисковете и приходите на сегментите работещи в други |

|                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | икономически условия                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Главни прилики, определящи идентификацията на сегмента (критерии за събиране – прилика на повечето фактори | Продукти и услуги са свързани, ако се открият следните прилики: <ul style="list-style-type: none"> <li>- тяхното естество</li> <li>- естеството на производствения процес</li> <li>- вида или класа на консуматора</li> <li>- метода на дистрибуция</li> <li>- естеството на регулаторна среда за определен вид дейност (например, банкиране, застраховане и др.)</li> </ul> | Област в страната, група страни със следните прилики: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Подобни икономически и политически условия</li> <li>- прилика в извършваните операции</li> <li>- рискове свързани със специфичните операции в географската област</li> <li>- предвиждане на специален контрол върху валутата</li> <li>- рисковете на чужда валута</li> </ul> |

Източникът на географски рискове може да се определи на базата на организационната структура на дружеството, или вътрешната отчетна структура на дружеството, поради това географските сегменти на предприятието могат да се формират, или от местоположението на неговите производствени инсталации и оперативния капацитет и другите активи, или от местоположението на неговите клиенти и пазари.

#### Рискове на формата на сегментно отчитане

Предприятието трябва да избере основния формат, в зависимост от източника и естеството на рисковете и приходите. В таблицата по-долу, са дадени възможните опции на първичния и вторичен формат.

| Доминиращ източник и естество на рисковете и приходите                                                                             | Сегментен отчетен формат                                                                                                                                                                 |                                                          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                    | Първичен                                                                                                                                                                                 | Вторичен                                                 |
| Разграничение на стоките и услугите                                                                                                | Работещи сегменти                                                                                                                                                                        | Географски сегменти                                      |
| Разграничение на операциите по географско положение                                                                                | Географски сегменти                                                                                                                                                                      | Работещи сегменти                                        |
| Двете разграничения на стоките и услугите и разграничението на операциите по географски области (подход на мениджмънта на фирмата) | Работещи сегменти                                                                                                                                                                        | Географски сегменти                                      |
| Няма                                                                                                                               | Работещи, ако рисковете на печалбата и ставките са главно свързани с произведените стоки;<br>Географски, ако рисковете на печалбата и ставките са свързани главно с географските области | Или географски или работещи сегменти, както е приложимо. |

Трябва да се създаде независим отчетен сегмент, за всеки вътрешен отчетен работещ и географски сегмент, ако:

- неговия отчетен приход, включително продажбите на външни клиенти и интерсегментни продажби или прехвърляния, е 10% или повече от комбинираните приходи, вътрешни и външни, на всички сегменти;
- резултатната сума е 10% или повече от комбинираната резултатна сума на всички сегменти; или
- неговите активи са 10% или повече от комбинираните активи на всички сегменти.

## 13. Отчети за паричен поток

- 13.1. Термини, използвани в отчетите за паричен поток
- 13.2. Основа за подготовка на отчета
- 13.3. Методи за подготовка на отчетите за паричен поток
- 13.4. Тест и упражнения

### 13.1. Термини използвани в отчетите за паричен поток

Защо е необходимо да се подготви отчет за паричния поток?

Отчетите помагат да се отговори на следните въпроси, които могат да възникнат за ползвателите на финансови отчети:

1. Как се създава финансирането на дружеството (какви са източниците на финансиране) ?
2. За какви цели се използват фондовете?
3. Как се финансира растежа на инвестициите ?
4. Как се урежда изплащането на дълговете? и други

Отговорите на тези и подобни въпроси могат да се открият само в отчета за паричния поток, показващ потока на финансиране (паричния поток) в бизнес дейностите.

*Приема се за вярно, че основната причина за провала на един бизнес не е липсата на печалба, а недостига на финансиране, за изплащане на дълговете.*

Опитайте се да отговорите на въпросите по-долу, които потвърждават, че ефективността на изпълнението и перспективите на дружеството, не зависят единствено от печалбата направена за определен период от време, но също и от степента на ликвидност.

- 1) Защо платежоспособността на дружеството се влошава в сравнение с предходната година, въпреки факта, че то работи на печалба?
- 2) Ако вие сте един от кредиторите, може ли да бъдете сигурен, че една печеливша фирма работи успешно и, че вашите заеми ще бъдат изплатени?
- 3) Нетната печалба на една фирма за отчетния период е 1 милион лата. Може ли основателите да се надяват, че ще получат дивиденди, а служителите – повишаване на заплатите?

Така, сумата на печалбата, като правило не отговаря на сумата на спечелените пари. Твърде вероятно е, дружеството да приключи финансовата година с голяма печалба, но балансът на паричните сметки да е нисък. Причината е в разликата между принципите за подготовка на отчета за доходите и отчета за паричните потоци.

### 13.2. Основа за подготовка на отчета

Нека разгледаме един пример, илюстриращ разликата в базите за подготовка на финансовите отчети, чрез използване на информацията долу, относно дейността на дружество X в текущия месец. От вас се иска да подготвите отчет за дохода и да оцените промените в паричния баланс в отчетния период:

Нетните продажби са 20,000 лата, от които 3,000 лата на кредит;  
 Покупки на сума 25,000 лата, от които дългове към търговски доставчици 9,000 лата;  
 През отчетния месец, 60% от покупките на месеца са продадени;  
 Сумата на фактурите, представени на фирма X от транспортната фирма е 1,000 лата;  
 Наемът за магазина е 500 лата.

Отчет за дохода

отчет за паричния поток

Нетен оборот

Парични постъпления:

Стойност на продадената стока

Продажби

Брутна печалба

Парични плащания:

Разходи продажби и дистрибуция:

Покупки

Наем

Наем

Транспорт

Промяна в паричните позиции

Нетна печалба

Нека приемем, че в началото на месеца балансът на дружеството, което разглеждаме изглежда така:

*Активи*

*Задължения*

Пари      2000

Капитал      2000

В края на месеца, даващ горната информация, балансът ще изглежда така:

*Активи*

*Задължения*

Пари

Капитал

Приходни сметки

Печалба

Стоки (инвентар)

Дължимо към:

- доставчици

- транспортна фирма

**Баланс:**

**Баланс:**

*Разликата между отчета за дохода и отчета за паричния поток се появява поради различната основа на тяхното представяне.*

|                      | <i>Отчет за дохода</i>                                                     | <i>Отчет за паричния поток</i>                                                                          |
|----------------------|----------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Основа               | База за напасване:<br>Приходите и разходите се отнасят към отчетния период | База пари:<br>Вписване на факта от потока навътре или навън, независимо от периода, за който се отнасят |
| Компоненти на отчета | Приходи и разходи                                                          | Приходи и разплащания                                                                                   |
| Обект на отчета      | Цялостна дейност на фирмата                                                | Работни, инвестиционни и финансови активи, както и цялостна дейност на компанията                       |
| Резултат             | Резултати от финансовото изпълнение                                        | Промяна на паричните позиции: увеличение или                                                            |

|  |                  |           |
|--|------------------|-----------|
|  | Печалба / загуба | намаление |
|--|------------------|-----------|

В отчета за дохода, който се подготвя на база прираст и напасване, непаричните приходи и позициите разходи могат да се включат, като: приход от продажба на кредит, обезценка, загуба от освобождаване от фиксирани активи, стойност на продадената стока, натрупани разходи (заплати, фактури издадени и още неплатени) натрупани приходи (лихва по депозит и др.). Такива позиции не се представят в отчета за паричния поток.

### 13.3. Подготовка на отчетите за паричен поток

Отчетите за паричен поток могат да се именуват „От къде за къде” отчет, тъй като той е сбор на източниците и сферата на използване на финансиране на предприятието:

| <i>Източници (увеличение на парите)</i>                                                                                                                                                                                                                        | <i>Сфера на използване (намаляване на парите)</i>                                                                                                                                                                                            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Пари спечелени в резултат на оперативните дейности: <ul style="list-style-type: none"> <li>- нетна печалба;</li> <li>- обезценка;</li> </ul>                                                                                                                   | Увеличаване на някоя от позициите активи: <ul style="list-style-type: none"> <li>увеличаване на инвентара;</li> <li>увеличаване на фиксирани активи ;</li> <li>увеличаване на приходните сметки;</li> <li>покупка на ценни книжа;</li> </ul> |
| Намаляване на някоя от позициите активи: <ul style="list-style-type: none"> <li>намаляване на инвентара;</li> <li>Намаляване в приходните сметки (с изключение на отписаните лоши дългове);</li> <li>Намаляване на общата сума на фиксирани активи;</li> </ul> | изплащане на дивиденди; <ul style="list-style-type: none"> <li>Намаляване на инвентара (изписване на лоши дългове);</li> </ul>                                                                                                               |
| Увеличение на някоя от позициите задължения: <ul style="list-style-type: none"> <li>- висящи плащания;</li> <li>- получаване на заеми;</li> <li>- емитиране на облигации;</li> </ul>                                                                           | Намаляване на някоя от позициите задължения: <ul style="list-style-type: none"> <li>- плащане на натрупани разходи;</li> <li>- изплащане на заеми;</li> <li>- изкупуване на облигации;</li> </ul>                                            |
| Увеличаване на дяловия капитал                                                                                                                                                                                                                                 | Увеличаване на предплатените разходи; <ul style="list-style-type: none"> <li>Увеличение на авансовите плащания на данъци;</li> </ul>                                                                                                         |

Преди да пристъпите към подготовка на отчета, вие трябва да направите следното:

- 1) **Класифицирайте паричните потоци на фирмата, съгласно следните сфери:**
  - Оперативни дейности, т.е. операции, по които са отчетени приходи и разходи на дружеството, за оценка на нетна печалба или загуба;
  - Инвестиционни дейности, които са следните:
    - придобиване и освобождаване от инвестиции и дългосрочни активи;

- заеми и плащане на активи, получени от заеми;
- Финансови дейности, засягащи позициите по капитала и задълженията, включващи:
  - получаване на парични средства от емитиране на инструменти по дълг и плащане на наети активи;
  - получаване на парични средства от емитиране на акции или други инструменти на капитала.

Съществените сделки, които не са свързани с използването на парични средства (като превръщането на облигации в обикновени акции и придобиването на активи в замяна на акции или облигации), трябва да се изключат от отчета за паричните потоци. Подобни сделки трябва да се представят отделно, или в приключващата част на отчета за паричните потоци, или в забележките към финансовите отчети.

**Типична класификация на приходните парични средства и разплащането по видове дейности**

**Оперативни дейности**

Приходни парични средства  
От продажба на стоки и услуги  
*От участие в заема и дивиденди*

Плащане на парични средства  
*Към доставчици на стока*  
*Към служители*  
*Данъчни разходи*  
*Участие в заем*  
*Други разходи*

Инвестиционни дейности  
Получаване на парични средства  
От освобождаване на фиксирани активи и други дългосрочни инвестиции  
*От продажба на ценни книжа в други фирми*  
*От изплащане на заеми към други дружества*

Плащания кеш  
За покупка на фиксирани активи  
*За покупка на акции в други компании*  
*Заеми към други дружества*

Финансови дейности  
Приход на парични средства  
От емитиране на акции  
*От емитиране на собствени инструменти по дълга (облигации и менителници)*

Плащания кеш  
Към акционери под формата на дивиденди  
*За изкупуване на инструменти по дълга и изкупуване на собствени акции*

**2) За избор на метода, който ще се прилага при подготовка на отчета, към основните операции на фирмата:**

- пряк; или
- косвен.

С прилагането на тези методи, данните от отчета за дохода се преобразува от системата на *основа напасване*, към системата на *база кеш*.

Нека разгледаме методите за подготовка на отчетите за паричния поток, на базата на примера.

Прочетете финансовите отчети на фирма X за година 20X3 (отчета за дохода и баланса). На база на тези отчети, от вас се иска да подготвите отчет за паричния поток.

Четири стъпки могат да се различат, при подготовката на отчета за паричния поток:

- 1) Оценка на паричния поток от оперативни дейности;
- 2) Оценка на паричния поток от инвестиционни дейности;
- 3) Оценка на паричния поток от финансови дейности;
- 4) Резюме на резултатите от оценките, направени при предишните три стъпки.

**Стъпка първа:**

Паричният поток от оперативни дейности може да се оцени, като се използва прекия или косвен метод.

**Пряк метод**

По прекия метод, се трансформира всяка позиция от отчета за доходите.

Базата за оценката (първата точка) е сумата на нетните продажби.

Оценката на промените в паричния поток от оперативни дейности:

Формула използвана при изчисляване на приходите на парични средства от търговски клиенти:

Приходи от продажби + Намаляване на приходната сметка  
или  
- повишаване на приходната сметка;

Формула използвана при изчисляване на плащане на парични средства към търговски кредитори:

Стойност на стоката + увеличаване на инвентара или - намаляване на инвентара + Намаляване на разходните сметки или - увеличаване на разходните сметки;

Формула използвана при изчисляване на плащане на парични средства за оперативни разходи:

Оперативни разходи (без + Увеличаване на предплатени разходи или - Намаляване на натрупани разходи за

|            |                                        |                                                                      |
|------------|----------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|
| обезценка) | - намаляване на предплатени<br>разходи | плащане<br>или<br>- намаляване на<br>натрупани разходи за<br>плащане |
|------------|----------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|

Формула използвана при изчисляване на плащания кеш за корпоративен подоходен данък:

|             |                                                        |  |
|-------------|--------------------------------------------------------|--|
| Данък доход | + Намаляване на платимия корпоративен подоходен данък  |  |
|             | Или                                                    |  |
|             | - Увеличаване на платимия корпоративен подоходен данък |  |

### ***Косвен метод***

Първата точка – нетната печалба (резултат по отчета за дохода); поради това, не е нужно трансформиране на всяка позиция от отчета за дохода. Цялата информация се изтегля от баланса; информацията за друг доход и загуби – от отчета за доходите.

Въобщие, всяко увеличаване в паричната сума от оперативните дейности може да се оцени, съгласно следния формат:

|                                                                                |        |
|--------------------------------------------------------------------------------|--------|
| Нетна печалба / загуба                                                         | x; (x) |
| Напасване към позициите, които не<br>представяват движение на<br>парични суми: |        |

|                                                   |                |
|---------------------------------------------------|----------------|
| Обезценка                                         | x              |
| (Печалба) / загуба при освобождаване<br>от активи | <u>(x);x</u>   |
| (Повишаване) / намаляване на инвентар             | (x);x          |
| (Повишаване) / намаляване на приходни сметки      | (x);x          |
| Повишаване / намаляване на разплащателни сметки   | <u>x; (x)</u>  |
| Повишаване / намаляване на паричната сума         | <u>x; (x).</u> |

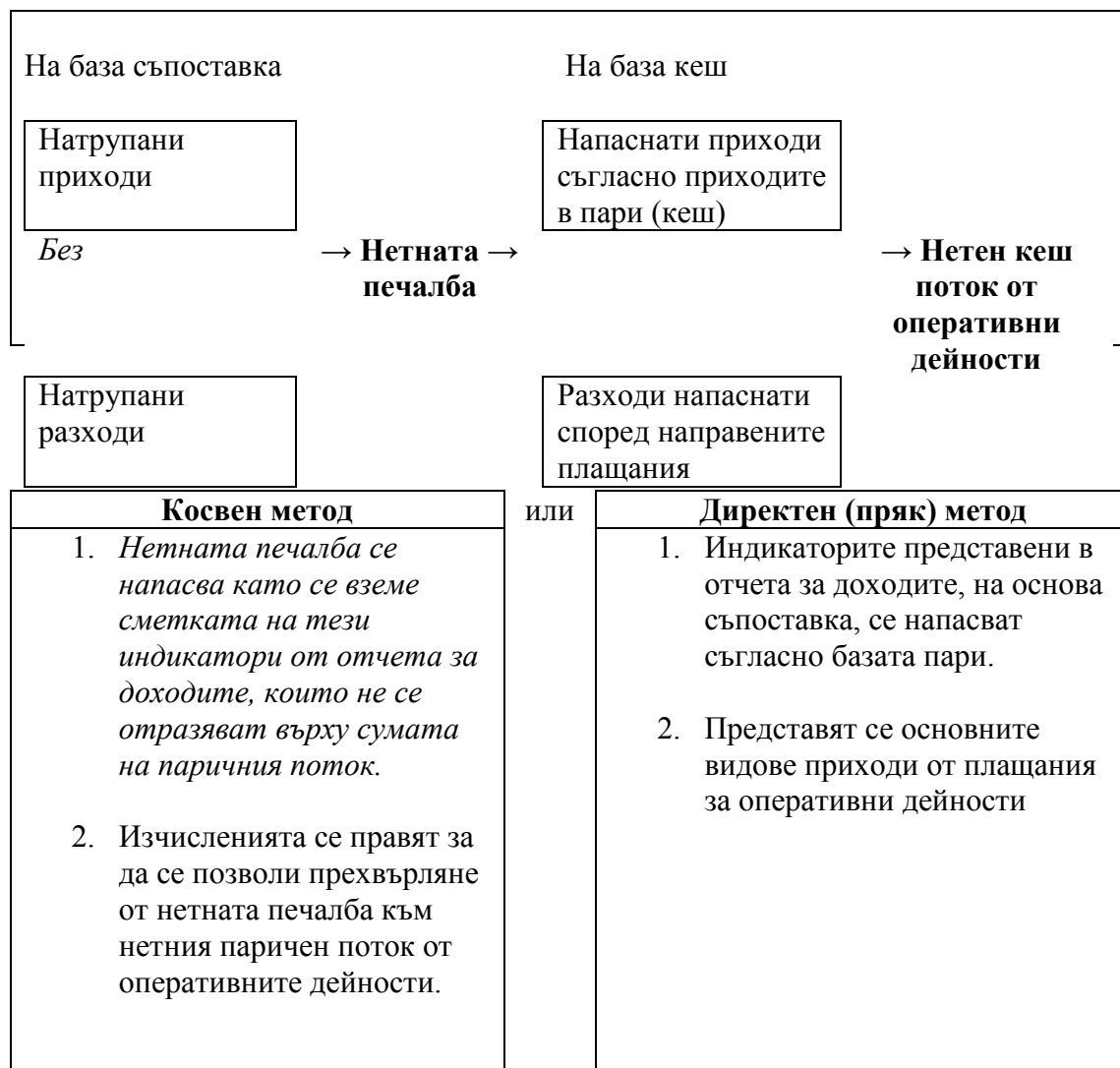
### ***Стъпки две и три***

При стъпка три, се оценяват **нетните парични суми от инвестиционни и финансови дейности**, на базата на данните, представени в позициите на баланса, отнасящи се до промени в дългосрочните активи и задълженията, както и на друга информация.

### ***Стъпка четири***

Прави се резюме на резултатите от изчисленията и оценката на общите промени в паричните суми. Общата сума от промените в кеша, изчислена според паричния поток, трябва да отговаря на сумите от промените в кеша, изчислени със съгласуване на данните от началния и краен период на баланса.

### **Преизчисляване на нетната печалба в кеш от оперативни дейности**



### 13.4. Тест и упражнения

1. Каква е целта на подготовката на отчет за паричния поток?
  - a. Осигуряване на информация относно инвестиционните и финансови операции в отчетния период
  - b. Потвърждаване на факта, че приходите превишават разходите, ако се генерира нетна печалба
  - c. Осигуряване на информация относно паричните постъпления и плащания в отчетния период
  - d. Спомога за отношенията с банките
2. Паричните еквиваленти не включват:
  - a. Краткосрочни полици
  - b. Правителствени облигации
  - c. Съкровищни пазарни инструменти
  - d. Депозити със срок до две години
3. Парични еквиваленти обикновено са ценните книжа:
  - a. С номинална стойност от 1,000 щ.д. или нагоре

- b. Със срок на изплащане 3 месеца или по-малко от датата на покупката
  - c. Със срок на изплащане най-малко 6 месеца от датата на покупката
  - d. Със срок на изплащане, който е най-краткия от тези два срока: оперативен цикъл или една година
4. Придобиване на земя, чрез емитиране на обикновени акции е:
- a. Операция, която няма връзка с използването на парични активи и която се признава или в края на отчета за паричния поток или в забележките, към финансовите отчети;
  - b. Операция, която има връзка с използването на парични активи и се признава в отчета за паричните потоци;
  - c. Операция, която няма връзка с използването на парични активи и се признава в отчета за паричния поток;
  - d. Операция призната в отчета за паричния поток, само при използване на директния/пряк метод.
5. В отчетите за паричен поток, видът на различните дейности обикновено се отразява по следния ред:
- a. Оперативна, инвестиционна и финансова дейност;
  - b. Оперативна, финансова и инвестиционна дейност;
  - c. Финансова, оперативна и инвестиционна дейност;
  - d. Финансова, инвестиционна и оперативна дейност.
6. Финансовата дейност включва:
- a. Предоставяне на заеми на други дружества;
  - b. Покупка на инвестиции;
  - c. Емитиране на инструменти по дълг;
  - d. Покупка на дългосрочни активи.
7. Инвестиционните активи включват:
- a. Изплащане на всякакъв емитиран кредитен ресурс;
  - b. Парични плащания от кредитори;
  - c. Парични постъпления от емитирането на акции;
  - d. Разходи на наетите активи.
8. Най-важната част от отчета за паричните потоци са паричните потоци от:
- a. Операции;
  - b. Инвестиционна дейност;
  - c. Финансови дейности;
  - d. Основни операции, които не са свързани с използването на парични активи.
9. Получените дялове и дивидентите могат да се класифицират като парични потоци от:
- a. Финансови дейности;
  - b. Инвестиционни дейности;
  - c. Оперативни дейности;
  - d. И оперативни и финансови дейности.
10. Коя от следните операции не се отразява върху движението на парите?

- a. Изписване на лоши дългове;
  - b. Плащане на дългове на клиенти;
  - c. Продажба на собствени акции, изкупени от акционери;
  - d. Упражняване на права за преждевременно изкупуване на облигации.
11. Коя от следните дейности не е необходима при подготовката на отчета за паричен поток?
- a. Оценка на промените в паричните активи;
  - b. Оценка на нетния паричен поток от оперативни дейност;
  - c. Оценка на нетния паричен поток от инвестиционни и финансови дейности;
  - d. Оценка на сумата на парите по банкова сметка.
12. Увеличаването на приходните сметки през отчетния период означава, че:
- a. Приходите изчислени според принципа на съгласуване на приходите с разходите са по-малко от приходите изчислени при използване на принципа за парите;
  - b. Приходите изчислени според принципа на съгласуване на приходите с разходите са повече от приходите изчислени при използване на принципа за парите;
  - c. Приходите изчислени според принципа на съгласуване на приходите с разходите са равни на приходите изчислени при използване на принципа за парите;
  - d. Разходите изчислени според принципа на съгласуване на приходите с разходите са повече от разходите изчислени според принципа за парите.
13. Коя от следните дейности влияе на сумата на парите в отчетния период?
- a. Признаване на всички разходи по обезценката на фиксирани активи
  - b. Обявяване на изплащане на дивиденди
  - c. Изписване на дългове, възстановяването на които е нереалистично
  - d. Плащане по разплащателни сметки
14. Методът на осчетоводяване според, който нетната печалба се напасва като се вземат предвид операции, които не влияят върху движението на парите, се нарича:
- a. Директен / пряк метод
  - b. Косвен метод
  - c. Метод за работещ капитал
  - d. Метод за съгласуване на приходите с разходите
15. Когато се използва косвения метод, всяко повишение на предплатените разходи за отчетния период:
- a. Се приспада от нетната печалба
  - b. Се добавя към нетната печалба
  - c. Нито се добавя, нито се приспада, тъй като това не влияе върху сумата на печалбата
  - d. Нито се добавя, нито се приспада, тъй като това не влияе върху сумата на разходите

16. Когато се използва косвения метод, всички разходи за изписване на патенти за отчетния период:
- a. Се приспадат от нетната печалба
  - b. Водят до повишаване на паричната сума
  - c. Водят до намаляване на паричната сума
  - d. Се добавят към нетната печалба
17. Какво трябва да се приспадне от нетната печалба, когато се използва косвения метод?
- a. Разходи по обезценка на фиксирани активи
  - b. Повишаване на приходните сметки
  - c. Повишаване на разплащателните сметки
  - d. Намаляване на предплатените разходи
18. Коя от позициите описани долу, не участва в напасването на печалбата, когато се използва косвения метод?
- a. Разходи за обезценка на фиксирани активи
  - b. Увеличаване на предплатените разходи за застраховка
  - c. Увеличаване на стойността на собствеността единица земя
  - d. Разходи по обезценка
19. Когато се използва косвения метод за разход по изписване на патент:
- a. Той се добавя към нетната печалба от оперативни дейности
  - b. Той се приспада от нетната печалба от оперативни дейности
  - c. Той се признава като парично постъпление в раздела за инвестиционни дейности
  - d. Той се признава като паричен разход в раздела за инвестиционни дейности
20. При освобождаване от оборудване срещу пари, получената сума се признава като:
- a. Парично постъпление от оперативни дейности
  - b. Парично постъпление от финансови дейности
  - c. Парично постъпление от инвестиционни дейности
  - d. Парични разходи имащи връзка с оперативна дейност
21. Коя от сделките по-долу, не спада към финансовите дейности?
- a. Изкупуване на собствени акции
  - b. Изплащане на дивиденди
  - c. Емитиране на обезценени облигации
  - d. Покупка на дългосрочни облигации
22. Коя позиция по-долу не се признава в отчета за паричния поток, използвайки директния метод?
- a. Парични плащания към доставчици
  - b. Парични постъпления от клиенти
  - c. Разходи за обезценка на фиксирани активи
  - d. Парични постъпления от освобождаване от оборудване

23. Коя позиция по-долу не се признава в оперативната част, използвайки директния метод?

- a. Парични плащания от клиенти
- b. Платен корпоративен подоходен данък
- c. Печалба при освобождаване от оборудване
- d. Пари платени към служители/работници

24. По-долу са описани индивидуални сделки на фирма Елуей:

- a. Обикновени акции са продадени на цена над тяхната номинална стойност
- b. Облигации са емитирани срещу пари
- c. Получени са лихви по краткосрочни полици с падеж за изплащане
- d. Продадена е стока за пари
- e. Направени са покупки на стоки и материали с парични средства
- f. Закупено е оборудване, което е платено 10% с полица със срок на изплащане до три години
- g. Обявени са дивиденди и обикновени акции, които са изплатени
- h. 100 акции на фирма X са закупени срещу пари
- i. Продадена е земя срещу пари, по стойността по документи
- j. Облигации са превърнати в обикновени акции

**От вас се иска да** посочите към коя от следните видове дейности, принадлежи всяка от гореспоменатите сделки.

- a) оперативна сделка
- b) инвестиционна сделка
- c) финансова сделка
- d) инвестиционна и финансова сделка, без ангажирането на пари

25. За финансовата година фирма ПЕК отчита нетна печалба от 300,000 щ.д. Стойността на натрупаната обезценка на сгради и оборудване е 80,000 щ.д. Началният и краен срок на баланса на краткосрочните активи и краткосрочните задължения е даден по-долу:

|                        | В края на годината | В началото на годината |
|------------------------|--------------------|------------------------|
| Пари                   | \$ 20,000          | \$ 15,000              |
| Приходни сметки        | 19,000             | 30,000                 |
| Фонд стоки и материали | 50,000             | 65,000                 |
| Предплатени разходи    | 7,500              | 5,000                  |
| Разплащателни сметки   | 12,000             | 16,000                 |
| Дължим данък           | 1,600              | 1,200                  |

### Упражнение

Използвайки директния метод, изчислете сумата на нетния паричен поток от оперативните дейности.

26. Баланс на корпорация „Лутър” е показан по-долу:

| Активи | Година 20X3 | Година 20X2 |
|--------|-------------|-------------|
| Пари   | \$ 41,000   | \$ 31,000   |

|                                 |                 |                 |
|---------------------------------|-----------------|-----------------|
| Приходни сметки                 | 80,000          | 60,000          |
| Предплатени разходи застраховка | 22,000          | 17,000          |
| Земя                            | 22,000          | 40,000          |
| Оборудване                      | 70,000          | 60,000          |
| Обезпечение за обезценка        | <u>(20,000)</u> | <u>(13,000)</u> |
| Общо активи                     | 215,000         | 195,000         |

**Задължения и капитал на акционерите**

|                                           |               |               |
|-------------------------------------------|---------------|---------------|
| Разплащателни сметки                      | 11,000        | 6,000         |
| Платими облигации                         | 27,000        | 19,000        |
| Обикновени акции                          | 140,000       | 115,000       |
| Задържана печалба                         | <u>37,000</u> | <u>55,000</u> |
| Общо задължения и капитал на акционерите: | 215,000       | 195,000       |

**Допълнителна информация:**

1. Нетната загуба съставлява \$ 15,000
2. Паричните дивиденди за сумата от \$ 3,000 са обявени и изплатени през 20X3 година
3. Земята е продадена срещу пари. Загубата съставлява \$10,000. Тази сделка е единствената сделка със земя, извършена през 20X0 година.
4. Продадено е оборудване за \$ 5,000. Първоначалната стойност на оборудването е \$ 15,000, акумулираната обезценка - \$ 10,000 лата
5. Облигации за сумата \$ 12,000 са изплатени през годината.
6. Закупено е оборудване, за заплащането на което са емитирани обикновени акции. Справедливата стойност на акциите в момента на обмяната е \$ 25,000.

**Упражнение**

Подгответе отчет за паричен поток за годината приключваща на 31 декември 20X3, като използвате косвения метод.

27. По-долу е представен отчета за доходите на фирма „Турел“:

**За годината приключваща на 31 декември 20X3**

|                                                     |               |                  |
|-----------------------------------------------------|---------------|------------------|
| Приходи от продажби                                 |               | \$ 7,500,000     |
| Стойност на продадената стока                       |               | <u>5,400,000</u> |
| Брутна печалба                                      |               | 2,100,000        |
| Оперативни разходи:                                 |               |                  |
| Търговски разходи                                   | 500,000       |                  |
| Административни разходи                             | 700,000       |                  |
| Разходи за обезценка на фиксирани активи            | 90,000        |                  |
| Натрупани суми за изписване на неувеществени активи | <u>30,000</u> | <u>1,320,000</u> |
| Нетна печалба                                       |               | 780,000          |

**Допълнителна информация:**

1. Приходните сметки се увеличават с \$ 400,000.

2. Инвентара от стоки и материали се увеличава с \$ 200,000.
3. Предплатените разходи се увеличават с \$ 200,000.
4. Търговските разплащателни сметки се увеличават със \$ 100,000
5. Натрупаните разходи за плащане се увеличават с \$ 180,000.

### **Упражнение**

Подгответе отчет за паричния поток с разбивки по оперативни дейности, за годината приключваща на 31 декември 20X3, използвайки прекия метод.

28. По-долу е дадена финансова информация (Баланс) за фирма „Търнър“, към 31 декември 20X3:

| <b>Активи</b>                  | <b>Година 20X3</b> | <b>Година</b>   |
|--------------------------------|--------------------|-----------------|
| Пари                           | \$ 71,000          | \$ 35,000       |
| Приходни сметки                | 85,000             | 53,000          |
| <b>Стоков фонд и материали</b> | <b>120,000</b>     | <b>132,000</b>  |
| Предплатени разходи            | 19,000             | 25,000          |
| Инвестиции                     | 90,000             | 75,000          |
| Фиксирани активи               | <u>315,000</u>     | <u>250,000</u>  |
| Обезпечение за обезценка       | <u>(65,000)</u>    | <u>(60,000)</u> |
| Общо активи                    | \$ 635,000         | \$ 510,000      |

### **Задължения и капитал на акционерите**

|                                          |                |                |
|------------------------------------------|----------------|----------------|
| Разплащателни сметки                     | \$ 93,000      | \$ 75,000      |
| Натрупани разходи за плащане             | 29,000         | 24,000         |
| Платими облигации                        | 130,000        | 160,000        |
| Обикновени акции                         | 245,000        | 170,000        |
| Задържана печалба                        | <u>138,000</u> | 81,000         |
| Общо задължения и капитал на акционерите | <u>635,000</u> | <u>510,000</u> |

Фирма „Търнър“

Отчет за доходите

За годината приключваща на 31 декември 20X3

|                                               |                |        |
|-----------------------------------------------|----------------|--------|
| Приходи от продажби                           | \$ 470,000     |        |
| Без:                                          |                |        |
| Стойност на продадената стока                 | 280,000        |        |
| Оперативни разходи (без разходи за обезценка) | 60,000         |        |
| Разходи за обезценка на фиксирани активи      | 17,000         |        |
| Данък доход                                   | 15,000         |        |
| Разходи лихви                                 | 18,000         |        |
| Загуба от освобождаване от фиксирани активи   | <u>3,000</u>   |        |
|                                               | <u>393,000</u> |        |
| Нетна печалба                                 |                | 77,000 |

### **Допълнителна информация**

1. Закупени са фиксирани активи на стойност \$ 90,000
2. Продадени са фиксирани активи за \$10,000. Първоначалната стойност на фиксираните активи е \$25,000, остатъчната стойност - \$13,000.
3. Облигации с номинална стойност \$30,000 са превърнати в обикновени акции на стойност \$30,000.
4. Дивиденди са обявени и изплатени за сумата \$20,000.
5. Разплащателните сметки са търговските разплащателни сметки.

**Упражнение**

Подгответе отчет за паричния поток за година 20X3 използвайки директния метод.

29. Сделките на фирма „Елдон” са следните:

1. Приходните сметки са осребрени
2. Дивидентите по обикновените акции са обявени и изплатени
3. Дългосрочните инвестиции са продадени срещу пари
4. Придобито е оборудване срещу емитиране на обикновени акции
5. Изплатени са полици със срок от пет години
6. Раздадени са заплати на служителите
7. Облигации са превърнати в обикновени акции
8. Закупени са дългосрочни инвестиции срещу пари
9. Продадено е оборудване за пари
10. Продадени са стоки срещу пари

**Упражнение**

Посочете, към коя от следните видове сделки принадлежи всяка една от горните транзакции:

- (а) оперативна дейност
- (б) инвестиционна транзакция
- (в) финансова дейност; или
- (г) инвестиционна и финансова дейност, без използването на пари.

## 14. Осчетоводяване на бизнес обединения (МСО 22)

### Консолидирани финансови отчети и инвестиции в дъщерни фирми (МСО 27)

14.1. Отчети за група предприятия

14.2. Осчетоводяване при придобиване на предприятие

14.3. Принципи на консолидация

14.3.1. Основните принципи при подготовка на отчети за група предприятия

14.3.2. вътрешно-груповите позиции да бъдат напълно елиминирани

14.3.3. вътрешно-груповите позиции да бъдат частично елиминирани

14.3.4. Не-контролиращо участие

#### 14.1. Отчети за група предприятия

С нарастване на предприятието, нараства и количеството на сделките, бордът на директорите трябва да основе клонове от предприятия, или да основе независими предприятия за по-добро управление на различните видове дейности. Едно предприятие може да придобие контролния пакет от друго предприятие, или всички негови акции. На практика, решението за сливане на предприятията се възприема, за да се увеличи стойността на предприятията, които ще се сливат в близко бъдеще.

Група предприятия – обединение от отделни предприятия в едно, единично дружество, в резултат на инкорпориране на едно предприятие в друго; нещо повече, компанията майка придобива контрола върху нетните активи и операции на другото предприятие.

Консолидираните финансови отчети са финансовите отчети на една група, представени като тези на единично икономическо дружество. Бизнес обединенията (по-нататък наричани БО) имат някои общопризнати предимства:

- редуцирани разходи за управление;
- подобрена координация на бизнес процеса (едното предприятие е консуматора или доставчика на продукти на другото предприятие);
- по-ефикасен мениджмънт (управление) на цялата комбинация активи.

Причини за основаването на група:

- данъчни;
- икономически;
- юридически;
- финансови;
- сигурност и др.

Три възможни вида бизнес обединения:

- придобиване на предприятия;
- консолидиране на предприятия;
- сливане на предприятия.

**Придобиването** става, когато предприятието (придобиващия) придобива контрола върху нетните активи и операции на друго предприятие (придобито) в замяна на трансфер от акции, поема задълженията или емитирането на акции. Във всички случаи,

собственикът на придобитото предприятие губи контрола върху предприятието. В случая на придобиване, броят на предприятията (независими юридически дружества) не се променя преди и след основаването на бизнес обединението.

### **Сливане**

След сливането остава само едно предприятие, вместо две. Слятото предприятие преустановява своето съществуване, като независимо юридическо лице и е включено в сливащото предприятие.

### **Консолидиране**

В резултат на консолидиране, двете „консолидирани предприятия” преустановяват своето съществуване и друго предприятие се появява на тяхно място, което фактически е обединение от предприятия.

Когато се основава група, се създават и хоризонтална и вертикална група.

Особености на отчетите на група предприятия:

- за разлика от индивидуалните предприятия, групата предприятия не съществува юридически. Предприятието майка и всяко дъщерно такова са независими юридически лица. Ако един кредитор заеме пари на фирмата майка, само тя е отговорна за дълга.
- Всички дивиденди получени от дъщерните се кредитират към печалбата на фирмата майка, а тяхната задържана печалба не се кредитира към печалбата на предприятието майка.
- Отчетите за група, съдържат консолидирана информация по оперативните резултати и финансовото състояние на всяко предприятие от групата. Това означава, че е възможно да се „скрие” загубата, направена от дъщерната фирма, с помощта на друга дъщерна; или да се „скрие” неплатежоспособността на дъщерното предприятие, използвайки силните финансови позиции на другото.
- Ако една група се състои от предприятия, работещи в различни сфери на бизнеса, консолидираните отчети за групата, ако липсва информация по всеки опериращ /работещ сегмент на групата, както се изисква от МСО 14, някои съществени детайли могат да бъдат неточни /неясни.

## **14.2. Осчетоводяване при придобиване на предприятие**

МСО 22 „Бизнес обединения” определя процедурата за осчетоводяване на сделките на бизнес обединенията, ако обединението е в резултат на придобиване на предприятия.

**Придобиване** се извършва, когато едно предприятие (придобиващо) придобива контрола върху нетните активи и операции на другото предприятие (придобитото), в замяна на трансфер на акции, поемайки задълженията или емитирането на акции.

За признаване на придобиване на предприятия, използвайте метода за придобиване със следното понятие:

Към датата на придобиване, придобиващият трябва да признае в отчета за доходите оперативните резултати на придобитото предприятие; да признае придобитите

идентифицируеми активи, поетите задължения, както и положителната и отрицателна стойност на репутацията, произтичаща от придобиването.

Първоначалната оценка и разпределянето на придобиването се извършват на базата на два алтернативни метода:

*Първи метод:* Придобиващият трябва да оцени (признае) придобитите идентифицируеми активи, и поетите задължения, на датата на придобиването, само на пропорционалния дял от участието на придобиващия в сделката. Всяко неконтролиращо участие трябва да се оцени на носещата стойност на активите и задълженията на придобитата страна, преди придобиването.

*Втори метод:* всички идентифицируеми активи и задължения трябва да се оценят на тяхната справедлива цена, на дата на транзакцията. Неконтролиращото участие се признава на справедливата стойност на неконтролиращия дял от участието на активите и задълженията.

Пример: Предприятие М придобива 90% от обикновените акции на предприятие Н за 800 хиляди лата. На датата на сделката, активите и задълженията на предприятие Н се оценяват така:

|              | Носеща стойност | Справедлива стойност |
|--------------|-----------------|----------------------|
| Активи       | 1,200,000       | 1,420,000            |
| Задължения   | <u>610,000</u>  | <u>610,000</u>       |
| Нетни активи | 650,000         | 810,000              |

От вас се иска да оцените репутацията произтичаща от сделката, използвайки познатите методи.

*Първи метод* (хиляди лата):

|                                                                                               |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Стойност на придобиване на предприятие Н                                                      | 800 |
| Справедлива стойност на активите на Н                                                         | 810 |
| Неконтролиращо участие в Н: $650 \times 0.1 = 65$                                             | 65  |
| Стойност на нетните активи на предприятие Н придобити от предприятие М ( $810 - 65 = 745$ )   | 745 |
| Стойност на репутацията произтичаща от придобиване на Н от предприятие М ( $800 - 745 = 55$ ) | 55  |

*Втори метод:*

|                                                                                               |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Стойност на придобиване на предприятие Н                                                      | 800 |
| Справедлива стойност на активите на Н                                                         | 810 |
| Неконтролиращо участие в Н: $810 \times 0.1 = 81$                                             | 81  |
| Стойност на нетните активи на предприятие Н придобити от предприятие М ( $810 - 81 = 729$ )   | 729 |
| Стойност на репутацията произтичаща от придобиване на Н от предприятие М ( $800 - 729 = 71$ ) | 71  |

Поради това, с придобиване на 90% от акциите, контролът върху предприятие Н се прехвърля върху предприятие М. Собственикът на предприятие Н губи контрола върху предприятието.

### 14.3. Принципи за консолидиране

#### 14.3.1. Основните принципи за подготовка на отчети за група предприятия

Основните принципи за подготовка на отчетите за група предприятия са следните:

- сумата на печалбата на всички предприятия в групата трябва да се обединят;
- всички активи и задължения на всички предприятия в групата трябва да се обединят.

Нека разгледаме **един пример**. Да приемем, че предприятие Радон Лтд. притежава 100% от дяловия капитал на предприятие Грей Лтд. По-долу са дадени финансовите отчети на всяко предприятие за текущия отчетен период.

|                                | <i>Радон Лтд.<br/>хиляди паунда</i> | <i>Грей Лтд.<br/>хиляди паунда</i> |
|--------------------------------|-------------------------------------|------------------------------------|
| Оперативна печалба             | 55                                  | 50                                 |
| Дивиденди дължими от Грей лтд. | <u>15</u>                           | -                                  |
| Печалба преди данъка           | 70                                  | 50                                 |
| Данъци                         | <u>20</u>                           | <u>15</u>                          |
| Печалба след данъка            | 50                                  | 35                                 |
| Платени дивиденди              | <u>20</u>                           | <u>15</u>                          |
| Задържана печалба за годината  | 30                                  | 20                                 |

|                                   | <i>Радон Лтд.<br/>хиляди паунда</i> | <i>Грей Лтд.<br/>хиляди паунда</i> |
|-----------------------------------|-------------------------------------|------------------------------------|
| <i>Дългосрочни инвестиции</i>     |                                     |                                    |
| Материални активи                 | 100                                 | 40                                 |
| Инвестиции в акции на Грей лтд.   | 50                                  | -                                  |
| <i>Текущи активи</i>              |                                     |                                    |
| Инвентар                          | 50                                  | 70                                 |
| Приходни сметки                   | 30                                  | 40                                 |
| Парични средства                  | <u>5</u>                            | <u>15</u>                          |
|                                   | 85                                  | 125                                |
| <i>Текущи задължения</i>          | <u>25</u>                           | <u>35</u>                          |
| <i>Нетни текущи активи</i>        | <u>60</u>                           | <u>90</u>                          |
| <i>Общо активи без задължения</i> | <u>210</u>                          | <u>130</u>                         |

|                                                |            |           |
|------------------------------------------------|------------|-----------|
| <i>Капитал и резерви</i>                       |            |           |
| Дялов капитал (обикновени акции 1 паунд всяка) | 100        | 50        |
| Сметка Печалба и загуба                        |            |           |
| - в началото на годината                       | 80         | 60        |
| - задържана печалба за годината                | <u>30</u>  | <u>20</u> |
| - в края на годината                           | <u>110</u> | <u>80</u> |

Правила за подготовка на консолидирани финансови отчети:

- Дивидентите изплатени от дъщерното дружество на предприятието майка може да не се признае два пъти под печалбата за групата;
- Това означава, че единствените дивиденти, представени в консолидирания отчет за доходите са дивидентите изплатени, или дължими към предприятието майка;
- Изключенията от това правило се отнасят до не-контролиращите участия.
- Всички активи съставляващи инвестициите в дъщерните дружества се елиминират.
- Съответните позиции в баланса на дъщерното дружество се елиминират.

Нека подготвим консолидиран баланс на Радон груп към .....

Консолидиран баланс на Радон груп към .....

Хиляди паунда/лири

Хиляди лири

*Дългосрочни инвестиции*

Материални активи

*Текущи активи*

Инвентар

Приходни сметки

Парични средства

*Текущи активи*

*Нетни текущи активи*

*Общо активи без задължения*

*Капитал и резерви*

Дялов капитал

Сметка консолидирана печалба и загуба

- в началото на годината

- задържана печалба за годината

- в края на годината

Усложненията при подготовката на консолидираните финансови отчети са следните:

- вътрешно-груповите позиции да бъдат елиминирани
- вътрешно-груповите позиции да бъдат частично елиминирани
- не-контролиращо участие
- вътрешно-групови търговски дейности
- стойността на репутацията, произтичаща от консолидирането
- печалба преди придобиването
- придобиване на акции в дъщерните чрез размяна на акции
- ревалоризация на акции на дъщерните предприятия

#### **14.3.2. Вътрешно-груповите позиции да бъдат напълно елиминирани**

Вътрешно-груповите позиции, за елиминиране са позициите които се признават:

- а) под активи в едното предприятие на групата
- б) под задължения в сметките на другото предприятие

**Примери:**

- Заемите предоставени от едно предприятие на друго, от същата група
- Едно предприятие купува някои облигации от друго от групата
- „Текуща сметка” между две предприятия от групата, ангажирани в търговия едно с друго (покупка на стоки едно от друго). Текущата сметка показва какви суми едното предприятие дължи на другото; сумата обаче дължима от предприятие А на предприятие Б ще се признае като:
  - приходни сметки в сметките на Б
  - разплащателни сметки в сметките на А

**14.3.3. Вътрешно-групови позиции, които да бъдат частично елиминирани**

Ако отчетите се коректно подготвени, активите и задълженията представлящи вътрешно-групови сетълменти (уреждания), трябва да се елиминират. Например, ако предприятие В дължи облигации на предприятие Г за сумата 50,000 лири, но общата стойност на облигациите на предприятие Г е 80,000 лири, тогава при консолидиране, се извършват следните трансакции:

- Активът „Инвестиция в облигации” на предприятие В на стойност 50,000 лири се елиминира
- Задължението на предприятие Г „Емитирани облигации” на стойност 80,000 лири се редуцира (намалява) със сумата 50,000 лири до 30,000 лири, представляваща сумата дължима на външни кредитори и се приема като задължение на групата.

**Пример:** Подгответе консолидиран баланс на Игъл Груп

|                                           | <i>Игъл Лтд -<br/>майка<br/>хиляди<br/>паунда</i> | <i>Спароу Лтд.-<br/>дъщерно<br/>хиляди паунда</i> |
|-------------------------------------------|---------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
| <i>Дългосрочни инвестиции</i>             |                                                   |                                                   |
| Материални активи                         | 120                                               | 30                                                |
| Инвестиции в 20 ,000 акции на Спароу лтд. | 20                                                | -                                                 |
| Заем към Спароу лтд                       | <u>5</u>                                          | <u>-</u>                                          |
|                                           | <u>145</u>                                        | <u>30</u>                                         |
| <i>Текущи активи</i>                      |                                                   |                                                   |
| Текуща сметка на Спароу лтд.              | 7                                                 | -                                                 |
| Други текущи активи                       | <u>48</u>                                         | <u>39</u>                                         |
|                                           | 55                                                | 39                                                |
| <i>Текущи задължения</i>                  |                                                   |                                                   |
| Текуща сметка на Игъл лтд                 | -                                                 | <u>7</u>                                          |
| Други краткосрочни задължения             | <u>30</u>                                         | <u>15</u>                                         |
|                                           | <u>30</u>                                         | <u>22</u>                                         |
| <i>Нетни текущи активи</i>                | <u>25</u>                                         | <u>17</u>                                         |
| Общо активи без задължения                | 170                                               | 47                                                |
| Заем от Игъл лтд.                         | -                                                 | 5                                                 |
| <i>Нетни активи</i>                       | <u>170</u>                                        | <u>42</u>                                         |
| <i>Капитал и резерви</i>                  |                                                   |                                                   |

|                                 |            |           |
|---------------------------------|------------|-----------|
| Обикновени акции (1 лира всяка) | 80         | 20        |
| Сметка печалба и загуба         | <u>90</u>  | <u>22</u> |
|                                 | <u>170</u> | <u>42</u> |

Предприятие Игъл Лтд. придобива дялов капитал на Спароу Лтд веднага след регистрацията на предприятието.

#### Решение

а) Заемът предоставен от Игъл Лтд. На Спароу Лтд. се представя в отчетите на Игъл, като актив, а в отчетите на Спароу – като задължение. Тези две позиции се изключват като вътрешно-групови позиции, за елиминирание.

б) Подобно, текущата сметка между двете предприятия показва, че Спароу дължи 7,000 лири на Игъл, за покупка на стоки. Приходните сметки, представени в сметките на Игъл елиминират съответното задължение в сметките на Спароу Лтд.

в) Инвестицията в дъщерното, представена в отчетите на Игъл (20,000лири) елиминира позиция „Дялов капитал” в отчетите на Спароу Лтд.

#### Консолидиран баланс на Игъл Груп

|                                                     |            |
|-----------------------------------------------------|------------|
| Материални активи (120 + 30)                        | лири       |
| Текущи активи (48 + 39)                             | 150        |
| Краткосрочни задължения (30 + 15)                   | 87         |
| Нетни текущи активи                                 | <u>45</u>  |
| Общо нетни активи                                   | <u>42</u>  |
|                                                     | <u>192</u> |
| Капитал и резерви                                   |            |
| Обикновени акции – 1 лира всяка (само акции на Игъл | 80         |
| Общо печалба / загуба (90 + 22)                     | <u>112</u> |
|                                                     | <u>192</u> |

#### **14.3.4. Не-контролиращо участие**

Нека предположим, че предприятието майка М притежава 80% от акциите в дъщерното Д. Акционерите на Д притежават 20% от акциите. Участието на акционерите се нарича не-контролиращо участие (тъй като то представлява по-малко от 50% от капитала на Д).

Не-контролорашкото участие се състои от:

- а) дялът притежаван от тези акционери в дяловия капитал на предприятието;
- б) пропорционалният дял на резервите (включително печалбата)

Ако дъщерното обяви плащане на дивиденди, има краткосрочно задължение, представено в баланса, което е равно на сумата на дивидентите, дължими към притежателите на не-контролиращо участие. Тази сума се нарича „ анонсирани неконтролиращи дивиденди” .

## **Библиография**

- И. Кузьмина, Ф. Данн Международные стандарты финансовой отчетности, Institute of Professional Financial Managers, Рига, ABC Balt, 2005
- R. Gray, International Financial Accounting and Reporting, McGraw-Hill Primis, 2004
- Nobes, C.W., Parker, R.H., Comparative International Accounting, 4th edition, Prentice Hall, London, 1995
- Wood's F. Sheila Robinson & Frank Wood. Book keeping and Accounts. 5th edition, Prentice Hall, London, 2001
- Wood's F. Frank Wood & Alan Sangster, Business Accounting, 7th edition, Pitman Publishing, London, 1998.
- Douppnik, Timothy S., and Perera, Hector (2005). International accounting. New York: McGraw-Hill/Irwin.
- International Accounting Standards Board. <http://www.iasb.org>
- McGregor, Warren (1999, June). An insider's view of the current state and future direction of international accounting standard setting. Accounting Horizons, 13, 159–168.
- Pactor, Paul (1998, July). International accounting standards: The world's standards by 2002. The CPA Journal.
- Zeff, Stephen A. (1998, Fall). The IASC's core standards: What will the SEC do? Journal of Financial Statement Analysis.
- Lewis, R. and D. Pendrill (1996), Advanced Financial Accounting (5th edition), Pitman Publishing.
- Jupe, R. E., Manson, S., Rutherford, B. A. and R. T. Wearing, Cases in Company Financial Reporting, (second edition), Paul Chapman, 1995.