

**КОНЦЕПТУАЛНА РАМКА ЗА ФИНАНСОВО
ОТЧИТАНЕ С ОБЩО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ ОТ
ОРГАНИЗАЦИИ ОТ ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР**



IPSASB

**International Public
Sector Accounting
Standards Board®**

Настоящият документ е разработен и одобрен от Съвета по международни счетоводни стандарти за публичния сектор (СМССПС) (International Public Sector Accounting Standards Board® (IPSASB®)).

Целта на СМССПС (IPSASB) е да служи на обществения интерес, като установява висококачествени счетоводни стандарти за публичния сектор и като съдейства за тяхното приемане и внедряване, способствайки по този начин за повишаване качеството и последователността на практиката по прилагането на тези стандарти в световен мащаб и засилване прозрачността и отчетността на финансите на публичния сектор.

За постигането на тази цел СМССПС (IPSASB) разработва Международни счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС) (International Public Sector Accounting Standards™ (IPSAS™)) и Насоки за препоръчително практическо прилагане (НППП) (RPG), които да бъдат използвани от организациите от публичния сектор, включително национални, регионални и местни правителства/органи на държавно управление и свързаните с тях държавни агенции и учреждения.

МССПС (IPSAS) се отнасят до финансовите отчети с общо предназначение (финансовите отчети) и установяват официални изисквания. НППП (RPG) са документи, които предоставят насоки относно добрата практика при изготвяне на финансови доклади с общо предназначение (ФДОП), които не са финансови отчети. За разлика от МССПС (IPSAS), НППП (RPG) не установяват изисквания. Понастоящем всички документи, отнасящи се до ФДОП, които не са финансови отчети, са НППП (RPG). НППП (RPG) не предоставят насоки относно степента на достоверност (ако е приложимо), на която следва да бъде подчинена информацията.

Структурите и процесите, които подпомагат дейността на СМССПС (IPSASB®) се обезпечават от Международната федерация на счетоводителите (International Federation of Accountants® (IFAC®)).

Авторските права © октомври 2014 г. принадлежат на Международната федерация на счетоводителите (International Federation of Accountants® (IFAC®)). За информация относно авторските права, запазената марка и разрешенията, моля вижте стр. 148.

Настоящата *Концептуална рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организации от публичния сектор* на International Public Sector Accounting Standards Board® (IPSASB®), публикувана от International Federation of Accountants (IFAC), през октомври 2014 г. на английски език, е преведена на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през януари 2021 г. и се възпроизвежда с разрешението на IFAC. Процесът на превод на *Концептуална рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организации от публичния сектор* е разгледан от IFAC и преводът е извършен в съответствие с "Policy Statement –Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants". Одобреният текст на *Концептуална рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организации от публичния сектор* е този, публикуван от IFAC на английски език. IFAC не носи отговорност за точността и пълнотата на превода и всякакви действия, произтичащи от това.

Текст на английски език на *Концептуална рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организации от публичния сектор*, издание 2014 © 2014 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Текст на български език на *Концептуална рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организации от публичния сектор*, издание 2014 © 2014 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Оригинално заглавие: *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, 2014 Edition, ISBN: 978-1-60815-192-9.

За разрешение за възпроизвеждане, съхранение или препращане, или за друга подобна употреба на този документ, моля да се свържете с permissions@ifac.org

КОНЦЕПТУАЛНА РАМКА ЗА ФИНАСОВО ОТЧИТАНЕ С ОБЩО ПРЕНАЗНАЧЕНИЕ ОТ ОРГАНИЗАЦИИ ОТ ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

СЪДЪРЖАНИЕ

	страница
Предговор	5
Глава 1: Роля и правна сила на Концептуалната рамка	10
Глава 2: Цели и потребители на финансовото отчитане с общо предназначение	14
Глава 3: Качествени характеристики.....	32
Глава 4: Отчитаща се организация	51
Глава 5: Елементи на финансовия отчет.....	57
Глава 6: Признаване във финансовия отчет	85
Глава 7: Оценяване на активи и пасиви във финансовия отчет	91
Глава 8: Представяне във финансовите доклади с общо предназначение	124
Приложение А -Концептуална рамка – публикации в рамките на регламентираната процедура	144

Предговор

към Концептуалната рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организации от публичния сектор

Въведение

1. *Концептуалната рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организации от публичния сектор* („Концептуалната рамка“) установява концепциите, които трябва да бъдат прилагани при разработването на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС) и Насоките за препоръчително практическо прилагане (НППП), приложими по отношение на изготвянето и представянето на финансовите доклади с общо предназначение (ФДОП) на организациите от публичния сектор¹.
2. Основната цел на повечето организации от публичния сектор е да предоставят услуги на широката общественост, а не толкова да реализират печалба и да генерират възвръщаемост на собствения капитал за инвеститорите. Следователно, резултатите от дейността на тези организации само частично биха могли да бъдат оценени посредством проучване на финансовото им състояние, финансовите резултати от дейността и паричните им потоци. ФДОП предоставят информация на потребителите за целите на управленската отчетност и вземането на решения. В тази връзка потребителите на ФДОП на организациите от публичния сектор се нуждаят от информация, която да обоснове оценяването на такива въпроси, като:
 - дали организацията е предоставяла услугите си на съответните ползватели по ефективен и ефикасен начин;
 - ресурсите, които са на разположение понастоящем за извършване на бъдещи разходи и в каква степен са налице ограничения или условия, свързани с тяхното използване;
 - в каква степен се е променила тежестта върху данъкоплатците през следващите години за заплащане на текущи услуги; и
 - дали способността на организацията да предоставя услуги се е подобрила или влошила в сравнение с предходната година.
3. Обикновено правителствата разполагат с широки правомощия, включително способността да установяват и осигуряват принудителното изпълнение на правни изисквания, както и да изменят тези изисквания. В световен мащаб публичният сектор показва значително многообразие, както като механизми за учредяване, така и като методи за функциониране. От друга страна, общото управление в публичния сектор обикновено включва отговорността и управленската отчетност на изпълнителните длъжностни лица пред съответния законодателен (или аналогичен) орган.
4. Разделите по-долу открояват характеристиките на публичния сектор, които МСССПС е взел под внимание при разработване на Концептуалната рамка.

¹ Публичният сектор включва централни и регионални (регион, щат/провинция, район) правителства/органи на държавното управление и свързани с тях държавни организации. Секторът включва също така и международните организации от публичния сектор.

Обем и финансово значение на необменните операции

5. При необменните операции организацията получава стойност от друга страна, без да предоставя директно в замяна приблизително равна стойност. Такива операции са често срещани в публичния сектор. Нивото и качеството на услугите, получавани от дадено физическо лице или група лица, обикновено не са пряко свързани с нивото на събираните данъци. Може да е необходимо физическото лице или групата лица да трябва да заплати начислена сума или такса и/или да трябва да направи конкретно посочени вноски, за да получи достъп до определени услуги. Такива операции обаче обикновено имат необменен характер, тъй като величината, която физическото лице или групата лица получава в качеството на определени ползи, няма да бъде приблизително равна на сумата на таксите или вноските, евентуално заплатени или направени от това физическо лице или група лица. Възможно е естеството на необменните операции да окаже влияние върху начина, по който те биват признавани, оценявани и представяни, за да се подкрепи най-добре оценяването на организацията от страна на получателите на услугата или лицата, предоставящи ресурси.
6. Данъчното облагане представлява юридически задължителна, принудителна, необменна операция между физически лица или предприятия и правителството. Правомощията за събиране на данъци може да варират в значителна степен в зависимост от взаимовръзката между правомощията на централното правителство и на регионалните органи на държавно управление и други организации от публичния сектор. Международните организации от публичния сектор в значителна степен се финансират чрез трансфери от правителствата, регионите и щатите. Такова финансиране може да се регулира от договори и споразумения или да се осъществява на доброволна основа.
7. Правителствата и останалите организации от публичния сектор подлежат на отчет пред лицата, предоставящи ресурси, особено пред тези, които осигуряват ресурси посредством данъци и други задължителни операции. Глава 2, *Цели и потребители на финансовото отчитане с общо предназначение*, разглежда целта за управленска отчетност във връзка с финансовото отчитане.

Значение на одобрения бюджет

8. Повечето правителства и други организации от публичния сектор изготвят бюджети. В много юрисдикции съществува конституционно изискване за изготвяне и публично предоставяне на бюджет, одобрен от законодателния (или аналогичен) орган. Често законодателството определя съдържанието на този документ. Законодателният (или аналогичен) орган осъществява надзор, а избирателите и избраните от тях представители държат финансово отговорно ръководството на съответната организация посредством бюджета и други механизми. Одобреният бюджет често се явява базата за установяване нивото на данъчно облагане и представлява част от процеса по получаване на законодателно одобрение за изразходване на средствата.
9. Във връзка с важното значение на одобрения бюджет, информацията, която дава възможност на потребителите да съпоставят финансовите резултати с бюджета, улеснява оценяването на степента, в която съответната организация от публичния сектор е постигнала финансовите си цели. Такава информация спомага за управленската отчетност и предоставя информация за вземането на решения в последващи бюджети. Докладването на информация на основата на бюджета се явява широко разпространен механизъм за

доказване на съответствие със законите изисквания, отнасящи се до публичните финанси. Нуждите на потребителите от бюджетна информация се разглеждат в Глава 2.

Естество на програмите и дългосрочност на публичния сектор

10. Много програми в публичния сектор са дългосрочни и възможността да се изпълняват ангажиментите зависи от бъдещите данъци и вноски. Много ангажименти, възникващи от програми в публичния сектор и правомощията да се налагат бъдещи данъци не отговарят на дефинициите за пасив и актив в Глава 5, *Елементи на финансовия отчет*. Поради това такива ангажименти и правомощия не се признават във финансовите отчети.
11. Следователно, отчетът за финансовото състояние и отчетът за финансовите резултати от дейността не могат да предоставят цялата необходима информация, от която се нуждаят потребителите относно дългосрочните програми, особено тези, които предоставят социални ползи. Финансовите последици от много решения ще оказват влияние в бъдеще в течение на следващите години или даже десетилетия, поради което ФДОП, съдържащи прогнозна финансова информация относно дългосрочната устойчивост на финансите на организацията и ключовите програми, са необходими за целите на управленската отчетност и вземането на решения, което е обект на разглеждане в Глава 2.
12. Макар че политическият контрол може регулярно да се мени, националните държави, като цяло, съществуват дългосрочно. Докато те може да изпитват сериозни финансови затруднения и да не изпълняват задълженията си по държавния дълг, националните държави продължават да съществуват. Ако регионални организации изпаднат във финансови затруднения, централните правителства биха могли да действат като кредитор от последна инстанция или да предоставят широкообхватни гаранции. Основните ангажименти за предоставяне на услуги на регионалните организации биха могли да продължават да бъдат финансирани от органите на държавно управление на по-високо ниво. В други случаи организации от публичния сектор, които не са в състояние да посрещат задълженията си на падеж, биха могли да продължат да съществуват чрез реструктуриране на тяхната дейност.
13. Принципът за действащо предприятие се явява основа за изготвянето на финансовите отчети. Интерпретирането на този принцип трябва да отразява въпросите, разгледани в параграфи 11 и 12.

Естество и цел на активите и пасивите в публичния сектор

14. В публичния сектор основната причина за държането на имоти, машини и съоръжения и други активи е възможността за предоставянето на услуги, а не способността им да генерират парични потоци². Поради видовете предоставяни услуги, значителна част от активите, използвани от организациите в публичния сектор, е специализирана—например, пътища и военни активи. Пазарът за такива активи може да е ограничен, а дори и в такъв случай, те може да се нуждаят от значително приспособяване, за да бъдат използвани от

² Много активи в публичния сектор ще генерират парични потоци, но често това не е основната причина те да бъдат държани.

други потребители. Тези фактори влияят на оценката на подобни активи. Глава 7, *Оценяване на активи и пасиви във финансовия отчет*, разглежда базите за оценяване на активите.

15. Правителствата и другите организации от публичния сектор може да държат предмети, съставляващи историческа или културна ценност за държавата или региона—например, ценни предмети на изкуството, исторически сгради или други културни ценности. Възможно е те да отговарят и за национални паркове и други райони, представляващи природна забележителност с местна флора и фауна. Такива предмети и райони като цяло не се държат за продажба, дори да са налице съответните пазари. По-скоро, правителствата и другите организации от публичния сектор носят отговорност за тяхното съхранение и поддържане за настоящите и бъдещи поколения.
16. Правителствата често разполагат с правомощия по отношение на природни и други ресурси, като запаси от полезни изкопаеми, води, риболовни участъци, гори и електромагнитни честоти. Тези правомощия позволяват на правителствата да предоставят лицензи за използването на такива ресурси или да получават възнаграждения за права и данъци от тяхното ползване. Дефиницията на актив и критериите за признаване са обект на разглеждане в Глави 5 и 6, *Признаване във финансовия отчет*.
17. Правителствата и другите организации от публичния сектор поемат пасиви, свързани с техните цели по предоставянето на услуги. Много пасиви възникват в резултат на необменни операции и включват такива, свързани с програми, функциониращи за предоставянето на обществени блага. Пасиви може да възникнат също в резултат на функцията на правителството като кредитор от последна инстанция и от задължения за прехвърляне на ресурси към лица, пострадали от стихийни бедствия. В допълнение много правителства имат задължения, които възникват от парични дейности, като например, паричното обръщение. Дефиницията на пасив и критериите за признаване са обект на разглеждане в Глави 5 и 6.

Регулаторната роля на организациите от публичния сектор

18. Много правителства и други организации от публичния сектор разполагат с правомощия да регулират предприятията, осъществяващи дейност в определени сектори от икономиката - или пряко, или с помощта на специално създадени агенции. Основополагащ аргумент на държавната политика на регулиране е защитата на обществения интерес в съответствие с установените цели на държавната политика. Намеса от страна на регулаторния орган може да бъде осъществявана и когато са налице несъвършенства в пазарните механизми или отсъствие на пазар за определени услуги или за смекчаване на такива фактори, като замърсяване, което не е отразено при ценообразуването. Такива регулаторни дейности се извършват в съответствие с правните процедури.
19. Правителствата могат също така и да се саморегулират или да регулират други организации от публичния сектор. Възможно е да е необходима преценка, за да се определи дали такива регулации пораждат права или задължения на организациите от публичния сектор, изискващи признаване като активи или пасиви, или способността на организацията от публичния сектор да изменя такива регулации оказва въздействие върху начина, по който подобни права и задължения биват отчитани счетоводно. Глава 5 разглежда правата и задълженията.

Взаимовръзка със статистическата отчетност

20. Много правителства изготвят два вида ретроспективна финансова информация: (а) статистика за държавните финанси (СДФ) относно сектор „Държавно управление“ (СДУ) за целите на макроикономическия анализ и вземането на решения, и (б) финансови отчети с общо предназначение (финансови отчети) за целите на управленската отчетност и вземането на решения на ниво организация, включително финансови отчети на общодържавно равнище.
21. Всеобхватните стандарти за макроикономическата статистика са изложени в *Системата на националните сметки* (СНС). СНС представлява рамка за систематично и подробно описание на националната икономика и нейните компоненти, включително СДУ. След това тези стандарти се внедряват на държавно и регионално ниво, например, в Европейския съюз посредством Европейската система от сметки. Отчетните насоки за СДФ включват Ръководството на Международния валутен фонд за статистиката на държавните финанси.
22. Финансовите отчети по МССПС и докладите на СДФ имат много общо. И двете рамки представляват отчетност, свързана с (а) финансова информация на базата на начислението, (б) държавни активи, пасиви, приходи и разходи и (в) всеобхватна информация за паричните потоци. Налице е значително припокриване между двете отчетни рамки по отношение на информацията.
23. МССПС и отчетните насоки за СДФ, обаче, имат различни цели. Целите на финансовото отчитане от страна на организациите от публичния сектор са да се предостави информация относно отчитащата се организация, която да е полезна за потребителите на ФДОП за целите на управленската отчетност и вземането на решения. Докладите на СДФ се използват за (а) анализиране на опциите за фискална политика, провеждането на политика и оценяване на ефекта от фискалните политики, (б) определяне на въздействието върху икономиката, и (в) сравняване на фискалните резултати на държавно и международно ниво. Централен момент се явява оценката на влиянието на СДУ и по-широкия публичен сектор върху икономиката, в рамките на подхода, основан изцяло върху макроикономическата статистика.
24. Различните цели и фокус на различните отчитащи се организации водят до различно третиране на някои операции и събития. Отстраняването на различията между двете счетоводни рамки, които не са фундаментални за техните различни цели и отчитащи се организации, както и използването на единна интегрирана система за финансова информация за генериране както на съответстващи на МССПС финансови отчети, така и на доклади на СДФ, може да е изгодно за потребителите от гледна точка на качеството, своевременността и разбираемостта на отчетността. Тези въпроси и последствията от тях са взети под внимание при разработването на Глави 2, 4, *Отчитаща се организация*, и 7, в които се разглеждат целите на финансовото отчитане, отчитащата се организация и оценяването.

ГЛАВА 1: РОЛЯ И ПРАВНА СИЛА НА КОНЦЕПТУАЛНАТА РАМКА

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Роля на Концептуалната рамка	1.1
Правна сила на Концептуалната рамка	1.2–1.3
Финансови доклади с общо предназначение	1.4–1.7
Приложимост на Концептуалната рамка.....	1.8
Основание за заключения	

Роля на Концептуалната рамка

- 1.1 *Концептуалната рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организации от публичния сектор* („Концептуалната рамка“) установява понятията и концепциите, стоящи в основата на финансовото отчитане с общо предназначение (финансово отчитане) от организациите от публичния сектор, които възприемат счетоводно отчитане на базата на принципа на начисляване. Съветът по международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС) (IPSASB) ще прилага тези понятия и концепции при разработването на Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС) (IPSAS) и Насоките за препоръчително практическо прилагане (НППП), приложими по отношение на изготвянето и представянето на финансовите доклади с общо предназначение (ФДОП) на организациите от публичния сектор.

Правна сила на Концептуалната рамка

- 1.2 Концептуалната рамка не установява задължителни изисквания за финансово отчитане от организациите от публичния сектор, които приемат за прилагане МССПС, нито отменя изискванията на МССПС или НППП. Задължителните изисквания, отнасящи се до признаването, оценяването и представянето на операции и други събития и дейности, отчитани във ФДОП, са посочени в МССПС.
- 1.3 Концептуалната рамка може да предоставя насоки за справяне с финансово-отчетни въпроси, които не са разгледани в МССПС или НППП. При такива обстоятелства съставителите на финансови отчети и други лица могат да се позовават и преценяват приложимостта на дефинициите, критериите за признаване, принципите за оценяване и други концепции, определени в Концептуалната рамка.

Финансови доклади с общо предназначение

- 1.4 ФДОП се явяват централен елемент на финансово отчитане от страна на правителства и други организации от публичния сектор, подкрепяйки и засилвайки прозрачността му. ФДОП представляват финансови доклади, имащи за цел удовлетворяване на информационните нужди на потребителите, които не са в състояние да изискват изготвяне на финансови доклади, конкретно пригодени да удовлетворяват техните специфични информационни потребности.
- 1.5 Възможно е някои потребители на финансова информация да разполагат с правомощия да изискват изготвяне на доклади, конкретно пригодени да удовлетворяват техните специфични информационни потребности. Независимо от това, че такива потребители биха могли да намерят информацията, предоставяна от ФДОП полезна за техните цели, ФДОП не се разработват, за да отговорят конкретно на техните специфични информационни потребности.
- 1.6 Вероятно ФДОП ще обхващат множество доклади, като всеки един от тях ще съответства най-точно на определени аспекти на целите на финансовото отчитане и на въпроси, попадащи в обхвата на финансовата отчетност. ФДОП обхващат финансовите отчети, включително пояснителните приложения към тях (наричани по-долу „финансови отчети“,

освен ако не е посочено друго), и представянето на информация, която разширява и допълва информацията във финансовите отчети.

- 1.7 Обхватът на финансовото отчитане установява границите на операциите, други събития и дейности, които може да са отчетени във ФДОП. Обхватът на финансовото отчитане се определя от информационните нужди на основните потребители на ФДОП и целите на финансовото отчитане. Факторите, определящи какво може да бъде включено в обхвата на финансовото отчитане, са изложени в следващата глава.

Приложимост на Концептуалната рамка

- 1.8 Концептуалната рамка е приложима по отношение на финансовото отчитане от организациите от публичния сектор, прилагащи МССПС. Следователно тя се прилага спрямо ФДОП на централни, регионални, щатски/провинциални и местни правителства и органи на държавното управление. Рамката е приложима и по отношение на широк кръг от други организации от публичния сектор, включително:

- министерства, отдели/департаменти, програми, съвети, комисии, агенции;
- фондове за социално осигуряване, тръстове и държавни структури в публичния сектор;
и
- международни правителствени организации.

Основание за заключения

Настоящото Основание за заключения съпътства, но не съставлява част от Концептуалната рамка.

Роля и правна сила на Концептуалната рамка

- BC1.1 Концептуалната рамка идентифицира концепциите, които МССПС ще използва при разработването на МССПС и НППП и които имат за цел да подпомогнат съставителите на финансови отчети и други лица при справянето с финансово-отчетни въпроси. МССПС определят задължителни изисквания. МССПС и НППП са разработени след прилагането на регламентирана процедура, която предоставя на заинтересованите страни възможност да дадат своя принос във връзка с предложените конкретни изисквания, включително тяхната съвместимост с текущата практика в различни юрисдикции.
- BC1.2 Концептуалната рамка стои в основата на разработването на МССПС. Следователно тя е от значение за всички организации, които прилагат МССПС. ФДОП, изготвени на общодържавно равнище в съответствие с МССПС, биха могли да консолидират също така всички държавни организации, независимо дали тези организации са спазили изискванията на МССПС в техните ФДОП.

Финансови доклади със специално предназначение

- BC1.3 Органите за изготвяне и въвеждане на стандарти често описват като „финансови доклади със специално предназначение“ тези финансови доклади, които са изготвени, за да отговорят на изискванията на потребители, разполагащи с правомощия да изискват изготвянето на финансови доклади, които да оповестяват необходимата за конкретните им цели информация. МССПС е информиран, че изискванията на МССПС са прилагани (и биха могли да продължат да бъдат прилагани) ефективно и успешно при изготвянето на някои финансови доклади със специално предназначение.

Финансови доклади с общо предназначение

- BC1.4 Концептуалната рамка приема, че за да отговори на информационните нужди на потребителите, ФДОП може да включват информация, която да разширява и допълва информацията във финансовите отчети. Следователно Концептуалната рамка отразява обхват на финансовото отчитане, който е по-широк в сравнение с обхвата на финансовите отчети. Глава 2, *Цели и потребители на финансовото отчитане с общо предназначение*, идентифицира целите на финансовото отчитане и основните потребители на ФДОП. В нея са изложени също така и изводите от вероятните информационни нужди на основните потребители във връзка с това, какво може да бъде включено в обхвата на финансовата отчетност.

ГЛАВА 2: ЦЕЛИ И ПОТРЕБИТЕЛИ НА ФИНАНСОВОТО ОТЧИТАНЕ С ОБЩО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Цели на финансовото отчитане	2.1–2.2
Потребители на финансовите доклади с общо предназначение	2.3–2.6
Управленска отчетност и вземане на решения	2.7–2.10
Информационни потребности на получателите на услуги и лицата, предоставящи ресурси	2.11–2.13
Информация, предоставяна от финансовите доклади с общо предназначение	2.14–2.28
Финансово състояние, финансови резултати от дейността и парични потоци	2.14–2.17
Бюджетна информация и спазване изискванията на законодателството и други нормативни документи, регулиращи привличането и използването на ресурси	2.18–2.21
Постигнати резултати от дейността по предоставяне на услуги	2.22–2.24
Прогнозна финансова и нефинансова информация	2.25–2.27
Пояснителна информация	2.28
Финансови отчети и информация, която разширява и допълва информацията във финансовите отчети	2.29–2.30
Други източници на информация	2.31
Основание за заключения	

Цели на финансовото отчитане

- 2.1 Целите на финансовото отчитане от организациите от публичния сектор са да се предостави информацията относно организацията, която да е полезна за потребителите на ФДОП за целите на управленската отчетност и вземането на решения (тази информация е наричана по-долу „полезна за целите на управленската отчетност и вземането на решения“).
- 2.2 Финансовото отчитане не представлява цел само по себе си. Неговата цел е да се предостави информацията, полезна за потребителите на ФДОП. Следователно целите на финансовото отчитане се определят чрез препратка към потребителите на ФДОП и техните информационни нужди.

Потребители на финансовите доклади с общо предназначение

- 2.3 Правителствата и другите организации от публичния сектор набират ресурси от данъкоплатците, както и от донори, заемодатели и други лица, предоставящи ресурси за използване при предоставянето на услуги на гражданите и други получатели на услуги. Тези организации подлежат на управленска отчетност за начина, по който управляват и използват ресурсите пред лицата, които им осигуряват ресурсите и пред тези, които зависят от тях и използват тези ресурси за предоставянето на необходимите услуги. Лицата, които предоставят ресурсите и получават или очакват да получат услугите изискват също така информацията в качеството на изходни данни за целите на вземането на решения.
- 2.4 В тази връзка ФДОП на организации от публичния сектор се разработват основно, за да се отговори на информационните нужди на получателите на услуги и на лицата, предоставящи ресурси, които не притежават правомощията да изискват организацията от публичния сектор да оповестява информацията, от която те се нуждаят за целите на управленската отчетност и вземането на решения. Законодателният (или аналогичен) орган и членовете на парламента (или сходен представителен орган) също се явяват основни потребители на ФДОП, като широко използват в текущ порядък ФДОП, когато действат в качеството си на представители на интересите на получателите на услуги и на лицата, предоставящи ресурси. Поради това, за целите на Концептуалната рамка, основните потребители на ФДОП са получателите на услуги и техните представители и лицата, предоставящи ресурси и техните представители (наричани по-долу „получатели на услуги и лица, предоставящи ресурси“, освен ако не са идентифицирани по друг начин).
- 2.5 Гражданите получават услуги и предоставят ресурси на правителството и на други организации от публичния сектор. Следователно гражданите са основни потребители на ФДОП. Някои получатели на услуги и лица, предоставящи ресурси, които разчитат на ФДОП за информацията, от която се нуждаят за целите на управленската отчетност и вземането на решения, може да не са граждани—например, лица с местопребиваване в страната, които плащат данъци и/или получават обществени блага, но не се явяват граждани на съответната страна; многостранни или двустранни донорски агенции/благотворителни организации и много заемодатели и корпорации, които предоставят ресурси и взаимодействат с правителството; както и лица, които финансират и/или ползват услугите, предоставяни от международни правителствени организации. В повечето случаи правителствата, които предоставят ресурси на международни правителствени организации зависят от ФДОП на

тези организации за информация за целите на управленската отчетност и вземането на решения.

- 2.6 ФДОП, изготвени, за да се отговори на информационните потребности на получателите на услуги и лицата, предоставящи ресурси за целите на управленската отчетност и вземането на решения, може също да предоставят информация, полезна за други страни и за други цели. Така например, държавните статистически органи, анализатори, медии, финансови консултанти, групи за защита на обществения интерес и лобистки групи, както и други лица може да сметат информацията, предоставяна от ФДОП полезна за собствените си цели. Организации, които имат правомощия да изискват изготвянето на финансови доклади, конкретно пригодени за удовлетворяване на техните специфични информационни потребности, също може да използват информацията, предоставяна от ФДОП, за собствените си цели – например, регулаторни и надзорни органи, одиторски институции, подкомисии на законодателния или на друг ръководен орган, централни ведомства и бюджетни контролори, ръководството на организацията, рейтингови агенции и, в някои случаи, кредитни институции и организации, предоставящи помощ за развитие и други видове помощи. Независимо от това, че информацията, предоставяна от ФДОП, може да се окаже полезна за тези други страни, те не са основни потребители на ФДОП. Следователно, ФДОП не се разработват, за да отговорят конкретно на техните специфични информационни потребности.

Управленска отчетност и вземане на решения

- 2.7 Основната функция на правителствата и други организации от публичния сектор е да предоставят услуги за поддържане и повишаване на благосъстоянието на гражданите и други пребиваващи в страната лица, имащи право на това. Тези услуги включват, например, програми за социално обезпечаване и охрана на правовия ред, държавно образование, национална безопасност и отбрана. В повечето случаи тези услуги се предоставят като резултат от необменна операция ³ и на неконкурентна основа.
- 2.8 Правителствата и другите организации от публичния сектор подлежат на отчетност пред лицата, които им осигуряват ресурси, както и пред тези, които зависят от тях за използването на тези ресурси за предоставянето на услуги през отчетния период и в дългосрочен план. Изпълнението на задълженията за управленска отчетност изисква предоставянето на информация относно това как организацията управлява ресурсите, поверени ѝ за предоставянето на услуги на ползвателите и други лица, както и относно спазването на изискванията на законодателството, нормативните разпоредби и други официални документи, регулиращи предоставянето на услуги и други операции. Имайки предвид как се финансират услугите, предоставяни от организациите от публичния сектор (основно посредством приходи от данъци и други необменни операции) и зависимостта на получателите на услуги от тяхното предоставяне в дългосрочен план, изпълнението на задълженията за управленска отчетност ще изисква също предоставянето на информация

³ Обменните операции са операции, при които една организация получава активи или услуги, или нейните задължения биват погасени, като прямо предоставя в замяна приблизително равна стойност на друга организация. Необменните операции са операции, при които организацията получава стойност от друга организация, без пряко да предоставя в замяна приблизително равна стойност.

относно такива въпроси, като резултатите на организацията при предоставянето на услуги през отчетния период и способността ѝ да продължава да оказва услуги в бъдещи периоди.

2.9 Получателите на услуги и лицата, предоставящи ресурси ще изискват също така информация в качеството на изходни данни за вземането на решения. Така например:

- Заемодатели, кредитори, донори и други лица, които предоставят ресурси на доброволна база, включително в рамките на обменна операция, вземат решения дали да предоставят ресурси в подкрепа на текущи и бъдещи дейности на правителствата или на друга организация от публичния сектор. При определени обстоятелства членовете на законодателния или друг аналогичен представителен орган, които зависят от ФДОП за необходимата им информация, могат да вземат решения или да оказват влияние върху решенията относно целите във връзка с предоставянето на услуги на държавни департаменти, агенции или програми и ресурсите, разпределени в подкрепа на постигането на тези цели; и
- Обикновено данъкоплатците не предоставят средства на правителствата или друга организация от публичния сектор на доброволна база или в резултат на обменна операция. Освен това, в много случаи те нямат право на избор дали да приемат услугите, предоставяни от организацията от публичния сектор, или да изберат алтернативен доставчик на услуги. Следователно, те имат малка пряка и непосредствена възможност да вземат решенията относно това дали да предоставят ресурси на правителството, какви ресурси да бъдат разпределени за предоставянето на услуги от конкретна организация от публичния сектор или дали да купуват или потребяват предоставяните услуги. Получателите на услуги и лицата, предоставящи ресурси обаче могат да вземат решенията относно предпочитанията си при гласуване и заявленията, които правят пред избраните официални лица или други представителни органи. Тези решения биха могли да имат последствия за разпределянето на ресурсите по отношение на определени организации от публичния сектор.

2.10 Информацията, предоставяна във ФДОП за целите на управленската отчетност ще способства и осигурява информация за вземането на решенията. Така например, информацията относно разходите, ефективността и ефикасността на дейностите по предоставяне на услуги в миналото, обема и източниците на възстановяване на разходите и ресурсите, които са на разположение в подкрепа на бъдещи дейности ще бъде необходима за изпълнение на задълженията за управленска отчетност. Тази информация ще бъде от полза и при вземането на решенията от потребителите на ФДОП, включително решенията, които донори и други организации за финансова подкрепа вземат във връзка с предоставянето на ресурси на организацията.

Информационни потребности на получателите на услуги и лицата, предоставящи ресурси

2.11 За целите на управленската отчетност и вземането на решенията получателите на услуги и лицата, предоставящи ресурси ще се нуждаят от информация, подкрепяща оценяването на такива въпроси, като:

- резултатите от дейността на организацията през отчетния период, например при:

- изпълнението на нейните цели във връзка с предоставяне на услуги и други оперативни и финансови цели;
- управление на ресурсите, за които организацията носи отговорност;
- съответствие с бюджетни, законодателни и други норми, регулиращи набирането и използването на ресурси;
- ликвидността (например, възможността за посрещане на текущи задължения) и платежоспособността (например, възможността за посрещане на задължения в дългосрочен план) на организацията;
- дългосрочната устойчивост на предоставянето на услуги и други дейности на организацията и измененията в тази устойчивост в резултат от дейността на организацията през отчетния период, включително например:
 - способността на организацията да продължава да финансира дейностите си и да изпълнява оперативните си цели в бъдеще (нейните финансови възможности), включително вероятните източници на финансиране и степента на зависимост на организацията от тях и следователно чувствителността ѝ към финансирането и измененията в търсенето извън контрола на организацията;
 - материалните и други ресурси, които са на разположение на организацията понастоящем в подкрепа на предоставянето на услуги в бъдещи периоди (нейните оперативни възможности); и
- способността на организацията да се адаптира към променящи се обстоятелства, независимо дали става въпрос за промени в демографията или промени в местните или глобални икономически условия, които вероятно ще окажат влияние върху естеството или структурата на осъществяваните от организацията дейности и предоставяните от нея услуги.

2.12 Информацията, от която получателите на услуги и лицата, предоставящи ресурси се нуждаят за тези цели вероятно ще се припокрива в много аспекти. Така например, получателите на услуги ще изискват информация в качеството на изходни данни за оценяване на такива въпроси, като това дали:

- организацията използва ресурсите икономично, ефективно и ефикасно и по предназначение и дали това използване е в техен интерес;
- обхватът, обемът и себестойността на услугите, предоставени през отчетния период, са целесъобразни, както и относно обема и източниците за възстановяване на разходите; и
- сегашните нива на данъците и другите ресурси са достатъчни за поддържане на обема и качеството на текущо предоставяните услуги.

Получателите на услуги ще изискват също така информация относно последствията от взетите решения и дейностите, осъществявани от организацията през отчетния период, относно ресурсите, които са на разположение в подкрепа на предоставянето на услуги в бъдещи периоди, предполагаемите бъдещи дейности и цели по предоставяне на услуги, а

също и относно обема и източниците на възстановяване на разходите, необходими в подкрепа на тези дейности.

2.13 Лицата, предоставящи ресурси ще изискват информация в качеството на изходни данни за оценяване на такива въпроси, като това дали организацията:

- постига целите си, заложи като обосновка на ресурсите, получени през отчетния период;
- е финансирала текущата си оперативна дейност чрез финансовите средства, набрани през текущия период от данъкоплатците, от заеми или от други източници; и
- вероятно ще се нуждае от допълнителни (или от по-малко) ресурси в бъдеще и вероятните източници на тези ресурси.

Заемодателите и кредиторите ще изискват информация в качеството на изходни данни за оценяване на ликвидността на организацията и следователно дали сумите и сроковете на погашенията ще бъдат съгласно договореното. Донорите ще изискват информация, която да подкрепи оценките относно това дали организацията използва ресурсите икономично, ефективно и ефикасно и по предназначение. Те ще изискват също така информация относно очакваната бъдеща дейност на организацията по предоставяне на услуги и съответно потребностите от ресурси.

Информация, предоставяна от финансовите доклади с общо предназначение

Финансово състояние, финансови резултати от дейността и парични потоци

2.14 Информацията относно финансовото състояние на правителството или друга организация от публичния сектор ще даде възможност на потребителите да идентифицират ресурсите на организацията и претенциите към тези ресурси към отчетната дата. Това ще осигури информация, която ще е полезна в качеството на изходни данни за оценяване на такива въпроси, като:

- степента, в която ръководството е изпълнило отговорностите си по съхранение и управление на ресурсите на организацията;
- степента, в която са на разположение ресурси в подкрепа на бъдещите дейности по предоставяне на услуги и промените през отчетния период в обема и структурата на тези ресурси и претенциите към тях; и
- сумите и сроковете на бъдещите парични потоци, необходими за обслужване и погасяване на съществуващите претенции към ресурсите на организацията.

2.15 Информацията относно финансовите резултати от дейността на правителството или друга организация от публичния сектор ще способства за оценяването на въпроси, като това дали организацията е придобила ресурсите икономично и ги е използвала ефективно и ефикасно за постигане на целите си във връзка с предоставянето на услуги. Информацията относно себестойността на предоставените услуги и обемът и източниците на възстановяване на разходите за тях през отчетния период ще помогне на потребителите да определят дали оперативните разходи са възстановени примерно от данъци, сборове от ползвателите,

вноски и трансфери или са финансирани посредством повишаване нивото на задлъжнялост на организацията.

- 2.16 Информацията относно паричните потоци на правителството или друга организация от публичния сектор допринася за оценяване на финансовите резултати от дейността, както и на ликвидността и платежоспособността на организацията. Тази информация показва как организацията е набирала и използвала паричните средства през периода, включително привличането на заемни средства и погасяването им, както и придобиването и продажбата примерно на имоти, машини и съоръжения. Въпросната информация идентифицира паричните средства, получени примерно от данъци и инвестиции и паричните трансфери, извършени към и получени от други правителства, държавни агенции или международни организации. Информацията относно паричните потоци може да подкрепи също така и оценяването на това доколко организацията изпълнява мандата си за изразходване на средствата от гледната точка на паричните потоци и да спомогне за оценяването на вероятните суми и източници на входящи парични потоци, необходими в бъдещи периоди в подкрепа на изпълнението на целите по предоставяне на услуги.
- 2.17 Обикновено информацията относно финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци се представя във финансови отчети. За да помогнат на потребителите по-добре да разберат, интерпретират и поставят в контекст информацията, представена във финансовите отчети, ФДОП може да предоставят също така финансова и нефинансова информация, която да разширява и допълва информацията във финансовия отчет, включително информация относно такива въпроси, касаещи правителството или друга организация от публичния сектор, като:
- съответствие с одобрените бюджети и други нормативни документи, регулиращи тяхната дейност;
 - дейностите по предоставяне на услуги и постигнатите резултати през отчетния период; и
 - очакванията относно предоставянето на услуги и други дейности в бъдещи периоди, както и дългосрочните последствия от взетите решения и осъществените дейности през отчетния период, включително такива, които биха могли да окажат влияние върху очакванията относно бъдещето.

Тази информация би могла да бъде представена в пояснителните приложения към финансовия отчет или в отделни доклади, включени във ФДОП.

Бюджетна информация и спазване изискванията на законодателството и други нормативни документи, регулиращи привличането и използването на ресурси

- 2.18 Обикновено правителството или друга организация от публичния сектор изготвя, одобрява и публикува годишен бюджет. Одобреният бюджет предоставя на заинтересованите страни финансова информация относно оперативните планове на организацията за предстоящия период, нуждите ѝ от капитал и, често пъти, нейните цели и очаквания във връзка с предоставянето на услуги. Одобреният бюджет се използва за обосновка на привличането на ресурси от данъкоплатците и други лица, предоставящи ресурси, и установява правомощията за изразходването на тези ресурси.

- 2.19 Някои ресурси в подкрепа на дейността на организациите от публичния сектор може да са получени от донори, кредитори или като резултат от обменни операции. Преимуществово обаче, ресурсите в подкрепа на дейността на организациите от публичния сектор се предоставят в необменни операции от данъкоплатците и други лица, в съответствие с очакваните резултати, отразени в одобрения бюджет.
- 2.20 ФДОП предоставят информация относно финансовите резултати (независимо дали са описвани като „излишък или дефицит“, „печалба или загуба“ или с други термини), резултатите от дейността и паричните потоци на организацията през отчетния период, нейните активи и пасиви към отчетната дата и промените в тях през отчетния период, а също и относно резултатите при предоставянето на услуги.
- 2.21 Включването във ФДОП на информация, която да помага на потребителите да оценят степента, в която приходите, разходите, паричните потоци и финансовите резултати на организацията съответстват на приблизителните оценки, отразени в одобрените бюджети, както и спазването от страна на организацията на приложимото законодателство и други нормативни документи, регулиращи привличането и използването на ресурсите, е важно за определяне доколко успешно организацията от публичния сектор е постигнала финансовите си цели. Такава информация е необходима за изпълнението от страна на правителството или друга организация от публичния сектор на задълженията за управленска отчетност пред съответните ползватели, като подобрява оценяването на финансовите резултати от дейността на организацията и способства за вземането на информирани решения.

Постигнати резултати от дейността по предоставяне на услуги

- 2.22 Основната цел на правителствата и повечето организации от публичния сектор е да предоставят необходимите услуги на ползвателите. Поради това финансовите резултати от дейността на правителствата и повечето организации от публичния сектор няма да бъдат изцяло или адекватно отразени в каквато и да е оценка на финансовите резултати. Следователно, техните финансови резултати ще трябва да бъдат оценени в контекста на постигането на целите във връзка с предоставянето на услуги.
- 2.23 В някои случаи количествените оценки на производителността и резултатите от дейността на организацията по предоставяне на услуги през отчетния период ще осигурява уместна информация относно постигането на целите във връзка с предоставянето на услуги—например, информацията относно себестойността, обема и честотата на предоставянето на услуги и взаимовръзката на предоставените услуги с ресурсната база на организацията. В други случаи постигането на целите във връзка с предоставянето на услуги може да трябва да бъде обяснено чрез качеството на конкретно предоставените услуги или на крайните резултати от определени програми.
- 2.24 Докладването на финансова, както и на нефинансова информация, относно дейността по предоставяне на услуги, постиженията и/или крайните резултати през отчетния период ще служи като изходна информация за оценяване на икономичността, ефективността и ефикасността на оперативната дейност на организацията. Докладването на такава информация е необходимо, за да може правителството или друга организация от публичния сектор да изпълни задълженията си за управленска отчетност—тоест да отчете и обоснове използването на ресурсите, привлечени от или за сметка на избирателите. Решенията, които

донорите вземат относно разпределението на ресурсите към конкретни организации или програми, също се вземат, поне частично, въз основа на информацията относно резултатите от предоставянето на услуги през отчетния период и бъдещите цели за предоставянето на услуги.

Прогнозна финансова и нефинансова информация

- 2.25 Имайки предвид дългосрочността на правителствата и много държавни програми, финансовите последици от много решения, взети през отчетния период, може да се изяснят едва в бъдещето, след много години. Финансовите отчети, които представят информация относно финансовото състояние към даден момент и финансовите резултати от дейността и паричните потоци в течение на отчетния период ще трябва да бъдат оценявани в дългосрочен контекст.
- 2.26 Решенията, вземани от правителството или друга организация от публичния сектор в конкретен период относно програми за предоставяне и финансиране на услуги в бъдеще могат да имат значителни последици за:
- ползвателите, които ще зависят от тези услуги в бъдеще; и
 - настоящи и бъдещи поколения данъкоплатци и други лица, предоставящи ресурси на недоброволна база, които ще осигуряват данъците и налозите за финансиране на планираните дейности по предоставяне на услуги и свързаните с тях финансови ангажименти.
- 2.27 Информацията относно предполагаемите бъдещи дейности и цели на организацията по предоставяне на услуги, техният вероятен ефект върху бъдещите потребности на организацията от ресурси и вероятните източници за финансиране на тези ресурси, ще бъде необходима в качеството на изходни данни за оценяване на способността на правителството или друга организация от публичния сектор да изпълнява своите задължения за предоставяне на услуги и финансовите си ангажименти в бъдеще. Оповестяването на такава информация във ФДОП ще подпомогне оценяването на устойчивостта на предоставянето на услуги от страна на правителството или друга организация от публичния сектор, ще подобри управленската отчетност на организацията и ще предостави допълнителна информация, полезна за целите на вземането на решения.

Пояснителна информация

- 2.28 Информацията относно основните фактори, стоящи в основата на финансовите резултати и резултатите от дейността по предоставяне на услуги на организацията през отчетния период и предположенията, които обосновават очакванията относно бъдещите резултати от дейността на организацията и факторите, които вероятно ще им оказват влияние може да бъде представена във ФДОП в пояснителни приложения към финансовия отчет или в отделни доклади. Такава информация ще помогне на потребителите по-добре да разберат и поставят в контекст финансовата и нефинансова информация, включена във ФДОП, и ще повиши ролята на ФДОП при предоставянето на информация, която да е полезна за целите на управленската отчетност и вземането на решения.

Финансови отчети и информация, която разширява и допълва информацията във финансовите отчети

- 2.29 Обхватът на финансовото отчитане установява границите на операциите, други събития и дейности, които може да са отчетени във ФДОП. За да отговори на информационните нужди на потребителите, Концептуалната рамка отразява обхват на финансовото отчитане, който е по-широк и по-комплексен, отколкото обхватът на финансовите отчети. Тя предвижда представяне в рамките на ФДОП на допълнителна информация, която разширява и допълва информацията в тези отчети.
- 2.30 Макар Концептуалната рамка да отразява обхват на финансовото отчитане, който е по-широк и по-комплексен, отколкото обхватът на финансовите отчети, информацията, представена във финансовия отчет, остава ядрото на финансовото отчитане. Начинът, по който елементите на финансовия отчет са дефинирани, признавани и оценявани, както и формите на представяне и комуникиране, които биха могли да бъдат възприети по отношение на информацията, включена във ФДОП, се разглеждат в други глави на Концептуалната рамка и при разработването на отделните МССПС или съобразно случая НППП.

Други източници на информация

- 2.31 ФДОП играят значителна роля в комуникирането на информацията, която е необходима в подкрепа на изпълнението от страна на правителството или друга организация от публичния сектор на задълженията им за управленска отчетност, както и за предоставянето на информация, която да е полезна в качеството на изходни данни за вземането на решения. Малко вероятно е обаче ФДОП да предоставят цялата информация, от която потребителите се нуждаят за целите на управленската отчетност и вземането на решения. Така например, макар че съпоставка на фактическата с бюджетната информация за отчетния период може да бъде включена във ФДОП, бюджетите и финансовите прогнози, предоставяни на правителствата съдържат по-подробна финансова и нефинансова информация относно финансовите характеристики на плановете на правителствата и други организации от публичния сектор в краткосрочна и средносрочна перспектива. Правителствата и независими агенции издават също така доклади относно необходимостта и устойчивостта на съществуващи инициативи за предоставяне на услуги и очакваните икономически условия и промени в демографията в съответната юрисдикция в средносрочен и дългосрочен план, които ще окажат влияние върху бюджетите и потребностите от предоставяне на услуги в бъдеще. Следователно, получателите на услуги и лицата, предоставящи ресурси може да трябва да вземат под внимание и информация от други източници, включително доклади относно текущи и очаквани икономически условия, държавни бюджети и прогнози, а също и информация относно инициативи в държавната политика, която не се съобщава във ФДОП.

Основание за заключения

Настоящото Основание за заключения съпътства, но не съставлява част от Концептуалната рамка.

Основни групи потребители

BC2.1 При разработване на Концептуалната рамка СМССПС потърси мнения относно това дали Концептуалната рамка следва да идентифицира основните потребители на ФДОП. Много от предоставилите становище (респонденти) в отговор на допитването във връзка с първоначалния Консултационен документ⁴ изразиха мнение, че Рамката следва да идентифицира основните потребители на ФДОП и че СМССПС следва да се фокусира върху информационните нужди на тези основни потребители при разработване на МССПС. СМССПС се съгласие с тези мнения.

Идентифициране на основните групи потребители

BC2.2 Проект за обсъждане на концептуалната рамка 1, *Концептуална рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организации от публичния сектор: Роля, правна сила и обхват; Цели и потребители; Качествени характеристики; и Отчитаща се организация* („Проектът за обсъждане“), идентифицира получателите на услуги и техните представители и лицата, предоставящи ресурси и техните представители като основни потребители на ФДОП. Проектът за обсъждане пояснява, че независимо от това, че СМССПС ще разработва МССПС и НППП, посветени на съдържанието на ФДОП, за да отговори на информационните нужди на тези основни потребители, ФДОП може да се използват и от други лица, заинтересовани от финансовото отчитане, и е възможно да осигуряват информация, която да е от полза за тези други потребители.

BC2.3 Много респонденти, взели участие в допитването във връзка с Проекта за обсъждане, изразиха подкрепа за идентифицирането на получателите на услуги и техните представители и лицата, предоставящи ресурси, и техните представители като основни потребители на ФДОП. Други обаче застъпваха мнението, че широката общественост, гражданите или законодателната власт следва да бъдат идентифицирани като основни или най-важни потребители на ФДОП на организациите от публичния сектор. Те обясняваха, че това се явява следствие от факта, че правителствата подлежат преди всичко на управленска отчетност пред гражданите или техните представители, като в много юрисдикции законодателната власт и отделните членове на парламента (или сходен представителен орган), действащи от името на гражданите, са главните потребители на ФДОП. Някои респонденти изразиха мнение, че единствено лицата, предоставящи ресурси, и техните представители следва да бъдат идентифицирани като основни потребители на ФДОП на организациите от публичния сектор. Те обясняваха, че е малко вероятно ФДОП да са в състояние да

⁴ Консултационен документ, *Концептуална рамка за финансово отчитане с общо предназначение от организации от публичния сектор: Цели на финансовото отчитане; Обхват на финансовото отчитане; Качествени характеристики на информацията, включена във финансови доклади с общо предназначение; Отчитаща се организация.*

отговорят на информационните нужди на всички потребители, а вероятно лицата, предоставящи ресурси, ще са най-заинтересовани от ФДОП. Ето защо, идентифицирането на лицата, предоставящи ресурси, като основна група потребители ще позволи на СМССПС да се фокусира по-ясно върху информационните нужди на една единствена група потребители. Те отбелязаха също така, че ФДОП, изготвени, за да отговорят на информационните нужди на лицата, предоставящи ресурси, вероятно ще предоставят информация, полезна и за други потенциални потребители.

BC2.4 СМССПС призна, че в много от предложенията, направени от респондентите във връзка с идентифицирането на основните потребители на ФДОП на организациите от публичния сектор, има положителни моменти, особено доколкото те касаят правителствата в много юрисдикции. Имайки предвид обаче целите на финансовото отчитане от страна на организациите от публичния сектор, СМССПС остава на мнението, че основните потребители на ФДОП на организациите от публичния сектор следва да бъдат идентифицирани като получателите на услуги и техните представители и лицата, предоставящи ресурси, и техните представители. Причината за това е, че:

- правителствата и други организации от публичния сектор са отговорни и подлежат на отчетност пред лицата, които зависят от тях, за да използват ресурсите за предоставяне на необходимите услуги, както и пред тези, които им предоставят ресурси, позволяващи предоставянето на съответните услуги; и
- ФДОП играят значителна роля за изпълнение на задълженията за управленска отчетност и за осигуряването на информация, полезна за тези потребителите за целите на вземането на решения.

Така, ФДОП следва да бъдат разработвани, за да отговорят на информационните нужди на получателите на услуги и техните представители и лицата, предоставящи ресурси, и техните представители в качеството им на основни потребители. В допълнение, Концептуалната рамка ще е приложима по отношение на правителствата и потенциално широк кръг други организации от публичния сектор в много различни юрисдикции, както и по отношение на международни правителствени организации. Следователно, не е ясно дали идентифицирането на други групи потребители като основни потребители на ФДОП ще бъде уместно и ефективно за всички организации от публичния сектор във всички юрисдикции.

BC2.5 СМССПС приема, че част от информацията във ФДОП може да представлява по-голям интерес и да е от по-голяма полза за някои потребители, отколкото за други. СМССПС приема също, че при разработването на МССПС и НППП, ще трябва да вземе под внимание и в някои случаи да балансира нуждите на различни групи основни потребители. СМССПС обаче не счита, че такива въпроси правят невалидно идентифицирането на получателите на услуги и техните представители и лицата, предоставящи ресурси, и техните представители като основни потребители на ФДОП.

BC2.6 Вижданията на СМССПС относно взаимовръзката между основните групи потребители, идентифицирани от респондентите, и получателите на услуги и лицата, предоставящи ресурси, са допълнително разгледани по-долу.

Граждани

BC2.7 CMCCPC признава значението на гражданите, широката общественост и техните представители като потребители на ФДОП, но е на мнение, че класифицирането на гражданите като получатели на услуги и лица, предоставящи ресурси, осигурява база за оценяване на техните потенциални информационни нужди. Това произтича от факта, че гражданите обхващат много лица с потенциално широк кръг разнообразни информационни нужди. Фокусирането върху информационните нужди на гражданите като получатели на услуги и лица, предоставящи ресурси, позволява на CMCCPC да обедини тези разнообразни интереси и да изследва въпроса на какви информационни нужди ФДОП следва да се опитат да отговорят. CMCCPC е също така на мнение, че при разработване на МССПС ще бъде целесъобразно Съветът да разполага с възможности да вземе под внимание информационните нужди на определен кръг получатели на услуги и лица, предоставящи ресурси, които може да не са граждани (включително донори и заемодатели) и да не притежават правомощията да изискват от организацията от публичния сектор да оповести информацията, от която те се нуждаят за целите на управленската отчетност и вземането на решения.

Лица, предоставящи ресурси

BC2.8 CMCCPC се съгласи, че ФДОП, насочени към предоставянето на информация за удовлетворяване на информационните нужди на лицата, предоставящи ресурси, ще осигурят също така информация, полезна за други потенциални потребители на ФДОП. CMCCPC обаче е на мнение, че Концептуалната рамка следва ясно да посочи очакването, че правителствата и други организации от публичния сектор следва да са отговорни и да подлежат на управленска отчетност, както пред лицата, които им предоставят ресурси, така и пред тези, които зависят от тях за използването на тези ресурси за предоставяне на необходимите и/или обещаните услуги. Наред с това, бе отбелязано, че в някои юрисдикции лицата, предоставящи ресурси, основно са донори или заемодатели, които може да разполагат с правомощия да изискат изготвяне на финансови доклади със специално предназначение, които да им осигурят нужната за тях информация.

BC2.9 Както бе отбелязано в параграф BC2.4, CMCCPC формира мнение, че както получателите на услуги, така и лицата, предоставящи ресурси и техните представители, са основни потребители на ФДОП. CMCCPC застъпва виждането, че Концептуалната рамка не следва да изключва гражданите, които може да са заинтересовани от ФДОП в качеството им на получатели на услуги от кръга на потенциалните потребители на ФДОП или да идентифицира техните информационни нужди като по-маловажни, отколкото нуждите на лицата, предоставящи ресурси. CMCCPC е също така на мнение, че не е целесъобразно донори, заемодатели и други лица, които предоставят ресурси на доброволна или принудителна основа, на правителства и други организации от публичния сектор, да бъдат изключени като потенциални потребители на ФДОП или техните информационни нужди да бъдат идентифицирани като по-маловажни, отколкото нуждите на получателите на услуги.

Законодателни органи

- BC2.10 СМССПС е на мнение, че законодателната власт или сходен орган на управление е основен потребител на ФДОП в качеството си на представител на получателите на услуги и на лицата, предоставящи ресурси. Законодателни органи, парламенти, съвети и сходни органи също ще изискват информация за техните специфични цели на управленска отчетност и вземане на решения, като обикновено ще разполагат с правомощията да изискват изготвянето на подробни финансови или други доклади със специално предназначение, които да осигурят тази информация. Те обаче биха могли да използват и информацията, предоставена от ФДОП, както и информацията, предоставена от финансови доклади със специално предназначение, в качеството на изходни данни за оценяване дали ресурсите са били използвани ефективно и ефикасно и по предназначение, както и при вземането на решения за разпределяне на ресурсите към конкретни държавни организации, програми или дейности.
- BC2.11 Отделните членове на законодателни или други управленски органи, независимо дали са членове на правителството или на опозицията, обикновено могат да изискат оповестяване на информацията, от която се нуждаят за изпълнение на техните официални задължения в съответствие с указанията на законодателния или друг управленски орган. Те обаче може да не разполагат с правомощия да изискат изготвяне на финансови доклади, предоставящи информацията, от която те се нуждаят за други цели или при други обстоятелства. Следователно, те са потребители на ФДОП, независимо дали в качеството им на представители на получателите на услуги и лицата, предоставящи ресурси, сред избирателите им или в техния избирателен район, или в лично качество като граждани и членове на общността.

Други групи потребители

- BC2.12 При разработване на Концептуалната рамка СМССПС взе под внимание широк кръг други потенциални потребители на ФДОП, включително като разгледа въпроса дали групи със специфични интереси и техните представители, или лица, които осъществяват дейност с организации от публичния сектор на комерсиална или некомерсиална база, доброволно или принудително (като например лица от публичния или непубличния сектор, предоставящи ресурси), следва да бъдат идентифицирани като отделни групи потребители. СМССПС счита, че идентифицирането на получателите на услуги и техните представители и лицата, предоставящи ресурси и техните представители като основни потребители на ФДОП ще отговори по подходящ начин на информационните нужди на подгрупите на получателите на услуги и лицата, предоставящи ресурси.
- BC2.13 Информацията, предоставяна от ФДОП, може да е полезна при съставяне на националните сметки, като изходни данни за статистически финансово-отчетни модели, за оценяване ефекта от политиката на правителството върху икономическата дейност и за други икономически аналитични цели. ФДОП обаче не се разработват специално, за да отговорят на потребностите на лицата, които се нуждаят от информация за тези цели. Аналогично, макар че тези, които действат в качеството на консултанти на получателите на услуги или на лицата, предоставящи ресурси

(например, групи за защита интересите на гражданите, агенции за кредитен рейтинг по дългови ценни книжа, кредитни анализатори и обществени групи) вероятно ще намерят информацията, докладвана във ФДОП, за полезна за постигане на техните цели, ФДОП не се разработват специално за удовлетворяване на техните индивидуални потребности от информация.

Цели на финансовото отчитане

- BC2.14 Много респонденти, взели участие в допитването във връзка с Проекта за обсъждане, изразиха съгласие, че предоставянето на информация, която да е полезна, както за целите на управленската отчетност, така и за целите на вземането на решения, следва да бъде посочено като цел на финансовото отчитане от организациите от публичния сектор. Някои респонденти защитаваха тезата, че само управленската отчетност следва да бъде идентифицирана като единствената или доминиращата цел на финансовото отчитане от организациите от публичния сектор; други респонденти защитаваха възгледа, че вземането на решения следва да бъде идентифицирано като единствена цел. СМССПС обаче остава на виждането, че потребителите на ФДОП на организациите от публичния сектор ще изискват информация, както за целите на управленската отчетност, така и за целите на вземането на решения.
- BC2.15 Някои респонденти, взели участие в допитването по повод Проекта за обсъждане защитаваха тезата, че връзката между управленската отчетност и вземането на решения следва да бъде по-ясно формулирана, като следва да бъдат идентифицирани характеристиките на публичния сектор, които съставляват основата на възгледите на СМССПС относно целите на финансовото отчитане от организациите от публичния сектор. СМССПС реагира положително на тези предложения. Рамката бе реструктурирана и бяха добавени пояснения.
- BC2.16 Разясненията относно управленската отчетност и връзката ѝ с вземането на решения и ФДОП също бяха подсилени. В този контекст, СМССПС признава, че понятието за управленска отчетност, отразено в настоящата Рамка е широко. То обхваща предоставянето на информация относно управлението от страна на организацията на поверените ѝ ресурси и информация, полезна за потребителите при оценяване устойчивостта на дейностите на организацията и продължаващото предоставяне на услуги в дългосрочен аспект. СМССПС е на мнение, че това широко понятие за управленска отчетност е подходящо, тъй като гражданите и други ползватели предоставят ресурси на правителствата и други организации от публичния сектор на недоброволна основа и в голямата си част зависят от правителствата и други организации от публичния сектор, които да им предоставят необходимите услуги в дългосрочен план. СМССПС обаче признава, че е малко вероятно ФДОП да осигурят цялата информация, от която получателите на услуги и лицата, предоставящи ресурси, се нуждаят за целите на управленската отчетност и вземането на решения.

Обхват на финансовото отчитане—финансови отчети и информация, която разширява и допълва информацията във финансовите отчети

BC2.17 Много респонденти, взели участие в допитването във връзка с Проекта за обсъждане, изразиха подкрепа за обхвата на финансовото отчитане и поясненията към него, предложени от СМССПС, като някои идентифицираха въпроси, нуждаещи се от разясняване, а други отбелязаха, че проекти, в които обхватът се разглежда в по-широк смисъл, ще трябва да предоставят насоки относно прилагането на качествените характеристики, като възможността за проверка и съпоставимостта. Други респонденти не подкрепиха обхват на финансовото отчитане, надхвърлящ рамките на финансовия отчет, изразявайки опасения, че:

- предложеният широк обхват се занимава с въпроси, които са извън мандата на СМССПС, в сила към този момент; и
- насоките относно въпроси извън финансовия отчет, като например, нефинансова или прогнозна информация, са проблем на отделните правителства, управителни органи или други институции със съответни правомощия.

Някои респонденти, взели участие в допитването във връзка с Проекта за обсъждане, изразиха опасения, че обхватът е твърде тясно фокусиран върху финансовите отчети и че в Концептуалната рамка трябва да бъдат включени допълнителни насоки относно нефинансовата информация и отчетността в областта на устойчивото развитие.

BC2.18 СМССПС остава на мнението, че е необходимо Концептуалната рамка да отразява обхват на финансовото отчитане, който да е по-широк, отколкото обхватът на финансовите отчети. Причината е, че:

- основната цел на правителствата и други организации от публичния сектор е да предоставят услуги на ползвателите, а не да генерират печалба;
- гражданите и други пребиваващи в страната и отговарящи на определените условия лица зависят от правителствата и други организации от публичния сектор за предоставянето на широк кръг от услуги на непрекъсната основа и в дългосрочен план. Дейността на правителствата и други организации от публичния сектор и решенията, вземани от тях в конкретен отчетен период, могат да имат значителни последствия за бъдещи поколения получатели на услуги и бъдещи поколения данъкоплатци и други лица, предоставящи ресурси на недоброволна база; и
- повечето правителства и други организации от публичния сектор функционират в рамките на мандат за изразходване на средства и финансови ограничения, установени посредством бюджетната процедура. Текущото наблюдение на изпълнението на одобрения бюджет е основният метод, чрез който законодателната власт упражнява надзор, а гражданите и избраните от тях представители държат финансово отговорно ръководството на правителството.

BC2.19 Следователно, резултатите на организациите от публичния сектор по отношение постигането на техните финансови цели и целите на дейността им по предоставяне на услуги само частично биха могли да бъдат оценени чрез проучване на тяхното

финансово състояние към отчетната дата и на финансовите резултати от дейността и паричните им потоци през отчетния период. СМССПС е на мнение, че в отговор на нуждите на потребителите от информация за целите на управленската отчетност и вземането на решения, Концептуалната рамка следва да позволи на ФДОП да обхванат предоставянето на информация, даваща възможност на потребителите по-добре да оценят и поставят в контекст финансовите отчети. Такава информация би могла да бъде комуникирана посредством отделни доклади, които представят финансова и нефинансова информация относно постигането от организацията на целите ѝ във връзка с предоставянето на услуги през отчетния период; съответствието ѝ с одобрените бюджети и законодателството или други нормативни документи, регулиращи привличането и използването на ресурсите; и прогнозна финансова и нефинансова информация относно бъдещата дейност на организацията, нейните цели и необходимите ѝ ресурси във връзка с предоставянето на услуги. В някои случаи информацията относно тези въпроси може да бъде представена в пояснителни приложения към финансовия отчет.

- BC2.20 При вземането на решения относно изискванията за финансово отчитане или насоките, които разширяват представената във ФДОП информация отвъд финансовия отчет, СМССПС ще взема под внимание ползите от информацията за потребителите и разходите за съставяне и докладване на тази информация.

Ограничаване на обхвата на финансовото отчитане

- BC2.21 Някои респонденти, които бяха съгласни, че обхватът на финансовото отчитане следва да бъде разширен отвъд финансовите отчети, изразиха опасения, че обхватът, така както е предложен в Проекта за обсъждане, е твърде неограничен и/или недостатъчно адекватно обяснен или обоснован—в някои случаи, предлагайки обхватът да бъде ограничен до подобряване на информацията за въпроси, признати във финансовия отчет.
- BC2.22 СМССПС отговори на тези опасения, като поясни връзката между обхвата на финансовото отчитане и информационните нужди на потребителите и като включи допълнителни разяснения за взаимовръзката между информационните нужди на потребителите и информацията, която ФДОП биха могли да предоставят в отговор на тези нужди. В допълнение СМССПС поясни, че обхватът на финансовото отчитане с общо предназначение е ограничен до финансовия отчет и информацията, която разширява и допълва информацията във финансовия отчет. Следователно, това, което е включено в по-широк обхват на финансовото отчитане ще бъде извлечено от финансовия отчет и ограничено до въпроси, които помагат на потребителите да разберат по-добре и поставят в контекст информацията, включена във финансовия отчет.

Съображения във връзка с ресурсите, задължителни изисквания и състоянието на одита

- BC2.23 Много респонденти, независимо дали подкрепящи или противопоставящи се на предложенията в Проекта за обсъждане, изразиха опасения, че справянето с проблемните въпроси на „широк обхват“ би погълнало твърде много от ресурсите на

СМССПС и би ограничило способността на Съвета да разглежда проблемните въпроси, свързани с финансовите отчети. Някои респонденти, взели участие в допитването във връзка с Проекта за обсъждане:

- застъпваха възгледа, че Концептуалната рамка следва да пояснява, че задължителните изисквания ще бъдат разработвани само по отношение на въпроси във финансовите отчети, а въпросите на по-широкия обхват ще бъдат обект на насоки; и
- изразяваха опасения относно последствията за одита от включването във ФДОП на нефинансова информация и прогнозна информация.

BC2.24 Макар СМССПС да може да разработва МССПС, които да включват задължителни изисквания, Съветът не е принуден да постъпва по този начин. Така например, публикациите на СМССПС включват също НППП и други документи, предвидени да подпомагат професионалната общност да реагира на конкретни финансово-отчетни въпроси. Всички документи на СМССПС, които включват задължителни изисквания или насоки относно представянето на информация във ФДОП, независимо дали като част от финансовия отчет, или като разширяване на информацията във финансовия отчет, ще бъдат обект на пълната регламентирана процедура. Ето защо, при разработването на задължителни или други насоки относно представянето на информация, която разширява обхвата на финансовото отчитане, СМССПС ще трябва да отговори на опасенията на ползвателите във връзка с предложеното техническо съдържание и правната сила на въпросните насоки.

BC2.25 СМССПС отчита опасенията на респондентите във връзка с използването на ресурсите на СМССПС и насочването им към проблемните въпроси на широкия обхват. От друга страна, информацията, представена във финансовия отчет остава в сърцевината на финансовото отчитане и поради това ще остане основен фокус на МССПС и НППП, разработвани от СМССПС. Следователно, работната програма на СМССПС по разработване на стандарти ще продължи да откликва на нуждите на потребителите от усъвършенстване на финансовото отчитане на операции и други събития, отразени във финансовия отчет.

BC2.26 СМССПС е на мнение, че не е задача на Концептуалната рамка или на МССПС и НППП, които може да бъдат разработени в съответствие с концепциите, отразени в Концептуалната рамка, да се опитват да установяват степента на изразената сигурност, която следва да бъде предоставена по отношение на определени аспекти от ФДОП. Качествените характеристики предоставят определена степен на сигурност на потребителите относно качеството на информацията, включена във ФДОП. Отговорностите обаче за одита на финансовите отчети и други компоненти на ФДОП ще бъдат установени от такива обстоятелства, като регулаторната рамка, действаща в конкретната юрисдикция и мандата за одит, договорен с организацията и/или приложим по отношение на нея.

ГЛАВА 3: КАЧЕСТВЕНИ ХАРАКТЕРИСТИКИ

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	3.1–3.5
Уместност	3.6–3.9
Достоверно представяне	3.10–3.16
Разбираемост	3.17–3.18
Своевременност	3.19–3.20
Съпоставимост	3.21–3.25
Възможност за проверка.....	3.26–3.31
Ограничения върху информацията, включена във финансовите доклади с общо предназначение	3.32–3.42
Ниво на същественост.....	3.32–3.34
Разходи-ползи	3.35–3.40
Баланс между качествените характеристики.....	3.41–3.42
Основание за заключения	

Въведение

- 3.1 ФДОП представят финансова и нефинансова информация относно икономически и други явления. Качествените характеристики на информацията, включена във ФДОП са тези отличителни черти, които правят информацията полезна за потребителите и способстват за постигането на целите на финансовото отчитане. Целите на финансовото отчитане са да се предостави информация, която да е полезна за целите на управленската отчетност и вземането на решения.
- 3.2 Качествените характеристики на информацията, включена във ФДОП на организациите от публичния сектор са уместност, достоверно представяне, разбираемост, своевременност, съпоставимост и възможност за проверка.
- 3.3 Всеобхватните ограничения на информацията, включена във ФДОП, са нивото на същественост, съотношението разходи-ползи и постигането на подходящ баланс между качествените характеристики.
- 3.4 Всички качествени характеристики са взаимосвързани и съвместно насочени към предоставянето във ФДОП на информация, полезна за постигане на целите на финансовото отчитане. На практика обаче е възможно не всички качествени характеристики да бъдат постигнати напълно, като може да е необходим баланс или компромис между някои от тях.
- 3.5 Качествените характеристики са приложими по отношение на цялата финансова и нефинансова информация, отчитана във ФДОП, включително историческата и прогнозна информация, както и пояснителната информация. Степента, обаче, в която могат да бъдат постигнати качествените характеристики може да варира в зависимост от степента на несигурност и субективно оценяване или използване на мнение при компилиране на финансовата и нефинансова информация. Необходимостта от допълнителни насоки относно интерпретирането и прилагането на качествените характеристики по отношение на информацията, която разширява обхвата на финансовото отчитане извън рамките на финансовите отчети, ще бъде преценявана при разработването на всеки МССПС или НППП, които разглеждат такива въпроси.

Уместност

- 3.6 Финансовата и нефинансова информация е уместна, ако е в състояние да окаже влияние при постигане целите на финансовото отчитане. Финансовата и нефинансова информация е в състояние да окаже влияние, когато има потвърдителна значимост, прогностична значимост или и двете. Информацията може да е в състояние да оказва влияние и следователно да е уместна, дори ако някои потребители решат да не се възползват от нея или ако тя вече им е известна.
- 3.7 Финансовата и нефинансова информация има потвърдителна значимост, ако тя потвърждава или променя минали (или настоящи) очаквания. Така например, информацията ще бъде уместна за целите на управленската отчетност и вземането на решения, ако тя потвърждава очакванията относно такива въпроси, като степента, в която мениджърите са изпълнили отговорностите за ефективното и ефикасното използване на ресурсите, постигането на конкретно зададените цели при предоставянето на услуги и спазване на приложимите бюджетни, законодателни и други изисквания.

- 3.8 ФДОП може да представят информация относно предполагаемата бъдеща дейност на организацията по предоставяне на услуги, нейните цели и разходи, а също и относно предполагаемото количество и източници на ресурсите, предназначени за предоставяне на услуги в бъдеще. Такава, ориентирана към бъдещето, информация ще има прогностична значимост и ще бъде уместна за целите на управленската отчетност и вземането на решения. Информацията относно съществуващи или възникнали в миналото икономически и други явления може също да има прогностична значимост, спомагайки да се формират очаквания относно бъдещето. Така например, информация, която потвърждава или опровергава минали очаквания, може да усилва или промени очакванията относно бъдещите финансови резултати и крайните резултати от предоставянето на услуги.
- 3.9 Прогностичната и потвърдителната функция на информация са взаимосвързани —например, информацията относно текущото ниво и структура на ресурсите на организацията и претенциите срещу тези ресурси помага на потребителите да потвърдят крайните резултати от стратегиите за управление на ресурсите през периода, както и да се прогнозира способността на организацията да реагира на променящите се обстоятелства и предполагаемите бъдещи нужди във връзка с предоставянето на услуги. Същата информация помага да се потвърдят или коригират минали очаквания и прогнози на потребителите относно способността на организацията да реагира на такива промени, а също да се потвърди или коригира прогнозната финансова информация, включена в предходни ФДОП.

Достоверно представяне

- 3.10 За да бъде полезна при финансовото отчитане, информацията трябва достоверно да представя икономическите и други явления, които претендира да представя. Достоверно представяне се постига, когато описанието на явлението е пълно, неутрално и не съдържа съществени грешки. Информацията, която представя достоверно икономическо или друго явление, описва същността на стоящата в основата операция, друго събитие, дейност или обстоятелства—което не винаги съвпада с тяхната юридическа форма.
- 3.11 На практика, може да не е възможно да се узнае или потвърди дали информацията, представена във ФДОП, е пълна, неутрална и дали не съдържа съществени грешки. Информацията обаче, следва да бъде възможно най-пълна, неутрална и свободна от грешки.
- 3.12 Пропускането на информация може да доведе до това, представянето на икономическо или друго събитие да бъде невярно или подвеждащо и следователно да не бъде полезно за потребителите на ФДОП. Така например, пълното описание на позиция от „имоти, машини и съоръжения“ във ФДОП ще включва числово представяне на общата сума на машини и съоръжения заедно с друга количествена, описателна и пояснителна информация, необходима за достоверното представяне на този клас активи. В някои случаи това може да включва оповестяване на информацията относно такива въпроси, като основните класове машини и съоръжения, фактори, които са оказали влияние върху тяхното използване в миналото или биха могли да окажат влияние върху използването им в бъдеще, както и базата и процеса за определяне на числовото им представяне. Аналогично, прогнозната финансова и нефинансова информация и информацията относно постигането на целите и крайните резултати от предоставянето на услуги, включена във ФДОП, ще трябва да бъде представена заедно с ключовите предположения, стоящи в основата на тази информация и

обясненията, които са необходими, за да се гарантира, че нейното описание е пълно и полезно за потребителите.

- 3.13 Неутралността във финансовото отчитане означава отсъствието на предубеденост. Това означава изборът и представянето на финансова и нефинансова информация да не се извършва с намерение да се постигнат предварително определени резултати—например, да се повлияе по определен начин на оценката на потребителите за изпълнението на задълженията на организацията във връзка с управленската отчетност, да се повлияе на решение или преценка, която трябва да бъде направена или да се предизвика определено поведение.
- 3.14 Неутралната информация представя достоверно икономическото или друго събитие, което претендира да представя. Да се изисква информацията, включена във ФДОП да бъде неутрална, обаче, не означава тя да бъде без цел или да не влияе върху поведението на потребителите. Уместността е качествена характеристика и по дефиниция уместната информация е в състояние да оказва влияние върху оценките и решенията на потребителите.
- 3.15 Икономическите и други явления, представени във ФДОП, обикновено възникват в условията на несигурност. Поради тази причина информацията, включена във ФДОП, често ще съдържа приблизителни оценки, базирани на преценката на ръководството. За да представя достоверно икономическо или друго явление, приблизителната оценка следва да се основава на подходящи изходни данни, които трябва да отразяват по най-добър начин наличната информация. При справяне с несигурността ще трябва да се проявява предпазливост. Понякога за достоверното представяне на икономическите и други явления може да е необходимо изрично да се оповести степента на несигурност във финансовата и нефинансова информация.
- 3.16 Отсъствие на съществени грешки не означава пълна точност във всички аспекти. Отсъствие на съществени грешки означава, че при описание на явлението няма грешки или пропуски, които, самостоятелно или взети като цяло, да са съществени и че процесът, използван за изготвяне на отчитаната информация, е бил приложен съгласно описанието. В някои случаи, може да е възможно да се определи точността на дадена информация, включена във ФДОП—например, сумата на паричен превод към друго ниво на правителството, обема на предоставени услуги или цената, заплатена за придобиване на обект от машини и съоръжения. В други случаи обаче, това може да не е така—например, точността на приблизителната оценка на стойността или цената на придобиване на даден обект или ефективността на програма за предоставяне на услуги може да не е възможно да бъде определена. В такива случаи приблизителната оценка няма да съдържа съществена грешка, ако сумата ясно е описана като представляваща приблизителна оценка, естеството и ограниченията на процеса по приблизително оценяване са обяснени и при избора и прилагането на подходящ процес по разработване на приблизителната оценка не са идентифицирани съществени грешки.

Разбираемост

- 3.17 Разбираемост е качеството на информацията, което позволява на потребителите да разберат нейното значение. ФДОП на организациите от публичния сектор следва да представят информацията по начин, който да отговаря на нуждите и познанията на

потребителите и на естеството на представената информация. Например, обясненията на финансовата и нефинансова информация и коментарът относно предоставянето на услуги и други постижения през отчетния период и очакванията за бъдещи периоди следва да бъдат написани на прост език и представени по начин, който да е лесно разбираем за потребителите. Разбираемостта се повишава, когато информацията е класифицирана, характеризирана и представена ясно и немногословно. Съпоставимостта също може да повиши разбираемостта.

- 3.18 Предполага се, че потребителите на ФДОП разполагат с достатъчно знания за дейността на организацията и средата, в която тя функционира, за да са в състояние и да са готови да се запознаят с ФДОП, както и да разгледат и анализират представената с разумно усърдие и задълбоченост информация. Някои икономически и други явления са особено сложни и трудни за представяне във ФДОП, като е възможно някои потребители да трябва да потърсят помощта на консултант, който да им помогне да разберат тези явления. Следва да бъдат предприети всички усилия икономическите и други явления, включени във ФДОП, да бъдат представени по начин, който да е разбираем за широк кръг потребители. Информация обаче не следва да бъде изключвана от ФДОП единствено поради това, че е възможно да е твърде сложна или трудна, за да бъде разбрана от някои потребители без странична помощ.

Своевременност

- 3.19 Своевременността означава информацията да е на разположение на потребителите, преди да загуби способността си да е полезна за целите на управленската отчетност и вземането на решения. Наличието на уместна информация, колкото се може по-скоро, може да повиши нейната полезност в качеството на изходни данни за оценяване на управленската отчетност и способността ѝ да осведомява и влияя на решенията, които трябва да бъдат вземани. Липсата на своевременност може да направи информацията по-малко полезна.
- 3.20 Част от информацията може да продължава да е полезна дълго време след отчетния период или отчетната дата. Така например, за целите на управленската отчетност и вземането на решения, потребителите на ФДОП може да трябва да оценяват тенденции във финансовите резултати и резултатите на организацията от предоставянето на услуги и съответствието с бюджетите на организацията в течение на няколко отчетни периода. Освен това, възможно е крайните резултати и ефектът от някои програми за предоставяне на услуги да не могат да бъдат определени преди настъпването на бъдещи периоди—например, случаят може да е такъв с програми, имащи за цел повишаване на икономическото благосъстояние на избирателите, намаляване заболяемостта от конкретно заболяване или повишаване нивото на грамотност на определени възрастови групи.

Съпоставимост

- 3.21 Съпоставимостта е качеството на информацията, което позволява на потребителите да идентифицират сходства и различия между два набора от явления. Съпоставимостта не е качество на отделен елемент от информацията, а свойство на отношението между два или повече елемента от информацията.
- 3.22 Съпоставимостта се различава от последователността. Последователността се отнася до използването на едни и същи счетоводни принципи или политики и бази за изготвяне на отчетите, или в различните периоди в рамките на една организация, или в един и същ

период в няколко организации. Съпоставимостта е целта, а последователността спомага за постигането на тази цел. В някои случаи счетоводните принципи или политики, възприети от организацията, могат да бъдат преразглеждани, за да представят по-добре конкретна операция или събитие във ФДОП. В такива случаи за целите на съпоставимостта може да е необходимо включването на допълнителни оповестявания или обяснения.

- 3.23 Съпоставимостта се различава и от еднообразността. За да бъде информацията съпоставима, подобните обекти трябва да изглеждат по подобен начин, а различните – по различен. Прекомерният акцент върху еднообразието може да намали съпоставимостта, като направи различните обекти да изглеждат подобни. Съпоставимостта на информацията във ФДОП не се повишава, нито ако несходните неща бъдат накарани да изглеждат подобни, нито ако подобните неща бъдат накарани да изглеждат различно.
- 3.24 Информацията относно финансовото състояние на организацията, нейните финансови резултати, парични потоци, съответствието с одобрените бюджети и приложимото законодателство или други нормативни документи, регулиращи привличането и използването на ресурси, постиженията във връзка с предоставянето на услуги и бъдещите планове на организацията е необходима за целите на управленската отчетност и е полезна в качеството на изходни данни за целите на вземането на решения. Ползността на тази информация се повишава, ако тя може да бъде сравнена, примерно с:
- прогнозна финансова и нефинансова информация, която е била представена преди това по отношение на отчетния период или отчетната дата;
 - сходна информация относно същата организация за някакъв друг период или към друг момент във времето; и
 - сходна информация относно други организации (например, организации от публичния сектор, предоставящи сходни услуги в различни юрисдикции) по отношение на същия отчетен период.
- 3.25 Последователното прилагане на счетоводните принципи, политики и бази за изготвяне спрямо прогнозната финансова и нефинансова информация и фактическите крайни резултати ще повиши ползността на сравнението между прогнозни и действителни резултати. Съпоставимостта с други организации може да е по-малко значима за обясняване възприятията или мнението на ръководството за факторите, стоящи в основата на текущите резултати от дейността на организацията.

Възможност за проверка

- 3.26 Възможността за проверка е качеството на информацията, което помага потребителите да бъдат уверени, че информацията във ФДОП представя достоверно икономическите и други явления, които претендира да представя. Понякога за описание на това качество, когато то се използва по отношение на пояснителна информация и прогнозна финансова и нефинансова количествена информация, оповестена във ФДОП, се използва терминът способност за потвърждение — т.е. качеството на информацията, което помага потребителите да бъдат уверени, че пояснителната или прогнозната финансова и нефинансова количествена информация представя достоверно икономическите и други явления, които претендира да представя. Независимо от това дали се използва терминът „възможност за проверка” или „способност за потвърждение”, тази характеристика посочва

по подразбиране, че различни информирани и независими наблюдатели биха могли да достигнат до общ консенсус, макар и не задължително пълно съгласие за това, че или:

- информацията представя икономическите или други явления, които претендира да представя, без съществени грешки и предубеденост; или
- подходящ метод за признаване, оценяване и представяне е бил приложен, без съществени грешки и предубеденост.

3.27 За да може да бъде проверена, не е задължително информацията да представлява точкова приблизителна оценка. Диапазон от възможни стойности и свързаните с тях вероятности също могат да бъдат проверени и потвърдени.

3.28 Проверката може да бъде пряка или косвена. При пряката проверка, самата сума или друга представена информация се проверява и потвърждава, например чрез (а) изброяване на парични средства, (б) наблюдение на ликвидни ценни книжа и техните котираны цени или (в) потвърждение, че факторите, идентифицирани като оказващи влияние върху резултатите от дейността по предоставянето на услуги в миналото са съществували и действали с посочения ефект. При косвената проверка, сумата или друга представена информация се проверява и потвърждава чрез проверка на изходните данни и преизчисляване на резултатите с помощта на едни и същи счетоводни правила и методологии. Пример за това е проверката и потвърждението на балансовата стойност на материалните запаси чрез проверка на изходните данни (количества и цени на придобиване/себестойност) и преизчисляване на крайното салдо на материални запаси, използвайки същите предположения при изписване на разходите (например, средна стойност или „първа входяща, първа изходяща“).

3.29 Качеството „възможност за проверка“ (или „способност за потвърждение“, ако за описание на въпросната характеристика се използва този термин) не е абсолютно—дадена информация може да се поддава на проверка и потвърждение в по-голяма или по-малка степен в сравнение с друга. Колкото по-податлива на проверка е информацията, включена във ФДОП, толкова по-уверени ще бъдат потребителите, че информацията представя достоверно икономическите и други явления, които претендира да представя.

3.30 ФДОП на организациите от публичния сектор може да включват финансова и друга количествена информация и обяснения относно (а) основни въздействия върху резултатите от дейността на организацията през периода, (б) предполагаемия бъдещ ефект или крайни резултати от програмите за предоставяне на услуги, реализирани през отчетния период и (в) прогнозна финансова и нефинансова информация. Възможно е точността на всички количествени показатели и обяснения да не може да бъде проверена и потвърдена, ако изобщо това е възможно, преди настъпването на бъдещ период.

3.31 За да се помогне на потребителите да се уверят, че прогнозната финансова и нефинансова информация и обясненията, включени във ФДОП, представят достоверно икономическите и други явления, които претендират да представят, предположенията, стоящи в основата на оповестената информация, методологиите, използвани при компилиране на тази информация, както и факторите и обстоятелствата, подкрепящи изразени мнения или направени оповестявания, следва да бъдат прозрачни. Това ще даде възможност на потребителите да формират преценки относно уместността на тези предположения и методи за компилиране, оценяване, представяне и интерпретиране на информацията.

Ограничения върху информацията, включена във финансовите доклади с общо предназначение

Ниво на същественост

- 3.32 Информацията е съществена, ако нейното пропускане или неправилно отчитане би могло да окаже влияние върху изпълнението на задълженията във връзка с управленската отчетност от страна на организацията или върху решенията, които потребителите вземат въз основа на ФДОП на организацията, изготвени за отчетния период. Нивото на същественост зависи както от естеството, така и от сумата на съответната позиция, преценявани при конкретните да дадената организация обстоятелства. ФДОП може да включват количествена и качествена информация относно резултатите от дейността по предоставяне на услуги през отчетния период, а също и очакванията относно предоставянето на услуги и финансовите резултати в бъдеще. Следователно, не е възможно да се определи единен количествен праг, при който конкретен вид информация става съществена.
- 3.33 Оценяването на нивото на същественост ще се извършва в контекста на законодателната, институционна и оперативна среда, в рамките на която функционира организацията, а по отношение на прогнозната финансова и нефинансова информация, в контекста на познанията и очакванията на съставителите за бъдещето. Оповестяването на информацията относно спазването или неспазването на изискванията на законодателството, регулациите и други нормативни документи може да е съществено поради естеството на информацията—независимо от размера на съответните количествени величини. При определяне дали при подобни обстоятелства дадена позиция е съществена, ще бъдат взети под внимание такива въпроси, като естеството, законността, чувствителността и последствията от минали или предполагаеми операции или събития, страните, участващи в тези операции и обстоятелствата, които ги пораждат.
- 3.34 Нивото на същественост се класифицира в Концептуалната рамка като ограничение върху информацията, включена във ФДОП. При разработването на МССПС и НППП, СМССПС ще вземе под внимание съществеността на последствията от прилагането на конкретна счетоводна политика, база за изготвяне или оповестяването относно конкретна позиция или вид информация. В съответствие с изискванията на всеки МССПС, организациите, изготвящи ФДОП също ще вземат под внимание съществеността, например, при прилагането на конкретна счетоводна политика и отделното оповестяване на конкретна информация.

Разходи-ползи

- 3.35 Финансовото отчитане изисква разходи. Ползите от финансовото отчитане следва да оправдават тези разходи. Оценяването дали ползите от предоставянето на информация оправдават свързаните с това разходи често е въпрос на преценка, тъй като много пъти не е възможно да се идентифицират и/или изразят количествено всички разходи и всички ползи от информацията, включена във ФДОП.
- 3.36 Разходите за предоставяне на информация включват разходите за събиране и обработка на информацията, разходите за нейната проверка и потвърждение и/или представяне на обосноваващите я предположения и методологии, както и разходите за нейното разпространение. Потребителите понасят разходите за анализ и интерпретиране на информацията. Пропускането на полезна информация също влече след себе си разходи,

включително разходите, които потребителите понасят за получаването на необходимата им информация от други източници и разходите, които произтичат от вземането на решения, използвайки непълните данни, предоставени от ФДОП.

- 3.37 Съставителите на ФДОП поемат основната част от усилията за предоставяне на информацията във ФДОП. Получателите на услуги и лицата, предоставящи ресурси, обаче, в крайна сметка поемат разходите за тези усилия, доколкото ресурси се пренасочват от дейности по предоставяне на услуги към изготвянето на информация за включване във ФДОП.
- 3.38 Потребителите получават основните ползи от информацията, предоставена от ФДОП. Информацията, изготвена за ФДОП, обаче, може да бъде използвана и вътре в организацията от ръководството и да доведе в резултат до подобряване процеса на вземане на решения от страна на ръководството. Оповестяването на информация във ФДОП в съответствие с концепциите, идентифицирани в Концептуалната рамка и МССПС и НППП, основани на тези концепции, ще подобри и засили усещането за прозрачност на финансовото отчитане от правителствата и други организации от публичния сектор и ще способства за по-точната оценка на задлъжнялостта на публичния сектор. Следователно, в редица случаи организациите от публичния сектор също биха могли да извлекат полза от информацията, предоставяна от ФДОП.
- 3.39 Използването на ограничението на съотношението разходи – ползи включва оценяване на това дали ползите от докладването на информацията вероятно биха оправдали разходите, направени за осигуряването и използването на информацията. При това оценяване е необходимо да се прецени дали една или повече качествени характеристики биха могли да бъдат жертвани до известна степен, за да се намалят разходите.
- 3.40 При разработване на МССПС, СМССПС разглежда информация от съставители, потребители, научни среди и други лица относно очакваното естество и количество на ползите и разходите във връзка с предлаганите изисквания. Изискванията за оповестяване и други изисквания, които водят до представяне на информация, полезна за потребителите на ФДОП за целите на управленската отчетност и вземането на решения и удовлетворяват качествените характеристики, се установяват от МССПС, когато ползите от спазването на тези изисквания за оповестяване и други изисквания са преценени от СМССПС като оправдаващи разходите за тях.

Баланс между качествените характеристики

- 3.41 Съчетаването на качествените характеристики допринася за полезността на информацията. Така например, нито описание, което представя достоверно неуместно явление, нито описание, което не представя достоверно уместно явление, води до полезна информация. Аналогично, за да бъде уместна, информацията трябва да е своевременна и разбираема.
- 3.42 В някои случаи, за постигане целите на финансовото отчитане може да е необходим баланс или компромис между качествените характеристики. Относителната важност на качествените характеристики във всяка ситуация е въпрос на професионална преценка. Целта е да се постигне подходящ баланс между характеристиките, за да се изпълнят целите на финансовото отчитане.

Основание за заключения

Настоящото Основание за заключения съпътства, но не съставлява част от Концептуалната рамка.

Качествени характеристики на информацията, включена във финансовите доклади с общо предназначение

- BC3.1 При разработването на МССПС СМССПС получава становища от заинтересованите страни и прави преценки относно информацията, която най-успешно удовлетворява целите на финансовото отчитане и която следва да бъде включена във ФДОП. При извършването на тези преценки СМССПС разглежда степента, в която всяка една от качествените характеристики може да бъде постигната. Изисквания за оповестяване и други изисквания се включват в МССПС само когато се счита, че информацията, която се получава в резултат от тяхното прилагане, удовлетворява качествените характеристики и ограничението, свързано със съотношението разходи-ползи в Концептуалната рамка.
- BC3.2 Някои от предоставилите становища (респонденти) в отговор на допитването във връзка с Проекта за обсъждане изразиха опасения във връзка с прилагането на качествените характеристики по отношение на всички въпроси, които е възможно да бъдат представени във ФДОП, особено тези въпроси, които може да бъдат представени в доклади извън финансовия отчет. СМССПС разбира тези опасения. СМССПС признава, че може да е необходимо МССПС и НППП, разглеждащи представянето във ФДОП на информация извън финансовия отчет, да включват допълнителни насоки относно прилагането на качествените характеристики по отношение на разглежданите въпроси.
- BC3.3 МССПС и НППП, издавани от СМССПС, няма да разглеждат цялата финансова и нефинансова информация, която е възможно да бъде включена във ФДОП. При отсъствието на МССПС или НППП, които да разглеждат конкретно икономическо или друго явление, съставителите, изготвящи ФДОП, ще извършват оценка на това дали дадена информация удовлетворява качествените характеристики и ограниченията, идентифицирани в Концептуалната рамка, и следователно отговаря на условията за включване във ФДОП. Тези оценки ще се извършват в контекста на постигане целите на финансовото отчитане, които на свой ред са разработени, за да отговорят на информационните нужди на потребителите.
- BC3.4 Въвеждането в действие на счетоводни системи и процеси, които са подходящо проектирани и функционират ефективно, ще даде възможност на ръководството да събира и обработва фактически данни в подкрепа на финансовото отчитане. Качеството на тези системи и процеси представлява ключов фактор за гарантиране качеството на финансовата информация, която организацията включва във ФДОП.

Други разгледани качествени характеристики

- BC3.5 Някои от респондентите, взели участие в допитването във връзка с Проекта за обсъждане, изразиха мнение, че следва да бъдат идентифицирани допълнителни качествени характеристики. Тези качествени характеристики включваха „искреност”, „вярно и честно представяне” „достоверност”, „прозрачност” и „правилност”.

BC3.6 МССПС отбелязва, че „искреността” в смисъла, в който се използва във финансовото отчитане, е сходна по значение с „вярно и честно представяне”. МССПС счита, че искреността, вярното и честно представяне, достоверността и прозрачността представляват важни изражения на всеобхватните качества, които финансовото отчитане трябва да постигне или да се опита да постигне. Те обаче не съществуват като отделни самостоятелни качествени характеристики — по-скоро постигането на тези качества е резултат от прилагането на пълния набор от качествени характеристики, идентифицирани в Концептуалната рамка и МССПС, които разглеждат конкретни въпроси на финансовата отчетност. Следователно, макар и важни характеристики на ФДОП, те, сами по себе си, не са идентифицирани като отделни самостоятелни качествени характеристики. МССПС счита също така, че понятието „правилност”, отбелязано от някои респонденти, е свързано с понятието „спазване на изискванията/съответствие с изискванията”, използвано в Концептуалната рамка – ето защо правилността не е идентифицирана като допълнителна качествена характеристика.

Уместност

BC3.7 В Концептуалната рамка се обяснява, че финансовата и нефинансова информация е уместна, ако е в състояние да окаже влияние при постигане целите на финансовото отчитане. Като част от регламентираната си процедура, МССПС търси становища относно това дали изискванията на предложен МССПС или предложени НППП са уместни за постигане целите на финансовото отчитане—т.е., имат отношение към изпълнението на задължението на организацията да подлежи на управленска отчетност и към решенията, които потребителите може да вземат.

Достоверно представяне

BC3.8 В Концептуалната рамка се обяснява, че за да бъде полезна, информацията трябва да представя достоверно икономическите и други явления, които претендира да представя. Отделно икономическо или друго явление може да бъде представено достоверно по много начини. Така например, постигането на конкретни цели на дейността по предоставяне на услуги може да бъде описано (а) качествено, посредством обясняване на непосредствените и на очакваните по-дългосрочни резултати и последствия от програмата за предоставяне на услуги, (б) количествено, като оценка на обема и себестойността на услугите, извършени в рамките на програмата за предоставяне на услуги, или (в) като комбинация от качествена и количествена информация. Освен това, едно описание във ФДОП може да представя няколко икономически явления. Например, представянето на позицията „машини и съоръжения” във финансовия отчет може да представлява съвкупност от всички машини и съоръжения на организацията, включително обекти, които имат различни функции, които са подложени на различни рискове и възможности и които се отчитат по суми, базирани на приблизителни оценки с различна степен на сложност и надеждност.

BC3.9 Пълнотата и неутралността на приблизителните оценки (и входящите данни за тези приблизителни оценки) и отсъствието на съществени грешки са желателни и е необходимо известно минимално ниво на точност, за да може приблизителната оценка

достоверно да представя икономическото или друго явление. Достоверното представяне обаче не предполага абсолютна пълнота или неутралност на приблизителната оценка, нито пълно отсъствие на грешки в резултата. Представянето на икономическо или друго явление като предполагащо степен на пълнота, неутралност и отсъствие на грешки, каквато е практически неосъществимо да бъде постигната, би намалило степента, в която информацията представя достоверно икономическото или друго явление, което претендира да представя.

Достоверно представяне или надеждност

- BC3.10 Към момента на издаване на Проекта за обсъждане, Приложение А на МССПС 1, *Представяне на финансови отчети*, идентифицира „надеждността“ като качествена характеристика. Приложението описва надеждната информация като информация, която „не съдържа съществени грешки и предубеденост и потребителите могат да разчитат на нея да представя достоверно това, което тя претендира да представя или би могло разумно да се очаква да представя.“ Достоверното представяне, предимството на съдържанието пред формата, неутралността, предпазливостта и пълнотата са идентифицирани като компоненти на надеждността. Концептуалната рамка използва термина „достоверно представяне“ вместо „надеждност“, за да опише по същество същото понятие. Наред с това, Рамката не идентифицира изрично предимството на съдържанието пред формата и предпазливостта като компоненти на достоверното представяне.
- BC3.11 Много от респондентите, взели участие в допитването във връзка с Проекта за обсъждане, подкрепиха използването на „достоверно представяне“ и обяснението за него в Проекта за обсъждане, в някои случаи, обяснявайки, че „достоверно представяне“ по-добре изразява предвидената същност на понятието. Някои респонденти не подкрепиха замяната на „надеждност“ с термина „достоверно представяне“, изразявайки опасения, включително, че „достоверно представяне“ предполага възприемането на счетоводно отчитане на базата на справедлива стойност или пазарна стойност и че „надеждност“ и „достоверно представяне“ не са взаимозаменяеми термини.
- BC3.12 Използването на термина „достоверно представяне“ или „надеждност“ за описание на тази качествена характеристика в Концептуалната рамка няма да определи базата за оценяване, която ще бъде възприета във ФДОП, независимо дали ставна въпрос за историческа цена на придобиване, пазарна стойност, справедлива стойност или друга база за оценяване. Намерението на МССПС не е използването на „достоверно представяне“ да бъде интерпретирано по този начин. Базата или базите за оценяване, които може да бъдат възприети по отношение на елементите във финансовия отчет са обект на разглеждане в Глава 7, *Оценяване на активи и пасиви във финансовия отчет*. След това качествените характеристики ще направят така, че финансовият отчет достоверно да представя базата или базите за оценяване, отразени във ФДОП.
- BC3.13 МССПС отчита опасението на някои респонденти, че използването на различен термин може да бъде интерпретирано като отразяващо различни, а дори и по-малко, качества в сравнение с тези, комуникирани от термина „надеждност“. МССПС обаче е на мнение, че пояснението в Рамката, че „достоверно представяне се постига, когато описанието на явлението е пълно, неутрално и не съдържа съществени грешки“ и

уточняването на тези ключови характеристики ще представлява защита срещу загубата на някое от качествата, които преди това са били отразени в използването на термина „надеждност“.

- BC3.14 Наред с това, СМССПС бе информиран, че използването на термина „надеждност“ само по себе си е открито за различни тълкувания и субективни преценки, което се отразява на качеството на информацията, включена във ФДОП. СМССПС е на мнение, че използването на термина „достоверно представяне“ ще преодолее проблемите при тълкуването и прилагането на термина „надеждност“ в някои юрисдикции”, без при това да снижава качествата, които се имат предвид при използване на термина, и че по-лесно може да бъде превеждан и разбираан на много езици.

Предимство на съдържанието пред формата и предпазливост

- BC3.15 Някои от респондентите, взели участие в допитването във връзка с Проекта за обсъждане, изразиха опасения, че предимството на съдържанието пред формата и предпазливостта не са идентифицирани като качествени характеристики или че тяхното значение не е достатъчно признато или обяснено. Някои отбелязаха също, че предпазливостта не трябва да бъде несъвместима с постигането на неутралност и достоверно представяне.
- BC3.16 В Концептуалната рамка се обяснява, че „информацията, която представя достоверно икономическо или друго явление, описва същността на стоящата в основата операция, друго събитие, дейност или обстоятелства—което не винаги съвпада с тяхната юридическа форма.” Следователно предимството на съдържанието пред формата остава ключово качество, което информацията, включена във ФДОП, трябва да притежава. То не е идентифицирано като отделна или допълнителна качествена характеристика, тъй като вече е включено в понятието за достоверно представяне.
- BC3.17 СМССПС е на мнение, че понятието за предпазливост също е отразено в обяснението на неутралността, като компонент на достоверното представяне, и признаването на необходимостта да се проявява повишено внимание в условията на несигурност. Следователно, както и при предимството на съдържанието пред формата, предпазливостта не е идентифицирана като отделна качествена характеристика, тъй като нейното значение и влияние при идентифициране на информацията, която да бъде включена във ФДОП, вече се съдържат в понятието за достоверно представяне.

Разбираемост

- BC3.18 Макар ясното и сбито представяне на информацията да помага на потребителите да я схванат, действителното осмисляне или разбиране на информацията до голяма степен зависи от самите потребители на ФДОП.
- BC3.19 Някои икономически и други явления са особено сложни и трудни за представяне във ФДОП. СМССПС обаче е на мнение, че информация, която примерно е уместна, своевременна, подлежаща на проверка и представя достоверно това, което претендира да представя, не следва да бъде изключвана от ФДОП, единствено поради това, че може да е твърде сложна или трудна, за да бъде разбрана от някои потребители без странична помощ. Признанието че може да е необходимо някои потребители да потърсят помощ, за да разберат представената във ФДОП

информация, не означава, че информацията, включена във ФДОП, не трябва да е разбираема или че не следва да бъдат предприети всички усилия информацията във ФДОП да бъде представена по начин, който да е разбираем за широк кръг потребители. Независимо от горното, това означава, че на практика естеството на информацията, включена във ФДОП, е такова, че е възможно не всички качествени характеристики да могат бъдат постигнати във всеки един момент за всички потребители.

Своевременност

BC3.20 СМССПС признава потенциала на своевременното отчитане да повиши полезността на ФДОП, както за целите на управленската отчетност, така и за целите на вземането на решения, и отчита, че необоснованата забава при предоставянето на информацията би могло да намали нейната полезност за тези цели. Следователно, в Концептуалната рамка своевременността е идентифицирана като качествена характеристика.

Съпоставимост

BC3.21 Известна степен на съпоставимост може да бъде постигната чрез максимизиране на качествените характеристики уместност и достоверно представяне. Така например, достоверното представяне на уместно икономическо или друго явление от една организация от публичния сектор вероятно ще бъде съпоставимо с достоверното представяне на сходно уместно икономическо или друго явление от друга организация от публичния сектор. Често пъти обаче, едно икономическо или друго явление може да бъде достоверно представено по няколко начина и разрешаването на алтернативни методи за счетоводно отчитане за едно и също явление намалява съпоставимостта и следователно може да е нежелателно.

BC3.22 Някои от респондентите, взели участие в допитването във връзка с Проекта за обсъждане, изразиха опасения, че обяснението на взаимовръзката между съпоставимостта и последователността може да бъде разглеждано като препятствие пред непрекъснатото развитие на финансовото отчитане. Причината е, че подобренията във финансовото отчитане често предполагат преразглеждане или изменение на счетоводните принципи, политики или бази за изготвяне, възприети към момента от организацията.

BC3.23 Последователното прилагане на едни и същи счетоводни принципи, политики и бази за изготвяне в различните периоди ще помогне на потребителите да оценят финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и постиженията на организацията при предоставянето на услуги в сравнение с предходни периоди. Когато обаче счетоводните принципи или политики, разглеждащи конкретни операции или други събития не са предписани от МССПС, постигането на качествената характеристика съпоставимост не следва да бъде тълкувано като забраняващо на организацията да променя счетоводните си принципи или политики, за да представи по-добре тези операции или събития. В тези случаи включването във ФДОП на допълнителни пояснения или обяснения за ефекта от променената счетоводна политика може да удовлетвори характеристиката съпоставимост.

Възможност за проверка

- BC3.24 Възможността за проверка е качеството на информацията, което помага потребителите да бъдат уверени, че информацията във ФДОП представя достоверно икономическите и други явления, които претендира да представя. Макар и тясно свързана с достоверното представяне, възможността за проверка е идентифицирана като отделна качествена характеристика, защото информацията може достоверно да представя икономически и други явления, дори да не може да бъде проверена и потвърдена с абсолютна сигурност. Наред с това, възможността за проверка може да се съчетава по различен начин с достоверното представяне и други качествени характеристики, за да способства за полезността на информацията, представена във ФДОП—например, може да трябва да се установи подходящ баланс между степента, в която дадена информация подлежи на проверка, и други качествени характеристики, за да се гарантира, че информацията е представена своевременно и че е уместна.
- BC3.25 При разработване на качествените характеристики, идентифицирани в Концептуалната рамка, СМССПС разгледа въпроса дали „възможността да бъде потвърдена“ следва да бъде идентифицирана като отделна качествена характеристика за прилагане по отношение на информацията, представена във ФДОП извън финансовия отчет. СМССПС е на мнение, че идентифицирането както на „възможността за проверка“, така и на „възможността да бъде потвърдена“, като отделни качествени характеристики с по същество едни и същи отличителни черти, може да е объркващо за съставителите и потребителите на ФДОП, както и за други лица. В Концептуалната рамка обаче се признава, че понякога „възможността да бъде потвърдена“ се използва за обозначаване на качеството на информацията, което помага да се гарантира на потребителите, че пояснителната информация, прогнозната информация и нефинансовата информация, включени във ФДОП, представят достоверно икономическите и други явления, които претендират да представят.
- BC3.26 Някои от респондентите, взели участие в допитването във връзка с Проекта за обсъждане, изразиха опасения във връзка с прилагането на „възможността за проверка“ по отношение на широк кръг въпроси, които може да са представени във ФДОП извън финансовия отчет, особено пояснителна информация относно резултатите от дейността по предоставяне на услуги през отчетния период и количествена и качествена прогнозна финансова и нефинансова информация. СМССПС е на мнение, че Концептуалната рамка предоставя подходящи насоки относно прилагането на „възможността за проверка“ по отношение на тези въпроси—например, тя пояснява, че възможността за проверка не е абсолютна и че може да не е възможно да се провери точността на всички количествени величини и обяснения преди настъпването на бъдещ период. В Рамката се признава също така, че оповестяването на стоящите в основата предположения и методологии, възприети по отношение съставянето на пояснителна и прогнозна информация и нефинансова информация, има първостепенно значение за постигането на достоверно представяне.

Класификация на качествените характеристики и ред на тяхното прилагане

- BC3.27 Някои от респондентите, взели участие в допитването във връзка с Проекта за обсъждане, изразиха мнение, че Концептуалната рамка следва да идентифицира:

- уместността и достоверното представяне като фундаментални качествени характеристики и да пояснява реда на тяхното прилагане; и
- съпоставимостта, възможността за проверка, своевременността и разбираемостта като качествени характеристики, повишаващи полезността на информацията (допълнителни качествени характеристики).

Те отбелязаха, че това би предоставило полезни насоки относно реда и последователността на прилагане на качествените характеристики и би отразило подхода, възприет от Съвета по международни счетоводни стандарти.

BC3.28 При разработване на качествените характеристики СМССПС разгледа въпроса дали някои характеристики следва да бъдат идентифицирани като фундаментални, а други като повишаващи полезността на информацията. СМССПС разгледа също така въпроса дали редът на прилагане на характеристиките следва да бъде идентифициран и/или обяснен. СМССПС е на мнение, че такъв подход не следва да бъде възприеман, защото, например:

- Въпросите, идентифицирани като „фундаментални“ може да бъдат възприети като по-важни, отколкото тези, идентифицирани като „повишаващи полезността на информацията“, дори това да не е била целта на такова разграничение в случая с качествените характеристики. В резултат, може да има непредвидени последици от идентифицирането на някои качествени характеристики като фундаментални, а други – като повишаващи полезността на информацията;
- Всички качествени характеристики са важни и заедно способстват за полезността на информацията. Относителното значение на конкретна качествена характеристика в различни обстоятелства е въпрос на професионална преценка. Поради това не е целесъобразно определени качествени характеристики да бъдат идентифицирани като фундаментални във всички случаи, а други – като играещи допълнителна или подкрепяща роля, или да се посочва ред на тяхното прилагане, независимо каква информация се разглежда за включване във ФДОП, и независимо от обстоятелствата, имащи отношение към организацията и средата, в която тя функционира. В допълнение, съмнително е дали информация, която не е разбираема или се предоставя толкова дълго време след събитието, че не е полезна за потребителите за целите на управленската отчетност и вземането на решения, би могла да бъде счетена за уместна информация — следователно, тези характеристики се явяват сами по себе си фундаментални за постигането на целите на финансовото отчитане; и
- ФДОП на организациите от публичния сектор може да включват историческа и прогнозна информация относно финансовите резултати от дейността и постигането на целите на дейността по предоставяне на услуги за няколко отчетни периода. Това осигурява необходимите изходни данни за оценяване на тенденции в дейностите по предоставяне на услуги и заделените за тези цели ресурси – такива данни за тенденциите, отчитани на съпоставима база, може да са също толкова важни и да не могат да бъдат отделени от достоверното представяне на информацията.

Ограничения върху информацията, включена във финансовите доклади с общо предназначение

Ниво на същественост

- BC3.29 Към момента на издаване на Проекта за обсъждане, Приложение А на МССПС 1 описва нивото на същественост с характеристики, сходни с тези, описани в Концептуалната рамка, но идентифицира нивото на същественост като фактор, който да бъде взет под внимание само при определяне уместността на информацията. Някои от респондентите, взели участие в допитването във връзка с Проекта за обсъждане, отбелязаха, че нивото на същественост може да бъде идентифицирано като аспект на уместността.
- BC3.30 МССПС разгледа въпроса дали нивото на същественост следва да бъде идентифицирано като специфичен за организацията аспект на уместността, а не като ограничение върху информацията, включена във ФДОП. Както е пояснено в Концептуалната рамка, и при спазване на изискванията на даден МССПС, нивото на същественост ще бъде разглеждано от съставителите при определяне например дали конкретна счетоводна политика следва да бъде възприета или определена информация следва да бъде отделно оповестена във финансовия отчет на организацията.
- BC3.31 МССПС обаче е на мнение, че нивото на същественост играе по-всеобхватна роля, отколкото тази, която би била отразена, в случай че се класифицира само като специфичен за организацията аспект на уместността. Така например, нивото на същественост е свързано с редица качествени характеристики на информацията, включена във ФДОП и може да окаже влияние върху тях. Поради тази причина, нивото на същественост на дадена позиция трябва да бъде взето под внимание при определяне дали пропускането или неправилното отчитане на информацията би могло да подкопае не само уместността, но и достоверното представяне, разбираемостта или възможността за проверка на финансова и нефинансова информация, представена във ФДОП. МССПС е също така на мнение, че при разработването на МССПС и НППП следва да бъде разглеждан въпросът дали ефектът от прилагането на конкретна счетоводна политика или база за изготвяне, или от информационното съдържание на отделното оповестяване на определена информация, вероятно би бил съществен. Следователно, МССПС е на мнение, че нивото на същественост е по-добре да бъде разглеждано като общо ограничение върху информацията, която ще бъде включена във ФДОП.
- BC3.32 МССПС разгледа въпроса дали Концептуалната рамка следва да отчита, че законодателството, нормативни разпоредби или други нормативни документи може да налагат изисквания за финансово отчитане на организациите от публичния сектор в допълнение към тези, наложени от МССПС. МССПС е на мнение, че макар да се явява характерна черта на оперативната среда на много организации от публичния (и на много организации от непубличния) сектор, въздействието, който законодателството или други нормативни документи биха могли да окажат върху информацията, включена във ФДОП, не представлява само по себе си финансово-отчетна концепция. Следователно, това въздействие не е идентифицирано като концепция в Концептуалната рамка. Разбира се, съставителите ще трябва да вземат под внимание

такива изисквания при изготвянето на ФДОП. В частност, законодателството може да предписва определена информация да бъде оповестена във ФДОП, дори ако е преценено, че тя не удовлетворява прага за същественост (или ограничението разходи-ползи), определени в Концептуалната рамка. Аналогично, оповестяването на някои въпроси може да е забранено от законодателството, поради това, че се отнасят примерно до въпроси, засягащи националната сигурност, независимо че са съществени и биха удовлетворили при други обстоятелства ограничението, свързано със съотношението разходи-ползи.

Разходи-ползи

- BC3.33 Някои от респондентите, взели участие в допитването във връзка с Проекта за обсъждане, изразиха опасения, че в текста на предложената Концептуална рамка не се посочва конкретно, че организациите не могат да решат да се отклонят от МССПС на основание собствената си оценка за разходите и ползите от конкретни изисквания на даден МССПС. СМССПС е на мнение, че такава конкретизация не е необходима. Причината е, че както е посочено в параграф 1.2 на Концептуалната рамка, задължителните изисквания, отнасящи се до признаването, оценяването и представянето във ФДОП, са посочени в МССПС. ФДОП се разработват, за да предоставят полезна за потребителите информация и МССПС предписва изисквания само когато ползите за потребителите от спазването на тези изисквания се преценяват от СМССПС като оправдаващи разходите за съблюдаването им. Съставителите обаче биха могли да преценяват съотношението разходи-ползи, примерно, когато определят дали да включат във ФДОП оповестяване на информация в допълнение към тази, изисквана от МССПС.
- BC3.34 Някои от респондентите, взели участие в допитването във връзка с Проекта за обсъждане, изразиха също така опасения, че предложената Концептуална рамка не отчита, че съотношението разходи-ползи може да е различно за различните организации от публичния сектор. Те застъпват виждането, че признаването на този факт може да предостави полезен принцип, който да бъде прилаган при разглеждането на различни въпроси на отчетността. СМССПС обсъди тези съображения и реши, че Концептуалната рамка няма да се занимава с въпроси, свързани с такива различия в отчетността, включително дали съотношението разходи-ползи при конкретно изискване може да е различно при различните организации.
- BC3.35 В процеса на разработване на МССПС или НППП, СМССПС преценява и търси информация относно вероятните разходи и ползи от предоставянето на информация във ФДОП на организациите от публичния сектор. В някои случаи обаче, може да не е възможно СМССПС да идентифицира и/или изрази количествено всички ползи, които вероятно биха били получени, примерно от включването на определени оповестявания, включително тези, които може да се изискват поради това че са в обществен интерес, или друго изискване във МССПС. В други случаи СМССПС може да счита, че ползите от конкретно изискване може да са минимални за потребителите на ФДОП на някои организации от публичния сектор. При прилагане на теста за съотношението разходи-ползи за определяне дали конкретни изисквания следва да бъдат включени в даден МССПС при такива обстоятелства, разискванията на СМССПС може да включат също така разглеждане на въпроса дали налагането на

такива изисквания на организациите от публичния сектор вероятно ще включва прекомерни разходи и усилия за организациите, прилагащи тези изисквания.

ГЛАВА 4: ОТЧИТАЩА СЕ ОРГАНИЗАЦИЯ

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение.....	4.1–4.2
Ключови характеристики на отчитащата се организация	4.3–4.11
Основание за заключения	

Въведение

- 4.1 Отчитаща се организация от публичния сектор е правителството или друга организация от публичния сектор, програма или разграничима област на дейност (наричани по-долу „организация” или „организация от публичния сектор”), която изготвя ФДОП.
- 4.2 Отчитащата се организация от публичния сектор може да обхваща две или повече отделни организации, които представят ФДОП, така сякаш са една организация—такава отчитаща се организация се нарича отчитаща се организация, представляваща група.

Ключови характеристики на отчитащата се организация

- 4.3 Ключовите характеристики на отчитаща се организация от публичния сектор са следните:
- Това е организация, която набира ресурси от или от името на доверителите и/или използва ресурсите за осъществяването на дейност в интерес на, или от името на, тези доверители; и
 - Получателите на услуги и лицата, предоставящи ресурси, зависят от ФДОП на организацията за информация за целите на управленската отчетност и вземането на решения.
- 4.4 Правителството може да учредява и/или действа чрез административни единици, като министерства или ведомства/департаменти. То може да осъществява дейността си също така и чрез тръстове, органи, установени по закон, държавни корпорации и други организации, които са обособени отделно юридически или разполагат с оперативна автономия да осъществяват или подкрепят по друг начин предоставянето на услуги на ползвателите. Други организации от публичния сектор, включително международни организации от публичния сектор и органи на общинската власт, също може да осъществяват определени дейности и да получават изгоди и се излагат на финансови тежести или загуби в резултат на дейността на обособени юридически организации или организации, притежаващи оперативна автономност.
- 4.5 ФДОП се изготвят, за да се докладва информация, полезна за потребителите за целите на управленската отчетност и вземането на решения. Получателите на услуги и лицата, предоставящи ресурси, са основните потребители на ФДОП. Следователно, ключова характеристика на отчитащата се организация, включително отчитаща се организация, представляваща група, е наличието на получатели на услуги или лица, предоставящи ресурси, които зависят от ФДОП на тази организация или група организации за информация за целите на управленската отчетност и вземането на решения.
- 4.6 ФДОП включват финансови отчети и информация, която разширява и допълва финансовите отчети. Финансовият отчет представя информация относно ресурсите на отчитащата се организация или отчитаща се организация, представляваща група, и претенциите срещу тези ресурси към отчетната дата, както и промените в тези ресурси и претенции и паричните потоци през отчетния период. Следователно, за обезпечаване изготвянето на финансовия отчет, отчитащата се организация ще привлича ресурси и/или използва преди това привлечени ресурси, за да осъществява дейност в интерес или от името на своите доверители.

- 4.7 Факторите, които вероятно ще сигнализират за наличието на потребители на ФДОП на организация или група организации от публичния сектор включват наличието на отговорност или възможност за привличане или използване на ресурси, придобиване или управление на публични активи, поемане на задължения или осъществяване на дейности за постигане целите на предоставянето на услуги. Колкото по-големи ресурси привлича, управлява и/или има възможност да използва дадена организация от публичния сектор, колкото по-големи задължения поема тя и колкото по-голям е икономическият или социален ефект от нейната дейност, толкова по-вероятно е, че ще съществуват получатели на услуги и лица, предоставящи ресурси, които ще зависят от ФДОП за информацията относно организацията за целите на управленската отчетност и вземането на решения. При отсъствие на тези фактори или когато те не са съществени, малко вероятно е да съществуват потребители на ФДОП на тези организации.
- 4.8 Изготвянето на ФДОП е процес, свързан с разходи. Следователно, за да бъде налагането на изисквания за финансово отчитане ефективно и ефикасно, важно е изготвяне на ФДОП да се изисква само от организации от публичния сектор, за които съществуват такива потребители.
- 4.9 В много случаи ще бъде ясно дали съществуват получатели на услуги или лица, предоставящи ресурси, които да зависят от ФДОП на организация от публичния сектор за информацията за целите на управленската отчетност и вземането на решения. Например, такива потребители вероятно ще съществуват за ФДОП на правителството на ниво централна, щатска или местна власт и за международни организации от публичния сектор. Причината е, че тези органи на държавното управление и организации обикновено имат възможността да привличат значителни ресурси и/или да използват значителни ресурси от името на своите доверители, да поемат задължения и да оказват влияние върху икономическото и/или социално благоденствие на гражданите, които зависят от предоставяните от тях услуги.
- 4.10 Не винаги обаче може да е очевидно дали съществуват получатели на услуги или лица, предоставящи ресурси, които да зависят, примерно, от ФДОП на отделни държавни ведомства или агенции, конкретни програми или разграничими области на дейност за информацията за целите на управленската отчетност и вземането на решения. Определянето на това дали тези организации, програми или дейности следва да бъдат идентифицирани като отчитащи се организации и следователно от тях да се изисква да изготвят ФДОП, ще налага използването на професионална преценка.
- 4.11 Правителството и някои други организации от публичния сектор имат самостоятелен статут или юридическа правоспособност (правен статут). От друга страна, организации, програми и дейности от публичния сектор, без отделен юридически статут, също може да привличат или използват ресурси, придобиват и управляват публични активи, поемат задължения, осъществяват дейности за постигане целите на предоставянето на услуги или за реализиране по друг начин на държавна политика. Получатели на услуги и лица, предоставящи ресурси, може да зависят от ФДОП на тези организации, програми и дейности за информацията за целите на управленската отчетност и вземането на решения. Следователно, отчитащата се организация от публичния сектор може да има отделен юридически статут или да е примерно организация, административна структура или програма, без отделен юридически статут.

Основание за заключения

Настоящото Основание за заключения съпътства, но не съставлява част от Концептуалната рамка.

Ключови характеристики на отчитащата се организация

- BC4.1 Концепцията за отчитащата се организация произтича от целите на финансовото отчитане от организациите от публичния сектор. Целите на финансовото отчитане от организациите от публичния сектор са да се предостави информация относно организацията, която да е полезна за потребителите на ФДОП за целите на управленската отчетност и вземането на решения.
- BC4.2 Отчитащите се организации изготвят ФДОП. ФДОП включват финансовия отчет, който представя информация относно такива въпроси, като финансовото състояние, резултатите от дейността и паричните потоци на организацията, и финансова и нефинансова информация, която разширява и допълва информацията във финансовия отчет. Следователно, ключова характеристика на отчитащата се организация от публичния сектор е наличието на получатели на услуги или лица, предоставящи ресурси, които зависят от ФДОП на правителството или друга организация от публичния сектор за информация за целите на управленската отчетност и вземането на решения.

Законодателство, нормативни разпоредби или друг нормативен документ

- BC4.3 Проектът за обсъждане не посочва кои организации от публичния сектор следва да бъдат идентифицирани като отчитаща се организация или отчитаща се организация, представляваща група, и следователно от тях да се изисква да изготвят ФДОП. В Проекта за обсъждане се отбелязва, че организациите и програмите от публичния сектор, които ще трябва да изготвят ФДОП, ще бъдат посочени в законодателството, нормативна разпоредба или друг нормативен документ, или ще бъдат определени от компетентните оправомощени органи във всяка една юрисдикция.
- BC4.4 Някои респонденти изразиха мнение, че макар да е възможно на практика законодателството или друг нормативен документ да посочва кои организации трябва да изготвят ФДОП, Концептуалната рамка следва да се фокусира върху концепцията за отчитаща се организация, да идентифицира ключовите отличителни черти на тази концепция и да предостави насоки относно принципите и факторите, които следва да бъдат взети под внимание при определяне дали съществува отчитаща се организация. Тези аргументи убедиха СМССПС и Съветът преориентира обсъжданията си към поясняване на концепцията за отчитаща се организация.

Интерпретиране и прилагане

- BC4.5 Някои респонденти изразиха опасения, че характеристиките на отчитащата се организация, така както са обяснени в Проекта за обсъждане, може да бъдат интерпретирани като идентифициращи конкретни дейности или сегменти на организацията като отделни отчитащи се организации. Тогава от тези сегменти или дейности ще се изисква да изготвят ФДОП в съответствие с всички МССПС. Някои респонденти отбелязаха също така, че не е ясно как насоките в Проекта за обсъждане

са приложими по отношение на организации от публичния сектор, различни от правителството, включително например, международни организации от публичния сектор.

BC4.6 МССПС откликна на тези опасения. Рамката пояснява, че изготвянето на ФДОП е свързано с разходи. Рамката също така:

- включва допълнителни насоки относно факторите, които вероятно ще сигнализируют за наличието на получатели на услуги или лица, предоставящи ресурси, които зависят от ФДОП на правителството или друга организация от публичния сектор за информация за целите на управленската отчетност и вземането на решения; и
- отбелязва вероятните последствия от тези фактори за идентифицирането на широк кръг организации, програми или дейности в публичния сектор като отчитащи се организации, включително държавни ведомства/департаменти и агенции и международни организации от публичния сектор.

BC4.7 Концептуалната рамка признава, че в някои случаи може да е необходимо да се използва професионална преценка при определяне дали конкретна организация от публичния сектор следва да бъде идентифицирана като отчитаща се организация. При използването на тази преценка следва да се отбележи, че при някои обстоятелства МССПС отговарят на нуждите на потребителите от информация относно конкретни програми или дейности, осъществявани от правителството или друга отчитаща се организация от публичния сектор, като предвиждат отделни оповестявания в рамките на ФДОП на това правителство или друга отчитаща се организация от публичния сектор⁵. Фактори, свързани със съответната юрисдикция, като например, действащата законодателна и регулаторна рамка, както и институционалните и административни механизми за привличане на ресурси и предоставяне на услуги, вероятно също ще способстват за обсъжданията относно това дали е вероятно да съществуват получатели на услуги и лица, предоставящи ресурси, които да зависят от ФДОП на конкретни организации от публичния сектор.

Отчитаща се организация, представляваща група

BC4.8 Проектът за обсъждане очертава в общи линии обстоятелствата, които биха оправдали включването на дадена организация или дейност в рамките на отчитаща се организация от публичния сектор, представляваща група. В Проекта за обсъждане се пояснява, че:

- правителството или друга организация от публичния сектор може (а) да разполага с правомощията и възможностите да направлява или ръководи дейността на една или повече други организации, така че да извлича ползи от дейностите на тези организации, и (б) да бъде изложено на финансова тежест

⁵ Например, Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС), като МССПС 18, *Отчитане по сегменти* и МССПС 22, *Оповестяване на финансова информация относно сектор „Държавно управление“* предоставят механизъм за удовлетворяване на нуждите на потребителите от информация относно конкретни сегменти или сектори на организацията, без те да бъдат идентифицирани като отделни отчитащи се организации.

или загуба, която би могла да възникне в резултат от дейността на тези организации; и

- за да се изпълнят целите на финансовото отчитане, ФДОП на отчитаща се организация, представляваща група, изготвени по отношение на правителство или друга организация от публичния сектор, следва да включват това правителство (или друга организация от публичния сектор) и организациите, чиято дейност то има правомощията и възможностите да направлява или ръководи, когато резултатите от това ръководство могат (а) да генерират финансови или други ползи за правителството (или друга организация от публичния сектор), или (б) да го изложат на финансова тежест или загуба.

BC4.9 Много от респондентите, взели участие в допитването във връзка с Проекта за обсъждане, отбелязаха съгласието си с виждането на СМССПС за критериите, които следва да бъдат удовлетворени за включване в отчитаща се организация от публичния сектор, представляваща група. Други респонденти обаче изразиха опасения относно потенциалното тълкуване и прилагане на критериите при определени обстоятелства. В някои случаи те отбелязаха, че Рамката ще трябва да предостави допълнителни насоки за прилагане, за да бъде ефикасна при справяне с обстоятелства, които не са обект на разглеждане в МССПС. Редица респонденти изразиха също така мнение, че критериите, които трябва да бъдат удовлетворени за включване в рамките на отчитаща се организация, представляваща група, по-успешно биват адресирани и разрешавани на ниво стандарти, където тези критерии и последствията от тях биха могли да бъдат тествани при различни условия и подкрепени с конкретни примери за обстоятелства, които е вероятно да съществуват в много юрисдикции.

BC4.10 СМССПС счете тези опасения за убедителни. Съветът реконструира и обедини обсъжданията си за отчитащата се организация и отчитащата се организация, представляваща група, за да се фокусира върху принципите, стоящи в основата на идентифицирането на отчитащата се организация от публичния сектор — независимо дали тази отчитаща се организация се състои от една единствена организация от публичния сектор, или от група организации. Съответстващите на тези принципи критерии, които ще трябва да бъдат удовлетворени за включване в отчитаща се организация, представляваща група, впоследствие ще бъдат разработени и изцяло разгледани на ниво стандарти.

ГЛАВА 5: ЕЛЕМЕНТИ НА ФИНАНСОВИЯ ОТЧЕТ

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение.....	5.1–5.5
Цел на настоящата глава.....	5.1
Елементи и тяхното значение	5.2–5.4
Дефинирани елементи	5.5
Активи.....	5.6–5.13
Дефиниция	5.6
Ресурс	5.7–5.10
Настоящ контрол от организацията	5.11–5.12
Минало събитие.....	5.13
Пасиви	5.14–5.26
Дефиниция	5.14
Настоящо задължение	5.15
Изходящ поток ресурси от организацията.....	5.16
Минало събитие.....	5.17
Юридически обвързващи задължения и задължения, които не са юридически обвързващи	5.18–5.26
Нетно финансово състояние, други ресурси и други задължения	5.27–5.28
Приходи и разходи	5.29–5.31
Дефиниции	5.29–5.31
Излишък или дефицит за периода	5.32
Вноски от собствениците и разпределения към собствениците	5.33–5.37
Дефиниции	5.33–5.37
Основание за заключения	

Въведение

Цел на настоящата глава

- 5.1 Настоящата глава дефинира елементите, използва във финансовите отчети, и предоставя допълнителни обяснения във връзка с тези дефиниции.

Елементи и тяхното значение

- 5.2 Финансовият отчет отразява финансовия ефект от операции и други събития, като ги групира в обобщени класове, имащи общи икономически характеристики. Тези обобщени класове се наричат елементи на финансовия отчет. Елементите представляват съставните части, от които е изграден финансовият отчет. Тези съставни части се явяват отправна точка за отразяване, класифициране и обобщаване на икономическите данни и дейности по начин, предоставящ на потребителите информация, която удовлетворява целите на финансовото отчитане и постига качествените характеристики на финансовата отчетност, като същевременно взема под внимание ограниченията върху информацията, включена във ФДОП.
- 5.3 Дефинираните в настоящата глава елементи не се отнасят до отделните позиции, които са признати в резултат на операциите или събитията. С цел повишаване разбираемостта на финансовите отчети се използват подкласове от отделни позиции в рамките на даден елемент и обединяване/агрегиране на позиции. Представянето е обект на разглеждане в Глава 8, *Представяне във финансовите доклади с общо предназначение*.
- 5.4 При някои обстоятелства, за да се гарантира, че финансовите отчети предоставят информация, която да е полезна за смисленото оценяване на финансовите резултати от дейността и финансовото състояние на организацията, може да е необходимо признаването на икономически явления, които не са обхванати от елементите, дефинирани в настоящата глава. Следователно, идентифицирането на елементите в настоящата глава не пречи на МССПС да изискват или позволяват признаването на ресурси или задължения, които не отговарят на дефиницията за елемент, посочена в настоящата Глава (наричани по-долу „други ресурси“ или „други задължения“), когато това е необходимо за по-успешното постигане на целите на финансовото отчитане.

Дефинирани елементи

- 5.5 Елементите, които са дефинирани в настоящата Глава, са:
- активи;
 - пасиви;
 - приходи;
 - разходи;
 - вноски от собствениците; и
 - разпределения към собствениците.

Активи

Дефиниция

5.6 Актив е:

Ресурс, контролиран понастоящем от организацията, в резултат на минало събитие.

Ресурс

5.7 Ресурсът е обект с потенциална възможност за полезно използване или способност да генерира икономически ползи. Наличието на физическа форма не се явява необходимо условие за съществуването на ресурс. Потенциалната възможност за полезно използване или способността да се генерират икономически ползи може да произтича от самия ресурс или от правата да се използва този ресурс. Някои ресурси включват правата на организацията да получи различни изгоди, включително примерно правото на:

- ползване на ресурса за предоставяне на услуги ⁶;
- ползване на ресурсите на външна страна за предоставяне на услуги, например, лизинг;
- преобразуване на ресурса в парични средства посредством разпореждане с него;
- получаване на изгоди от повишаване стойността на ресурса; или
- получаване на поток от парични средства.

5.8 Потенциалната възможност за полезно използване е способността да се предоставят услуги, които способстват за постигане целите на организацията. Потенциалната възможност за полезно използване дава възможност на организацията да постига целите си, без да генерира по необходимост нетни входящи парични потоци.

5.9 Активи в публичния сектор, включващи потенциална възможност за полезно използване, може да представляват обекти за отдих, културно наследство, живота на местната общественост, отбрана и други активи, които са държани от правителствата и други организации от публичния сектор и са използвани за предоставянето на услуги на трети страни. Такива услуги може да са за колективно или индивидуално потребление. Възможно е много услуги да са предоставяни в области, в които липсва или е налице ограничена пазарна конкуренция. Използването и разпореждането с такива активи може да е ограничено, доколкото много активи, включващи потенциална възможност за полезно използване, са специализирани по своето естество.

5.10 Икономическите ползи са входящи потоци от парични средства или намаление на изходящи потоци от парични средства. Входящи потоци от парични средства (или намалени изходящи потоци от парични средства) биха могли да бъдат получени например при:

- използване на актива в производството или продажбите; или
- пряката размяна на актива за парични средства или други ресурси;

⁶ „Услуги“ в Концептуалната рамка включва и „стоки“.

Настоящ контрол от организацията

- 5.11 Организацията трябва да има контрол върху ресурса. Контролът върху ресурса включва способността на организацията да използва ресурса (или да ръководи други страни при неговото използване), така че да получава ползи от потенциалната възможност за полезно използване или икономическите ползи, съдържащи се в ресурса, при постигане целите си по предоставяне на услуги или други свои цели.
- 5.12 Когато оценява дали контролира даден ресурс в настоящето, организацията оценява дали са налице следните индикатори/признаци за контрол:
- законно право на собственост;
 - достъп до ресурса или способността да се откаже или ограничи достъпа до него;
 - средствата за гарантиране, че ресурсът се използва за постигане целите на организацията; и
 - наличието на юридически упражняемо право върху потенциалната възможност за полезно използване или способността за генериране на икономически ползи, произтичащи от ресурса.

Макар тези индикатори да не се явяват окончателно определящи фактори за това дали съществува контрол, тяхното идентифициране и анализ може да предостави информация за вземането на решение.

Минало събитие

- 5.13 Дефиницията на актив изисква ресурсът, който организацията контролира понастоящем да произтича от минала операция или друго минало събитие. Миналите операции или други събития, които водят до това организацията да придобие контрол върху ресурса и следователно актив може да са различни. Организацията може да получава активи, като ги закупуват в обменна операция или като ги разработват сами. Активи може да възникват и посредством необменни операции, включително чрез упражняване на суверенни права. Правомощията да се налагат данъци или издават лицензи и да се осигурява достъп, или ограничава или отказва достъп, до ползите, съдържащи се в нематериални активи, като електромагнитния честотен спектър, са примери за специфични за публичния сектор правомощия и права, които могат да породят активи. При оценката на възникването на правата на организацията на контрол върху ресурсите биха могли да бъдат взети под внимание следните събития: (а) обща способност за установяване на правомощия, (б) установяване на правомощия въз основа на закон, (в) упражняване на правомощия за пораздаване на право и (г) събитие, което поразда право да се получат ресурси от трета страна. Актив възниква, когато правомощията са упражнени и са налице правата да се получат ресурси.

Пасиви

Дефиниция

- 5.14 Пасив е:

Настоящо задължение на организацията за изходящ поток на ресурси, което произтича от минало събитие.

Настоящо задължение

5.15 Организацията от публичния сектор може да има редица задължения. Настоящото задължение е юридически обвързващо задължение (юридическо задължение) или задължение, което не е юридически обвързващо, но което организацията има малка или няма никаква реалистична алтернатива да избегне. Задълженията не са настоящи задължения, освен ако не са обвързващи и е налице малка или никаква реалистична алтернатива да се избегне изходящ поток от ресурси.

Изходящ поток ресурси от организацията

5.16 За уреждане на пасива трябва да е необходим изходящ поток на ресурси от организацията. Задължение, което може да бъде уредено без изходящ поток на ресурси от организацията, не представлява пасив.

Минало събитие

5.17 За да се удовлетвори дефиницията за пасив е необходимо настоящото задължение да възниква в резултат от минала операция или друго събитие и да изисква изходящ поток на ресурси от организацията. Сложността на програмите и дейностите в публичния сектор означава, че редица събития при разработването, осъществяването и функционирането на конкретна програма биха могли да породят задължения. За целите на финансовото отчитане е необходимо да се определи дали такива ангажименти и задължения, включително обвързващи задължения, които организацията има малка или няма никаква реалистична алтернатива да избегне, но които нямат юридическа сила (задължения, които не са юридически обвързващи) се явяват настоящи задължения и удовлетворяват дефиницията за пасив. Когато споразумението има юридическа форма и е обвързващо, например, договор, миналото събитие може лесно да бъде идентифицирано. В други случаи може да е трудно да се идентифицира миналото събитие и тази идентификация да изисква оценяване кога организацията има малка или няма никаква реалистична алтернатива да избегне изходящия поток на ресурси от нея. При извършването на тази оценка организацията взема под внимание факторите в съответната юрисдикция.

Юридически обвързващи задължения и задължения, които не са юридически обвързващи

5.18 Обвързващите задължения могат да бъдат юридически обвързващи задължения и задължения, които не са юридически обвързващи. Обвързващите задължения могат да възникват както от обменни, така и от необменни операции. За да поражда пасив, задължението трябва да е към външна страна. Организацията не може да бъде задължена сама към себе си, дори ако тя публично е съобщила намерението си да се държи по определен начин. Идентифицирането на външна страна е индикация за съществуването на задължение, пораждащо пасив. За да са налице настоящо задължение и съответно пасив, не е от съществено значение да се знае точно самоличността на външната страна преди момента на уреждане на задължението.

5.19 Много споразумения, които пораждат задължения, включват дати на уреждане. Включването на дата на уреждане може да е индикация, че задължението предполага изходящ поток от ресурси и поражда пасив. Съществуват много споразумения обаче, които не съдържат дата на уреждане. Отсъствието на дата на уреждане не пречи на задължението да поражда пасив.

Юридически задължения

- 5.20 Изпълнението на юридическите задължения може да бъде обезпечено по законов път. Такива задължения, чието изпълнение може да бъде осигурено принудително, биха могли да възникват от различни правни конструкции. Обикновено обменните операции са договорни по своя характер и следователно тяхното изпълнение може да бъде осигурено принудително посредством договорното право или равносилни нормативни изисквания и механизми. Съществуват юрисдикции, в които правителствата и организациите от публичния сектор не могат да поемат юридически задължения, тъй като примерно не им се разрешава да сключват договори от свое име, като в такива случаи съществуват алтернативни процедури със същия ефект. В Концептуалната рамка задължения, които са обвързващи посредством такива алтернативни процедури, са считани за юридически задължения. По отношение на някои видове необменни операции, за да се определи дали изпълнението на дадено задължение може да бъде осигурено принудително по законов път ще е необходима преценка. Когато бъде определено, че изпълнението на задължението може да бъде осигурено принудително по законов път, не може да има никакво съмнение, че организацията няма реална алтернатива да избегне задължението и че е налице пасив.
- 5.21 Някои задължения, свързани с обменни операции, не подлежат задължително на принудително изпълнение от външна страна точно на отчетната дата, но ще подлежат на такова принудително изпълнение с течение на времето, без да трябва външната страна да отговаря на допълнителни условия— или да трябва да предприема допълнителни действия—преди уреждане на задължението. Претенции, които подлежат безусловно на принудително изпълнение с течение на времето, се считат за подлежащи на принудително изпълнение задължения в контекста на дефиницията на пасив.
- 5.22 Суверенните правомощия представляват висшата власт на правителството да въвежда, изменя или отменя правни норми. Суверенните правомощия не са основание да се достигне до заключение, че дадено задължение не отговаря на дефиницията за пасив в настоящата Рамка. Юридическото състояние трябва да бъде оценявано към всяка отчетна дата, за да се прецени дали задължението вече няма обвързващ характер и не отговаря на дефиницията за пасив.

Задължения, които не са юридически обвързващи

- 5.23 Пасиви могат да произтичат и от задължения, които не са юридически обвързващи. Задълженията, които не са юридически обвързващи, се различават от юридическите задължения по това, че страната, по отношение на която съществува задължението, не може да предприеме законови (или равносилни) мерки да обезпечи принудителното уреждане на задължението. Пораждащите пасиви задължения, които не са юридически обвързващи, имат следните характеристики:
- Посредством установен модел на практика в миналото, публикувана политика на организацията или достатъчно конкретно текущо изявление, организацията е дала индикации пред други страни, че ще поеме определени отговорности;
 - В резултат на такива индикации, организацията е създала обосновано очакване у тези други страни, че ще изпълни поетите отговорности; и
 - Организацията има малка или няма никаква реалистична алтернатива да избегне уреждането на задължението, произтичащо от тези отговорности.

5.24 В публичния сектор задължения могат да възникнат в редица случаи. Например, при реализация на програма или услуга:

- даване на политически обещания, като например, предизборни обещания;
- обявяване на политика;
- представяне (и одобрение) на бюджета (това може да са различни процедури); и
- влизане в сила на закона за бюджета (в някои юрисдикции бюджетът не влиза в сила докато не бъдат заделени съответните финансови средства).

Малко вероятно е ранните етапи на бюджетната процедура да породят настоящи задължения, които да отговарят на дефиницията на пасив. По-късните етапи, когато например претендиращите лица отговарят на условията за предоставяне на съответните услуги, биха могли да породят задължения, които отговарят на дефиницията за пасив.

5.25 Моментът, в който дадено задължение поражда пасив зависи от естеството на това задължение. Факторите, които вероятно ще окажат влияние върху преценката дали други страни могат обосновано да достигнат до заключение, че задължението е такова, че организацията има малка или няма никаква реалистична алтернатива да избегне изходящия поток от ресурси, включват:

- характера на миналото събитие или събития, които пораждат задължението. Така например, малко вероятно е обещание, дадено на избори, да породи настоящо задължение, доколкото предизборните обещания много рядко създават реални очаквания у външни страни, че организацията има задължение, чието уреждане има малка или няма никаква реалистична алтернатива да избегне. Публично изявление обаче във връзка с настъпило събитие или обстоятелство може да има такава политическа подкрепа, че правителството да разполага с малко възможности да се откаже. Когато правителството се е ангажирало да предложи и осигури приемането на необходимата бюджетна разпоредба, такова публично изявление може да породи задължение, нямащо юридически обвързващ характер;
- способността на организацията да модифицира или променя задължението преди то да бъде точно формулирано. Така например, обявяването на дадена политика обикновено не поражда задължение, нямащо юридически обвързващ характер, което да не може да бъде модифицирано преди да е реализирано. Аналогично, ако дадено задължение зависи от настъпването на бъдещи събития, може да съществува свобода на действие изходящият поток от ресурси да бъде избегнат преди настъпването на тези събития; и
- възможно е да съществува корелация между наличието на финансиране за уреждане на конкретно задължение и създаването на настоящо задължение. Така например, когато бюджетното перо е одобрено и свързаното с него финансиране е осигурено чрез заделянето на съответните средства, наличие на резервно финансиране или трансфер от друго ниво на държавно управление, това означава, че може да е налице задължение, нямащо юридически обвързващ характер. Липсата на бюджетна разпоредба обаче не означава задължително, че настоящо задължение не е възникнало.

5.26 „Икономическа принуда“, „политическа необходимост“ или други обстоятелства могат да породят ситуации, при които макар организацията от публичния сектор да не е юридически

задължена да понесе изходящ поток от ресурси, икономическите или политически последствия от отказа да се постъпи по този начин биха били такива, че организацията да има малка или да няма никаква реалистична алтернатива да избегне изходящия поток от ресурси. Икономическа принуда, политическа необходимост или други обстоятелства може да доведат до пасив, произтичащ от задължение, което не е юридически обвързващо.

Нетно финансово състояние, други ресурси и други задължения

- 5.27 Както е обяснено в параграф 5.4, в някои случаи, при разработване или преразглеждане на МССПС, СМССПС може да определи, че за постигане целите на финансовото отчитане, ресурс или задължение, което не отговаря на дефиницията за елемент, дефиниран в Концептуалната рамка, трябва да бъде признат във финансовия отчет. В такива случаи СМССПС може да изиска или позволи тези ресурси или задължения да бъдат признати като други ресурси или други задължения, които се явяват позиции в допълнение към шестте елемента в настоящата Рамка.
- 5.28 Нетното финансово състояние представлява разликата между активи и пасиви след прибавяне на други ресурси и изваждане на други задължения, признати в отчета за финансовото състояние. Нетното финансово състояние може да е с положителна или отрицателна остатъчна сума.

Приходи и разходи

Дефиниции

- 5.29 Приход е:

Увеличаване на нетното финансово състояние на организацията, различно от увеличение, произтичащо от вноски на собствениците.

- 5.30 Разход е:

Намаляване на нетното финансово състояние на организацията, различно от намаление, произтичащо от разпределения към собствениците.

- 5.31 Приходи и разходи възникват в резултат на обменни и необменни операции, други събития, като нереализирани увеличения и намаления на стойността на активите и пасивите, както и потреблението на активи чрез амортизирането им и намаляване на потенциалната им възможност за полезно използване и способността им да генерират икономически ползи за сметка на обезценката им. Приходи и разходи биха могли да възникват в резултат на отделни операции или на група операции.

Излишък или дефицит за периода

- 5.32 Излишъкът или дефицитът на организацията за периода е разликата между приходите и разходите, отчетени в отчета за финансовите резултати от дейността.

Вноски от собствениците и разпределения към собствениците

Дефиниции

- 5.33 Вноски от собствениците са:

Входящи потоци от ресурси към организацията, предоставяни от външни страни в качеството им на собственици, които установяват или увеличават дял в нетното финансово състояние на организацията.

5.34 Разпределения към собствениците са:

Изходящи потоци на ресурси от организацията, разпределяни към външни страни в качеството им на собственици, които връщат или намаляват дял в нетното финансово състояние на организацията.

5.35 Важно е да бъде направено разграничение между входящите потоци на ресурси от собствениците, включително тези входящи потоци, които установяват първоначално дела в собствеността, и изходящите потоци на ресурси към собствениците в тяхното качество на собственици, от една страна, и приходите и разходите, от друга. В допълнение към вливането на ресурси и плащането на дивиденди, в някои юрисдикции е широко разпространено прехвърлянето на активи и пасиви между организации от публичния сектор. Когато такива трансфери удовлетворяват дефинициите за вноски от собствениците или разпределения към собствениците, те ще бъдат отчетени счетоводно като такива.

5.36 Дялове в собствеността може да възникнат при създаването на организацията, когато друга организация внася ресурси, за да предостави на новата организация възможност да започне оперативна дейност. В публичния сектор вноските в организациите и разпределенията от тях понякога са свързани с реструктуриране на държавното управление и приемат формата на прехвърляния на активи и пасиви, а не на парични операции. Дяловете в собствеността може да приемат различни форми, не задължително във вид на инструменти на собствения капитал.

5.37 Вноските на собствениците може да приемат формата на първоначално вливане на ресурси при създаване на организацията или на последващо вливане на ресурси, включително в случаи на реструктуриране на организацията. Разпределенията към собствениците може да са: (а) инвестиционни доходи; (б) пълно или частично връщане на инвестицията; или (в) в случай на прекратяване/ликвидиране или реструктуриране на организацията, връщане на евентуално оставащи ресурси.

Основание за заключения

Настоящото Основание за заключения съпътства, но не съставлява част от Концептуалната рамка.

Обхват на главата

- BC5.1 Предоставилите становище в отговор на допитването (респонденти) във връзка с Консултационния документ, *Елементи и признаване във финансовия отчет* („Консултационния документ“), зададоха въпрос защо СМССПС адресира само елементите на финансовия отчет на този етап от разработване на Рамката. Те считаха, че СМССПС следва да разработи елементи на икономически и други явления в по-широкообхватните области на финансовото отчитане извън финансовия отчет. СМССПС признава, че тези виждания заслужават внимание и отчита необходимостта да разработи такива елементи в бъдеще. СМССПС обаче реши, че за да постави бъдещата си дейност по изготвяне и въвеждане на стандарти по отношение на финансовите отчети на здрава и прозрачна основа, важно е първо да бъдат разработени елементите на финансовия отчет.
- BC5.2 СМССПС е съгласен с мнението, че входящите и изходящи парични потоци следва да бъдат дефинирани като елементи на отчета за паричните потоци. СМССПС застана на позицията, че входящите и изходящи парични потоци са компоненти на елементите, идентифицирани в настоящата Глава и че по-нататъшни насоки следва да бъдат предоставени на ниво стандарти.

Активи

Ресурс

- BC5.3 Ресурсът предоставя ползи на организацията под формата на потенциална възможност за полезно използване или способност за генериране на икономически ползи. В процеса на достигане до заключения относно естеството на ресурса, СМССПС разгледа въпроса дали ползите от ресурса трябва вече да са получени от организацията, за да е налице ресурс. СМССПС достигна до заключение, че самите ресурси възплъщават ползи, до които може да получи достъп организацията, която контролира правата върху тези ползи. СМССПС разгледа също естеството на ползите (виж параграфи BC5.7 и BC5.8) и контрола (виж параграфи BC5.9-BC5.14).

Безусловни права и договори, подлежащи на изпълнение

- BC5.4 Безусловните права върху ресурсите обикновено възникват в резултат на договори или други обвързващи споразумения, които изискват предоставяне на ресурси на организацията в бъдеще. СМССПС отбелязва, че е възможно да съществува голям брой такива права и признава, че безусловни права, които представляват потенциална възможност за полезно използване или способност за генериране на икономически ползи и които са контролирани от организацията в резултат на минало събитие, пораждат активи. Дали такива активи се признават зависи от това дали са изпълнени критериите за признаване. СМССПС достигна до заключение, че последствията от прилагането на дефиницията за актив спрямо безусловните права следва да бъдат разглеждани на ниво стандарти.

- BC5.5 Подлежащите на изпълнение договори са обвързващи споразумения, при които е налице безусловно право да се получат ресурси и равносилно настоящо задължение да се прехвърлят ресурси към контрагента в бъдеще. Организацията от публичния сектор вероятно ще участва в голям брой такива споразумения. СМССПС признава мнението, че такива споразумения може да породят както активи, така и пасиви, тъй като е налице право да се получат ресурси и настоящо задължение да бъдат отдадени ресурси, което организацията няма реалистична алтернатива да избегне.
- BC5.6 СМССПС отчита също така мнението, че признаването на активи и пасиви от подлежащи на изпълнение договори би предполагало включването на потенциално много големи суми на активи и пасиви в отчета за финансовото състояние и отчета за финансовите резултати от дейността и че това може да влезе в конфликт с качествената характеристика „разбираемост“. Това дали от правата и задълженията в подлежащи на изпълнение договори възникват активи и пасиви ще бъде определено чрез оценяване дали тези права и задължения удовлетворяват дефинициите за елементи и критериите за признаване, идентифицирани в Концептуалната рамка. Това оценяване, както и подходът спрямо представянето във финансовия отчет на елементи, произтичащи от подлежащи на изпълнение договори, се разглеждат на ниво стандарти.

Потенциална възможност за полезно използване и икономически ползи

- BC5.7 Терминът „потенциална възможност за полезно използване“ е използван, за да се идентифицира способността на актива да предоставя услуги в съответствие с целите на организацията. Терминът „икономически ползи“ е използван, за да се отрази способността на актива да генерира нетни входящи парични потоци. Някои твърдят, че икономическите ползи включват потенциалната възможност за полезно използване. Други твърдят, че потенциалната възможност за полезно използване включва икономическите ползи—допълнителен възглед е, че двата термина могат да бъдат използвани като взаимозаменяеми. СМССПС разглежда въпроса дали обяснението на ресурс следва да включва позоваване както на потенциалната възможност за полезно използване, така и на способността да се генерират икономически ползи.
- BC5.8 СМССПС отбелязва, че много от респондентите, взели участие в допитването във връзка с Консултационния документ и Проекта за обсъждане, подкрепиха включването на специална препратка към потенциалната възможност за полезно използване като характеристика на актива, позовавайки се на целите за предоставяне на услуги на повечето организации от публичния сектор. Ето защо, СМССПС достигна до заключение, че обяснението на ресурс следва да включва както термина „потенциална възможност за полезно използване“, така и термина „икономически ползи“. С този подход се признава, че основната цел на повечето организации от публичния сектор е да се предоставят услуги, но и също, че организацията от публичния сектор може да извършват дейности с единствена цел генериране на нетни входящи парични потоци.

Контрол

- BC5.9 СМССПС разглежда въпроса дали контролът е съществена характеристика на актива или следва да бъдат идентифицирани други индикатори в качеството на съществени характеристики на актива, включително:

- законно право на собственост;
- право на достъп до ресурса и право да се ограничи или откаже достъпа на външни лица до ресурса;
- средства за гарантиране, че ресурсите се използват за постигане целите на организацията; и
- наличието на юридически упражняеми права върху потенциалната възможност за полезно използване или икономическите ползи, произтичащи от ресурса.

СМССПС признава вижданията на тези, които твърдят, че контролът може да е труден за прилагане в някои случаи, тъй като изисква преценка, за да се оцени дали е налице контрол. Освен това, контролът може погрешно да бъде приложен спрямо актива в неговата цялост, а не спрямо отделните ползи, които се получават от ресурса. Независимо обаче от такива затруднения, СМССПС достига до заключение, че контролът е съществена характеристика на актива, тъй като наличието на контрол улеснява установяването на връзка между актива и конкретната организация.

- BC5.10 Законното право на собственост върху ресурс, като например, имот или оборудване, представлява метод за достъп до потенциалната възможност за полезно използване или икономическите ползи от даден актив. От друга страна, права върху потенциалната възможност за полезно използване или способността да се генерират икономически ползи може да съществуват без законно право на собственост върху съответния ресурс. Така например, правата върху потенциалната възможност за полезно използване или способността да се генерират икономически ползи чрез владението и използването на нает по лизингов договор имот се осъществяват без законно право на собственост върху самия нает актив. Следователно, законното право на собственост върху ресурса не е съществена характеристика на актива. Законното право на собственост, обаче, е индикатор за контрол.
- BC5.11 Правото на достъп до ресурса може да даде на организацията възможност да определи дали:
- директно да използва потенциалната възможност за полезно използване на ресурса, за да предостави услуги на бенефициентите;
 - да замени ресурса за друг актив, като например, парични средства; или
 - да използва актива по всякакъв друг начин, който позволява да се предоставят услуги или генерират икономически ползи.
- BC5.12 Макар достъпът до ресурса да е критично важен, съществуват ресурси, до които организацията има достъп, но които не пораждат активи, например въздухът. Следователно, възможността за достъп до ресурс трябва да бъде допълнена от способността да се откаже или ограничи достъпа на други лица до този ресурс – например, (а) организацията може да реши дали да определи входна такса за музей и да ограничи достъпа за тези лица, които не платят таксата, и (б) правителството може да контролира природен ресурс, намиращ се под земята, достъпът до който за други лица може да бъде ограничен. Подлежащите на принудително по законен път изпълнение претенции спрямо конкретни ресурси, като например, правото на достъп до път или правото на проучване на полезни изкопаеми, биха могли да представляват актив за притежателя им. Организацията обаче може да има достъп до потенциалната

възможност за полезно използване или способността да се генерират икономически ползи, свързани с ресурса, по начини, които не изискват юридически права. СМССПС възприе виждането, че факторите, идентифицирани в параграф ВС5.9, вероятно ще са индикатори за съществуването на контрол, а не съществени характеристики на дефиницията за актив.

- ВС5.13 СМССПС разгледа също така въпроса дали подходът на базата на икономическата собственост се явява практически приложима алтернатива на подхода, основан на контрола. Подходът на базата на икономическата собственост се фокусира върху изложеността на организацията на стоящите в основата икономически характеристики, способстващи за това, активът да представлява ценност за организацията. Някои от респондентите, взели участие в допитването във връзка с Проекта за обсъждане, *Елементи и признаване във финансовия отчет*, подкрепяйки подхода, основан на контрола, коментираха сложността на подхода на базата на икономическата собственост. СМССПС достигна до заключение, че подходът на базата на икономическата собственост е субективен и труден за прилагане и поради тези причини го отхвърли.
- ВС5.14 СМССПС разгледа въпроса дали анализът на изложеността на рисковете и ползите от собствеността е полезен индикатор за контрол. Подходът, основан на контрола, се фокусира върху правомощията на организацията да ръководи начина, по който ресурсът се използва, за да може организацията да извлече полза от потенциалната възможност за полезно използване и/или способността за генериране на икономически ползи, въплътени в ресурса. Подходът на базата на рисковете и ползите се фокусира върху изложеността на организацията на стоящите в основата икономически характеристики, способстващи за това, активът да представлява ценност за организацията и свързаните с това рискове. Разглеждането на рисковете и ползите, свързани с конкретни операции или събития, както и коя от страните по операцията или събитието понася по-голямата част от тези рискове и ползи, може да е уместно и полезно при идентифициране естеството на актива, контролиран от страните по операцията или събитието. Това може да е от полза и при определяне как да бъдат изразени количествено икономическите права и задължения и как те да бъдат свързани с конкретните страни. Само по себе си обаче това не е индикатор за страната, която контролира актива. Ето защо СМССПС реши да не включва рисковете и ползите, свързани със собствеността, в качеството на индикатор за контрол.

Минало събитие

- ВС5.15 Някои от респондентите, взели участие в допитването във връзка с Консултационния документ и Проекта за обсъждане твърдяха, че идентифицирането на минала операция или друго събитие, пораждащо актива, следва да бъде съществена характеристика от дефиницията на актив. Други бяха на мнение, че идентифицирането на минало събитие не е необходимо и следователно не трябва да е съществена характеристика. Те считат, че такова изискване поставя неправилен акцент върху идентифицирането на миналото събитие, което поражда актива. Такъв акцент може да отвлече вниманието и да доведе до дебати относно това кое събитие е задействащото събитие, вместо по-важния въпрос относно това дали към отчетната дата са налице права върху ресурси. Тези, които застъпват това виждане считат, че съществена характеристика на актива следва да бъде съществуването на ресурс. Някои може да

приемат, че миналото събитие предоставя полезни доказателства, подкрепящи съществуването на актив, но не и че миналото събитие следва да бъде съществена характеристика.

- BC5.16 Много респонденти изразиха мнение, че миналото събитие следва да бъде идентифицирано като съществена характеристика на дефиницията на актив. СМССПС е съгласен с тези респонденти—в частност, че сложното естество на много програми и дейности в публичния сектор означава, че съществуват редица възможности за възникване на контрол върху ресурса. Поради тези причини, СМССПС достигна до заключение, че идентифицирането на съответното минало събитие има решаващо значение при определяне дали съществува актив.
- BC5.17 Правомощията и правата на правителството са особено важни при идентифицирането на активи. Правомощията да се налагат данъци и да се издават лицензи, както и други правомощия по предоставяне на достъп или по отказване или ограничаване на достъпа до ползите, въплътени в нематериални ресурси, като например, електромагнитния спектър, са примери за суверенни правомощия. Често е трудно да се определи кога такива правомощия пораждат право, което представлява ресурс и актив на организацията.
- BC5.18 Правомощието на правителството да установява право да налага данък или такса, например, често отключва последователност от събития, които в крайна сметка водят до поток от икономически ползи за правителството. СМССПС разгледа две виждания относно това кога от правомощията и правата на правителството да налага данък или такса възниква актив. Първото виждане е, че правителството има неотменни вътрешноприсъщи правомощия да налага данъци към всяка отчетна дата и следователно общата способност да се налагат данъци или такси представлява актив. Защитниците на тази теза приемат, че е малко вероятно такъв актив да може да бъде достоверно оценен, но твърдят, че това не трябва да е пречка за признаване, че правителството има безсрочен актив. Противоположната гледна точка е, че правомощията да се налагат данъци и такси трябва да бъдат преобразувани в право посредством законови или юридически средства и че такова право трябва да е упражнено или да може да бъде упражнено, за да се породи актив. Много от респондентите, взели участие в допитването във връзка с Консултационния документ и Проекта за обсъждане, подкрепиха второто виждане. СМССПС изрази съгласие с тези респонденти. По-специално, СМССПС достигна до заключение, че неотменните вътрешноприсъщи правомощия на правителството не пораждат активи, докато тези правомощия не бъдат упражнени и възникнат права да се получи потенциална възможност за полезно използване или икономически ползи.

Пасиви

Настоящо задължение

- BC5.19 При разглеждане на въпроса кога задълженията са настоящи задължения, СМССПС приема, че юридическото задължение поражда настоящо задължение. В някои юрисдикции на организациите от публичния сектор не се разрешава да сключват определени юридически споразумения, но има еквивалентни механизми, които пораждат настоящо задължение. Такива механизми се считат за юридически обвързващи. След това СМССПС разгледа въпроса как да класифицира

задълженията, които не са юридически задължения. СМССПС отбеляза, че „конструктивно задължение“ е термин, използван повсеместно в документите във връзка с изготвянето и въвеждането на стандарти по целия свят и е използван в МССПС. Терминът обаче се оказва труден за тълкуване и прилагане в контекста на публичния сектор. Ето защо СМССПС разгледа алтернативна терминология, например, термина „социален или морален дълг или изискване“. СМССПС има опасения, че терминът „социален“ може да бъде объркан с политически ценности, а терминът „морални задължения“ рискува възприемане на органите за изготвяне и въвеждане на стандарти и съставителите като морални съдници. Ето защо СМССПС реши, че въвеждането на разграничение между „юридически обвързващи задължения“ и „задължения, които не са юридически обвързващи (задължения, които са обвързващи, но не юридически)“ е най-простият и разбираем подход. СМССПС разгледа и отхвърли виждането, че терминът „задължения, които не са юридически обвързващи“ може да бъде интерпретиран като отнасящ се до задължения, законността на които се явява съмнителна. Параграфи ВС5.30-ВС5.34 разглеждат задълженията, които не са юридически обвързващи, и поясняват значението на термина за целите на Концептуалната рамка.

- ВС5.20 В контекста на настоящо задължение, СМССПС разгледа въпроса дали „условни“ и „безусловни“ задължения, „задължения за готовност за изпълнение“ и „задължения за изпълнение“ може да са настоящи задължения.

Условни и безусловни задължения

- ВС5.21 Безусловно задължение е такова задължение, което съществува само по себе си, независимо от бъдещи събития. Безусловните задължения пораждаат пасиви, в случай че е удовлетворена дефиницията за пасив. Условното задължение предполага възможното настъпване на бъдещо събитие, което може да е или да не е под контрола на отчитащата се организация. СМССПС достигна до заключение, че е възможно условните задължения да пораждаат пасиви, така както са дефинирани в Концептуалната рамка. Определянето дали условно задължение удовлетворява дефиницията за пасив ще включва разглеждане на естеството на задължението и обстоятелствата, при които то е възникнало. Имайки предвид сложността на програмите и дейностите в публичния сектор, идентифицирането на миналото събитие (или събития), които са довели до това организацията да има малка или да няма никаква реалистична алтернатива да избегне изходящ поток на ресурси, често може да не е просто. Насоките относно това дали условните задължения, които съществуват при определени споразумения и обстоятелства, може да пораждаат пасиви, съответстващи на дефинициите в Концептуалната рамка, е въпрос, който се разрешава на ниво стандарти.
- ВС5.22 За описание на настоящите задължения, които може да възникнат от условни задължения или да съществуват заедно с тях при определени обстоятелства, се използват разнообразни термини. Сред тях са задължения за готовност за изпълнение и задължения за изпълнение. Характеристиките на тези задължения и заключенията, до които достигна СМССПС в контекста на Концептуалната рамка, са представени в общи линии по-долу.

Задължения за готовност за изпълнение

- BC5.23 Задълженията за готовност за изпълнение са вид условни задължения. Задълженията за готовност за изпълнение изискват организацията да е готова да изпълни задължение, в случай че настъпи (или не настъпи) посочено несигурно бъдещо събитие извън контрола на организацията. Терминът „задължение за готовност за изпълнение“ се използва, за да се опише пасив, който може да възникне при определени договорни обстоятелства, като например, такива, свързани със застраховане, определени финансови инструменти, като деривативен договор в позиция „загуба“, и по отношение на гаранции, когато организацията има задължение да прехвърли ресурси, ако настъпи (или не настъпи) посочено бъдещо събитие. При такива обстоятелства е възможно да е налице можещо да бъде идентифицирано минало събитие и изходящ поток от ресурси от организацията, макар точната самоличност на страната, към която ще бъде извършено уреждането, по принцип да не е известна.
- BC5.24 Консултационният документ включваше разглеждане на задълженията за готовност за изпълнение. Много респонденти намериха разграничението между задължение за готовност за изпълнение и други условни задължения за неясно. В Проекта за обсъждане се поясняваше, че терминът „задължение за готовност за изпълнение“ не е широко използван в публичния сектор и не е практически приложим при определени обстоятелства, характерни за публичния сектор, като се предлагаше въпросът дали задължението за готовност за изпълнение поражда пасив да бъде въпрос, решаван на ниво стандарти. Някои респонденти изразиха несъгласие с обяснението в Проекта за осъждане и изразиха мнение, че Концептуалната рамка следва да предостави насоки за използване на ниво стандарти относно това дали задълженията за готовност за изпълнение пораждат пасиви при определени обстоятелства.
- BC5.25 Задължението на организация от публичния сектор да прехвърли ресурси на друга организация при определени обстоятелства, които може да възникнат в бъдеще, включва, например, потенциално действие в качеството на кредитор от последна инстанция в подкрепа на програми, които осигуряват широк кръг социални придобивки. Съществуването на задължение за прехвърляне на ресурси на друга организация при тези обстоятелства може да зависи от продължаващото постоянно изпълнение на редица условия с различна важност и естество, които да са обект на изменение от страна на правителството или организацията от публичния сектор. СМССПС е на мнение, че обстоятелствата, при които пасиви възникват като последица от задължението на организация от публичния сектор да прехвърли ресурси на други страни в съответствие с условията на програми и начина, по който такива пасиви трябва да бъдат описвани и отчитани счетоводно, следва да бъдат разглеждани на ниво стандарти в съответствие с принципите, установени в Концептуалната рамка. СМССПС реши, че Концептуалната рамка не следва да разрешава въпроса дали всички задължения, които биха могли да бъдат класифицирани като задължения за готовност за изпълнение, отговорят на дефиницията за пасив. СМССПС реши също така да не използва термина „задължение за готовност за изпълнение“ в Концептуалната рамка.

Задължения за изпълнение

- BC5.26 Задължението за изпълнение е задължение в договор или друго обвързващо споразумение между организацията и външна страна да се прехвърли ресурс на тази страна. Често задълженията за изпълнение са изрично посочени в договор или друго споразумение. Не всички задължения за изпълнение са изрични. Така например, законово или нормативно изискване може да породява подразбиращо се задължение за изпълнение на организация от публичния сектор, което се явява допълнително към условията на споразумение или договор.
- BC5.27 Задължение за изпълнение възниква също така и когато организацията сключва споразумение, съгласно което получава такса и в замяна предоставя на външна страна достъп до актив на правителството. СМССПС достигна до заключение, че за възникване на задължение за изпълнение не е необходимо да бъде идентифицирана конкретна външна страна, но е важно такива задължения да бъдат анализирани, за да се определи дали те включват изискване да се предостави изходящ поток ресурси. Задължения, които изискват организацията да предостави достъп до ресурс, но не водят до изходящ поток от ресурси, не поражда пасиви. Задължения обаче, които изискват организацията да се откаже от бъдещи ресурси може да представляват пасиви. Често задълженията за изпълнение са условни задължения. Определянето дали такива задължения поражда пасиви зависи от условията на конкретните обвързващи споразумения и може да варира при различните юрисдикции. СМССПС достигна до заключение, че обстоятелствата, при които задължения за изпълнение поражда пасиви, следва да бъдат разглеждани на ниво стандарти.

Минало събитие

- BC5.28 СМССПС разгледа въпроса дали дефиницията на пасив следва да изисква наличието на минала операция или друго събитие. Някои застъпват виждането, че идентифицирането на минало събитие не е съществена характеристика на пасива и че следователно няма необходимост дефиницията на пасив да включва позоваване на минало събитие. Тези респонденти твърдят, че е възможно да има много минали събития и че вероятно установяването на ключовото минало събитие ще е субективно. Те предлагат идентифицирането на минало събитие да не е основен фактор при определяне дали към отчетната дата съществува пасив. Това виждане съответства на противопоставянето на включването на минало събитие в дефиницията на актив, което е разгледано в параграфи BC5.15-BC5.18.
- BC5.29 СМССПС признава това виждане, но отбелязва също така, че много респонденти, взели участие в допитването във връзка с Консултационния документ и Проекта за обсъждане, считат, че миналото събитие представлява характеристика на пасива. СМССПС изразява съгласие с мнението, че сложността на много програми и дейности в публичния сектор и броят на възможните моменти, в които може да възникне настоящо задължение, означават, че макар и задачата да е трудна, идентифицирането на минало събитие, което поражда пасив, е от решаващо значение при определяне кога задълженията на публичния сектор следва да бъдат признавани.

Малка или никаква реалистична алтернатива за избягване

- BC5.30 Някои респонденти, взели участие в допитването във връзка с Проекта за обсъждане изразиха опасения, че фразата “малка или никаква алтернатива да избегне” при описанието на настоящо задължение е открита за различни тълкувания. Те предложиха отстраняване на думите „малка или“ от тази фраза, за да се намали потенциала за погрешна интерпретация. СМССПС разгледа това предложение. СМССПС се опасяваше, че такава промяна може да бъде тълкувана като установяване на прагов тест на практическа сигурност при определяне дали съществува настоящо задължение. СМССПС счита такъв праг за твърде висок. Поради тази причина СМССПС потвърди, че настоящо задължение е юридически обвързващо или не юридически обвързващо изискване, което организацията има малка или няма никаква реалистична алтернатива да избегне.
- BC5.31 В контекста на публичния сектор определянето кога възниква настоящо задължение е сложно и в някои случаи може да бъде сметнено за произволно. Това важи с особена сила когато се преценява дали пасиви биха могли да произтекат от задължения, които не подлежат на принудително изпълнение посредством юридически или еквивалентни средства. В контекста на програми за предоставяне на социални придобивки съществуват редица етапи, на които може да възникне настоящо задължение и е възможно да има значителни различия между юрисдикциите, дори когато програмите са сходни, а също и с течение на времето в една и съща юрисдикция — например, различни възрастови кохорти може да имат различни очаквания относно вероятността да получат придобивки по програма за социално подпомагане. Оценяването дали правителството не може да пренебрегне такива очаквания и следователно да има малка или да няма никаква реалистична алтернатива на прехвърлянето на ресурси може да е субективно. Това поражда опасения, че такава субективност подкопава последователността при отчитане на пасиви и може да засегне по неблагоприятен начин разбираемостта. Поради това някои застават на позицията, че съществена характеристика на пасива следва да бъде към отчетната дата той да подлежи на принудително изпълнение посредством юридически или еквивалентни средства.
- BC5.32 Противоположната гледна точка се заключава в това, че когато правителството е изпълнявало задълженията си в миналото, непризнаването им като пасиви води до надценяване на нетното финансово състояние на правителството. Според това виждане, ако правителството последователно е създавало в миналото очаквания сред гражданите, посредством публично обявявани задължения, да предостави финансова подкрепа — например, на жертвите на природни бедствия — и е изпълнявало тези си задължения, отказът такива задължения да бъдат третирани като пасиви не е в съответствие с целите на финансовото отчитане и води до предоставяне на информация, която не отговаря на качествените характеристики достоверно представяне и уместност.
- BC5.33 Като цяло, СМССПС изразява съгласие с тези, които твърдят, че в публичния сектор пасиви може да възникнат като резултат от обвързващи задължения, които организацията има малка или няма никаква реалистична алтернатива да избегне, дори ако те не подлежат на принудително изпълнение по закон. СМССПС реши за такива задължения да използва в Концептуалната рамка термина „задължения, които не са юридически обвързващи“. СМССПС обаче констатира вижданията на тези, които са

скептични, че пасиви могат да възникнат от задължения, които не подлежат на принудително изпълнение по законов път. Поради тези причини параграф 5.23 от настоящата Глава идентифицира характеристиките, които задължение, което не е юридически обвързващо, трябва да притежава, за да породи пасив.

- BC5.34 Голямото разнообразие в естеството на програмите и дейностите в публичния сектор, както и различните политически и икономически обстоятелства в юрисдикциите в световен мащаб, означава, че категоричното заявяване на обстоятелствата, при които задължения, които не подлежат на принудително изпълнение по законов път, стават обвързващи и пораждаат настоящи задължения, е неуместно. СМССПС обаче е на мнение, че е изключително малко вероятно настоящи задължения да възникнат в резултат от предизборни обещания. Причината е, че предизборните обещания много рядко ще (а) създадат реално и валидно очакване сред външни страни, че организацията ще изпълни обещанието и (б) създадат задължение, което организацията ще има малка или няма да има никаква реалистична алтернатива да не уреди. Поради тези причини Рамката включва презумпция, че пасиви не възникват в резултат от предизборни обещания. Приема се обаче, че на практика правителство с голямо мнозинство ще бъде в по-добри позиции да въведе в действие предвиденото законодателство, отколкото правителство на малцинството, и че ще бъдат рядко срещани обстоятелства, при които обявлението на правителството при такива условия би могло да породи пасив. При оценяване дали при такива обстоятелства задължение, което не е юридически обвързващо, поражда пасив, възможен индикатор е наличието на финансиране за уреждане на задължението. Това е обект на разглеждане в параграф 5.25.

Суверенни правомощия за избягване на задълженията

- BC5.35 Суверенните правомощия да се създават, променят и отменят законови разпоредби са ключова характеристика на правителствата. Суверенните правомощия потенциално позволяват на правителствата да се отказват от задължения, произтичащи както от обменни, така и от необменни операции. Макар в глобална среда такива правомощия да е възможно да са ограничени от практически съображения, през последния век са налице голям брой примери за правителства, които не изпълняват финансовите си задължения. СМССПС разгледа ефекта от суверенните правомощия върху дефиницията на пасив. СМССПС достигна до заключение, че непризнаването на задължения, които в друго отношение отговарят на дефиницията за пасив, на основание на това, че суверенните правомощия позволяват на правителството да се отклони от изпълнението на такива задължения, би противоречало на целите на финансовото отчитане и в частност би могло да влезе в конфликт с качествените характеристики уместност и достоверно представяне. Много респонденти, взели участие в допитването във връзка с Консултационния документ и Проекта за обсъждане подкрепиха тази позиция. Ето защо, СМССПС достигна до заключение, че определянето на съществуването на пасив следва да става чрез позоваване на правното състояние към отчетната дата.

Ангажименти

- BC5.36 Счетоводните процедури във връзка с ангажиментите представляват централен компонент на бюджетния контрол при организациите от публичния сектор в много

юрисдикции. Те имат за цел да се гарантира, че бюджетни средства са на разположение за изпълнение на отговорностите на правителството или друга организация от публичния сектор по отношение на възможно бъдещо задължение, включително предвидени или неразплатени поръчки за закупуване и договори, или когато условията за бъдещи трансфери на финансови средства все още не са изпълнени. Ангажименти, които удовлетворяват дефиницията за пасив и критериите за признаване се признават във финансовия отчет, като в други случаи информацията за тях може да бъде комуникирана в пояснителните приложения към финансовия отчет или в други доклади, включени във ФДОП. СМССПС достигна до заключение, че счетоводното отчитане на ангажиментите би могло да бъде адресирано в бъдеще при разглеждане на елементите по отношение на по-широките области на финансовото отчитане с общо предназначение извън финансовия отчет.

Нетно финансово състояние, други ресурси и други задължения

BC5.37 Този раздел на Основанието за заключения очертава в общи линии подхода на СМССПС спрямо моделите за финансовите резултати от дейността, които трябва да бъдат отчетени във финансовия отчет, и по-специално третирането на отсрочените входящи и изходящи потоци.

Консултационен документ, елементи и признаване във финансовия отчет

BC5.38 В Консултационния документ се разглеждаха два противоположни подхода спрямо финансовите резултати от дейността:

- подход, който оценява финансовите резултати от дейността като нетният резултат от всички промени в ресурсите и задълженията на организацията през периода. Това бе описано като подход, основан на активите и пасивите; и
- подход, който оценява финансовите резултати от дейността като резултатът от входящите потоци на приходи и изходящите потоци на разходи, по-тясно свързани с дейността през текущия период. Това бе описано като подход, основан на приходите и разходите.

BC5.39 В Консултационния документ се отбелязва, че двата различни подхода биха могли да доведат до различни дефиниции на елементите, свързани с финансовите резултати от дейността и финансовото състояние. Подходът, основан на приходите и разходите е силно свързан с идеята за балансирания подход. Балансираният подход се отнася до степента, в която разходите за програмите и предоставянето на услуги в отчетния период се носят от сегашните данъкоплатци и лицата, предоставящи ресурси в текущия период. Подходът, основан на активите и пасивите е свързан с идеята за промените в ресурсите, които са налице за предоставяне на услуги в бъдеще и претенциите срещу тези ресурси, в резултат на дейността през периода.

BC5.40 В друг раздел на Консултационния документ се разглеждаше въпросът за *Други потенциални елементи* и се посочваше, че ако СМССПС възприеме подхода, основан на приходите и разходите, СМССПС ще трябва да адресира отсрочените потоци. Съгласно този подход, отсрочените потоци са позиции, които не отговарят на предложените дефиниции за приходи и разходи, но които, независимо от това, се счита, че оказват влияние върху финансовите резултати от дейността за периода. Консултационният документ идентифицира три опции за справяне с такива потоци:

- дефиниране на отсрочените входящи потоци и отсрочените изходящи потоци като елементи на отчета за финансовото състояние;
- разширяване на дефинициите за активи и пасиви, така че да бъдат включени отсрочени позиции; или
- описване на отсрочените потоци като подкласификация на нетни активи/нетни пасиви (впоследствие наричани остатъчна сума).

BC5.41 В Консултационния документ се съдържаха два конкретни въпроса за коментиране в тези области. В първия от участниците се искаше да посочат дали предпочитат подхода, основан на активите и пасивите или подхода, основан на приходите и разходите, посочвайки съответните основания. Вторият въпрос питаше дали отсрочените входящи потоци и отсрочените изходящи потоци трябва да бъдат идентифицирани в отчета за финансовото състояние. В случай че респондентите подкрепяха идентифицирането в отчета за финансовото състояние, от тях се искаше да посочат кой от трите подхода в параграф BC5.40 подкрепят.

BC5.42 Отговорите на тези конкретни въпроси за коментиране не доведоха до категорични заключения. Неполямо мнозинство респонденти, изразили мнение, подкрепиха подхода, основан на активите и пасивите. Редица респонденти обаче, които подкрепиха този подход се изказаха и в подкрепа на идентифицирането на отсрочените позиции в отчета за финансовото състояние. СМССПС взе под внимание тези виждания на етапа на Проекта за обсъждане.

Проект за обсъждане, елементи и признаване във финансовия отчет

BC5.43 В Проекта за обсъждане се изразява мнение, че е важно да могат да бъдат разграничавани потоци, които се отнасят до текущия отчетен период от тези, които се отнасят до посочени бъдещи отчетни периоди. Поради това в Проекта за обсъждане се предлагат следните дефиниции за отсрочен входящ поток и отсрочен изходящ поток:

- *Отсрочен входящ поток е входящ поток на потенциални възможности за полезно използване или на икономически ползи, предоставяни на организацията за използване в посочен бъдещ отчетен период, който е резултат от необменна операция и увеличава нетните активи; и*
- *Отсрочен изходящ поток е изходящ поток на потенциални възможности за полезно използване или на икономически ползи, предоставяни на друга организация или страна за използване в посочен бъдещ отчетен период, който е резултат от необменна операция и намалява нетните активи.*

BC5.44 Двете ключови характеристики на тези дефиниции бяха:

- Предложените елементи бяха ограничени до необменни операции; и
- Потоците трябваше да бъдат свързани с посочен бъдещ период.

BC5.45 Основанието на СМССПС за включване на тези характеристики, в качеството им на мярка за избягване на риска, бе да се намали възможността отсрочените входящи потоци и отсрочените изходящи потоци да се използват масово като инструменти за изглаждане и да се гарантира, че отсрочените входящи потоци и отсрочените изходящи потоци няма да се представят в отчета за финансовото състояние

безсрочно. Проектът за обсъждане включваше две алтернативни виждания. Първото алтернативно виждане считаше, че значението на „нето финансово състояние“ е неясно в светлината на комбинирания ефект от отсрочените входящи потоци и отсрочените изходящи потоци. Второто алтернативно виждане изразяваше несъгласие с мнението, че отсрочените входящи потоци и отсрочените изходящи потоци следва да бъдат идентифицирани и признавани като отделни елементи и застъпваше възгледа, че тези потоци отговарят на дефинициите за приходи и разходи.

BC5.46 Много респонденти изразиха несъгласие с дефинирането на отсрочените входящи потоци и отсрочените изходящи потоци като елементи. Някои изразиха резерви относно последиците за хармонизирането с Концептуалната рамка на Съвета по международни счетоводни стандарти и Международните стандарти за финансово отчитане в по-общ план. Редица респонденти считаха, че предложеният подход не отразява икономическата реалност и че ще е по-трудно да се определи обективна база за отсрочване на приходи и разходи съгласно подхода, основан на приходите и разходите. Независимо от това, някои респонденти изразяваха мнение, че информацията относно потоците, отнасящи се до конкретни отчетни периоди, има информационна стойност.

BC5.47 Основанието за ограничаване на дефинициите до необменни операции бе оспорено като концептуално неиздържано, както от респондентите, които се застъпваха за дефиниране на отсрочените входящи потоци и отсрочените изходящи потоци като елементи, така и от тези, които се противопоставяха на така предложените елементи. Респондентите изразиха също така несъгласие с ограничаването до посочени времеви периоди, тъй като то потенциално би довело до различно счетоводно третиране на много сходни операции в зависимост от това дали е идентифициран посочен период. Например, безусловен грант (безвъзмездно предоставени средства), подлежащ на получаване от организацията за финансиране на общите ѝ дейности за петгодишен период, би отговорил на дефиницията за отсрочен входящ поток, докато сходен грант за бъдещ, неконкретизиран период, би отговорил на дефиницията за приход.

Финализиране на главата, посветена на елементите

- BC5.48 СМССПС счете, че е необходимо да балансира ограничената подкрепа за предложенията относно отсрочените потоци в Проекта за обсъждане и очевидните нужди на потребителите от информацията относно потоците, отнасящи се до конкретни отчетни периоди.
- BC5.49 Така СМССПС разгледа пет опции (А–Д по-долу) в отговор на получените в рамките на регламентираната процедура становища и собственото си възприятие за информационните нужди на потребителите:
- (а) дефиниране на отсрочените входящи потоци и отсрочените изходящи потоци като елементи по начин, базиран в по-голяма степен на принципи, без да се посочва финансовия отчет, в който елементите трябва да бъдат признавани. Така Концептуалната рамка няма да предопределя представянето на елементите;
 - (б) извличане на дефинициите на приходи и разходи от дефинициите на активи и пасиви;
 - (в) разширяване на дефинициите на активи и пасиви;
 - (г) приемане, че определени икономически явления, които не отговарят на дефиницията за елемент може да трябва да бъдат признати във финансовия отчет, за да се изпълнят целите на финансовото отчитане; и
 - (д) отчитане на входящите потоци и изходящите потоци, които предоставят потенциална възможност за полезно използване или икономически ползи, но не засягат активите и пасивите, така както са дефинирани в Рамката, и отчитане на входящите потоци и изходящите потоци, които не засягат приходи и разходи.
- BC5.50 СМССПС не счита, че дефинирането на отсрочени входящи потоци и отсрочени изходящи потоци като елементи в Опция А е оправдано в светлината на възраженията, направени от респондентите във връзка с предложенията в Проекта за обсъждане. Поради тази причина СМССПС отхвърли Опция А.
- BC5.51 СМССПС разгледа два варианта на Опция Б. При първия вариант отсрочените потоци се отнасят директно в излишък/дефицит, докато при втория вариант отсрочените потоци първоначално се отнасят в остатъчната сума и след това се рекласифицират в излишък/дефицит в периода, в който бъдат изпълнени времевите условия.
- BC5.52 СМССПС счита, че отнасянето на отсрочените потоци директно в излишък/дефицит съгласно първия вариант на Опция Б може да не даде информация, която достоверно да представя устойчивите резултати от дейността на организацията и следователно да не отговаря на целите на финансовото отчитане. Вторият вариант на Опция Б разчита на рекласифицирането и според мнението на някои членове на СМССПС би въвел косвено идеята за „друг всеобхватен доход“ в Рамката. СМССПС има сериозни резерви в това отношение. Поради тези причини СМССПС отхвърли Опция Б.
- BC5.53 СМССПС отбеляза, че Опция В би изисквала промени в дефинициите за актив и пасив, така че:
- дефиницията на актив би включила ресурси, които организацията не контролира; и

- дефиницията на пасив би включила задължения, които не са настоящи задължения.

СМССПС счита, че такива промени биха изкривили съществената характеристика на актива—че организацията контролира правата върху ресурсите—и съществената характеристика на пасива—че организацията има настоящо задължение за изходящ поток ресурси. По мнението на СМССПС това би направило активите и пасивите по-трудно разбираеми. Възприемането на такава опция би било също отклонение от глобално разбираните дефиниции на актив и пасив. Поради тези причини СМССПС отхвърли Опция В.

BC5.54 Опция Д е хибриден подход, който съдържа компоненти от останалите четири опции. Тази опция би позволила отчитането на входящи и изходящи потоци, които предоставят потенциална възможност за полезно използване или икономически ползи, но не би засегнала дефинициите на актив и пасив и отчитането на входящи и изходящи потоци, които не засягат приходите и разходите, дефинирани в Рамката. Идеята на този подход е да се признае, че е необходимо допълнително концептуално обмисляне на финансовите резултати от дейността.

BC5.55 Опция Г е по-широка от Опция Д, тъй като не е задължително ограничена до отсрочените потоци, като би могла да обхваща и по-обща икономически явления — например, задължения, които не са настоящи задължения, тъй като, макар и да съдържат задължения за изпълнение, не е ясно, че изискват изходящ поток на ресурси. Опция Г признава, че може да има обстоятелства, при които шестте елемента, дефинирани в Концептуалната рамка, може да не предоставят цялата информация във финансовия отчет, която е необходима, за да се отговори на нуждите на потребителите. По мнението на СМССПС ясно е, че е необходимо да се признае, че могат да бъдат признати и други позиции. За разлика от Опция А, Опция Г не включва дефиниране на допълнителни елементи, а за разлика от Опция В, Опция Г не предвижда модифициране на общо приетите дефиниции на актив и пасив.

BC5.56 СМССПС достигна до заключение, че Опция Г осигурява най-прозрачния подход. Всеобхватният термин „други икономически явления“ се използва във встъпителния раздел на настоящата глава, за да опише такива позиции, като впоследствие се използват по-детайлизирани термини „други задължения“ и „други ресурси“. Опция Г повишава също така управленската отчетност на СМССПС, тъй като обстоятелствата, при които ще бъдат признавани други задължения и други ресурси ще бъдат определяни на ниво стандарти и разяснявани в Основанията за заключения към конкретните стандарти.

Финансов отчет

BC5.57 Нетното финансово състояние представлява съвкупност на нетните активи на организацията (активи минус пасиви) и други ресурси и други задължения, признати в отчета за финансовото състояние към отчетната дата. Когато ресурси и задължения, различни от тези, които отговарят на дефинициите на елементите, са признати във финансовия отчет, сумите, отчетени като нетни активи и нетно финансово състояние ще се различават. При такива обстоятелства интерпретацията на нетното финансово състояние ще се определя чрез препратка към естеството на другите ресурси и другите задължения, признати във финансовия отчет съгласно приложимия МССПС.

BC5.58 СМССПС разглежда въпроса дали следва да използва в Концептуалната рамка както термина „нетни активи“, така и термина „нетно финансово състояние“. СМССПС признава виждането, че „нетни активи“ е общоприет термин. СМССПС обаче счита, че използването и на двата термина би могло да е объркващо и поради това реши да използва термина „нетно финансово състояние“, за да посочи остатъчната сума на организацията.

Приходи и разходи

Брутно или нетно увеличение на „нетното финансово състояние“ в дефиницията на приход

BC5.59 СМССПС разглежда въпроса дали дефиницията на приход следва да посочва увеличението на нетното финансово състояние като „бруто“ или „нето“. СМССПС признава, че подходът „бруто“ може да не е подходящ в области, като например, освобождаване от имоти, машини и съоръжения, където такъв подход би изисквал като приход да бъде признат пълният размер на постъпленията при освобождаване от актива, а не само разликата между постъпленията при освобождаване от актива и балансовата му стойност. И обратно, подходът „нето“ по аналогичен начин не би бил подходящ при определени обстоятелства, например при продажбата на материални запаси. СМССПС достигна до заключение, че това дали увеличението в нетното финансово състояние, представлявано от прихода, се представя бруто или нето, следва да бъде определено на ниво стандарти в зависимост от това кое третиране по-успешно удовлетворява целите на финансовото отчитане.

Разграничаване на обичайната дейност от дейности извън обичайния ход на оперативната дейност

BC5.60 Някои органи за изготвяне и въвеждане на стандарти структурират дефинициите си на елементите така, че например входящите и изходящи потоци, произтичащи от операции и събития, свързани с дейности в обичайния ход на оперативната дейност, са разграничени от входящите и изходящи потоци, които са свързани с дейности извън обичайния ход на оперативната дейност. Пример за този подход е дефинирането на приходите и разходите като елементи, които се отнасят до „продължаващата основна или централна оперативна дейност“ на организацията и дефиниране на печалбите или загубите като елементи, които се отнасят до всички други операции, събития и обстоятелства, пораждащи увеличение или намаление на нетните активи.⁷

BC5.61 СМССПС признава, че разграничаването на операции и събития, свързани с обичайния ход на оперативната дейност, от операции и събития извън обичайния ход на оперативна дейност може да предостави полезна информация за потребителите на финансовите отчети. Следователно може да е полезно да се възприемат термините „печалби и загуби“, за да се отразят входящи и изходящи потоци от операции и събития извън обичайния ход на оперативна дейност. СМССПС обаче е на мнение, че концептуално печалбите и загубите не се различават от други форми на приходи и разходи, тъй като и двете включват нетни увеличения или намаления на активите и/или пасивите. СМССПС отбеляза също така, че много респонденти, взели участие в

⁷ Виж, например, Съвет по финансово-счетоводни стандарти, Изложение на финансово-счетоводни концепции № 6, *Елементи на финансовия отчет*.

допитването във връзка с Консултационния документ и Проекта за обсъждане, споделят това мнение. Ето защо СМССПС реши да не дефинира печалби и загуби като отделни елементи.

Дялове в собствеността в публичния сектор

BC5.62 Както е обсъдено по-подробно в параграфи BC5.66-BC5.70, СМССПС разгледа въпроса дали, и ако да, то при какви обстоятелства, в публичния сектор са налице дялове в собствеността и дали операциите, свързани с дяловете в собствеността следва да бъдат изключени от дефинициите на приходи и разходи. Доколкото операциите със собствениците, в тяхната роля на собственици, са различни по същество от други входящи и изходящи потоци на ресурси, СМССПС достигна до заключение, че е необходимо да се направи разграничение на потоците, свързани със собствениците, от приходите и разходите. Поради това вноските от собствениците и разпределенията към собствениците са дефинирани като елементи и са изключени от дефинициите на приходи и разходи.

Излишък или дефицит в отчетния период

BC5.63 В настоящата глава се посочва, че разликата между приходите и разходите представлява излишъкът или дефицитът на организацията за периода. СМССПС разгледа въпроса дали следва да предостави разяснителни насоки относно интерпретирането на излишък или дефицит. СМССПС обсъди виждането, че организациите от публичния сектор имат модели на оперативна дейност и финансиране. Според това виждане, излишъкът предоставя индикация за способността на организацията:

- да намали търсенето на ресурси от лицата, предоставящи ресурси;
- да повиши или обема и/или качеството на услугите, предоставяни на получателите;
- да намали задлъжнялостта (когато организацията има правомощия да привлича заемни средства); или
- комбинация от тези фактори.

BC5.64 И обратно, дефицитът предоставя индикация за:

- необходимостта да се повиши търсенето на ресурси от лицата, предоставящи ресурси;
- намаляване или обема и/или качеството на услугите, предоставяни на получателите;
- увеличаване задлъжнялостта (когато организацията има правомощия да привлича заемни средства); или
- комбинация от тези фактори.

BC5.65 СМССПС признава, че е налице необходимост от по-голяма яснота относно значението на излишък или дефицит в публичния сектор и че следователно определени аспекти на горния подход биха могли да бъдат разработени допълнително в бъдеще. СМССПС обаче счита, че концепцията за модел на оперативна дейност и

финансиране или бизнес модел не е добре разработена в публичния сектор и че разработването на модел на оперативна дейност и финансиране, който да е подходящ за всички организации в публичния сектор е проблематично. Поради тези причини СМССПС реши да не включва насоки относно тълкуването на излишък и дефицит в Концептуалната рамка.

Вноски от собствениците и разпределения към собствениците

- BC5.66 СМССПС разгледа въпроса дали нетното финансово състояние представлява остатъчна сума, остатъчен дял или дял в собствеността. СМССПС признава виждането, че заинтересоваността на лицата, предоставящи ресурси и получателите на услуги в дългосрочната ефективност на организацията, нейния капацитет да предоставя услуги в бъдеще и ресурсите, които може да са на разположение за пренасочване, реструктуриране или алтернативно използване е сходна с дял в собствеността. СМССПС приема също така, че термините „остатъчен дял“ и „дял в собствеността“ са използвани в някои юрисдикции за характеризиране на дяловете/участието на трети страни в нетните активи. Терминът „остатъчен дял“ сочи, че получателите на услуги и лицата, предоставящи ресурси, са заинтересовани от способността на организацията да се самофинансира и обезпечава ресурсно бъдещата си оперативна дейност. Терминът „дял в собствеността“ е аналогичен с дела в собствеността при предприятие от непубличния сектор и според някои сочи, че гражданите притежават ресурсите на организацията от публичния сектор и че правителството носи отговорност пред гражданите за използването на тези ресурси. Някои поддръжници на този подход твърдят, че той акцентира върху демократичната отговорност и отчетност на правителствата.
- BC5.67 СМССПС е на мнение, че терминът „остатъчен дял“ може да подсказва също, че получателите на услуги и лицата, предоставящи ресурси, имат финансово участие в организацията от публичния сектор. Аналогично, терминът „дял в собствеността“ може да подсказва, че гражданите имат право на разпределения от организацията от публичния сектор и на разпределение на ресурси в случай на ликвидация на организацията. Поради тези причини СМССПС достигна до заключение, че термините „остатъчен дял“ и „дял в собствеността“ може да бъдат погрешно разбрани или изтълкувани и че „нетно финансово състояние“ е остатъчна сума, която не следва да бъде дефинирана.
- BC5.68 От друга страна СМССПС признава, че част от нетното финансово състояние може при определени обстоятелства да представлява дял в собствеността. В подкрепа могат да бъдат приведени примерите за организации, които имат официална капиталова структура. Възможно е обаче да има случаи когато организацията се учредява без официална капиталова структура с оглед продажба за осъществяване на дейност като търговско предприятие или от организация с нестопанска цел от непубличния сектор. Дял в собствеността може да възникне и от реструктуриране на държавни организации или организации от публичния сектор, например, когато се създава ново държавно ведомство/департамент. Ето защо, СМССПС разгледа въпроса дали дяловете в собствеността следва да бъдат дефинирани като елемент. СМССПС признава виждането, че идентифицирането на ресурсите (или претенциите срещу бъдещи ресурси), които могат да бъдат отнесени към собствениците, предоставя информация, полезна за целите на управленската отчетност и вземането на решения.

СМССПС достигна до заключение, че такива участия/дялове могат да бъдат идентифицирани посредством подкласификацията на нетното финансово състояние. СМССПС обаче достигна до заключение, че е важно да се разграничат входящите потоци на ресурси от собствениците и изходящите потоци на ресурси към собствениците, в тяхната роля на собственици, от приходи, разходи, други ресурси и други задължения. Поради тези причини вноските от собствениците и разпределенията към собствениците са дефинирани като елементи. Подробни насоки в подкрепа на оценяването на това дали определени входящи и изходящи потоци на ресурси отговарят на дефинициите за вноски от собствениците и разпределения към собствениците ще бъдат разработени съобразно случая на ниво стандарти.

ГЛАВА 6: ПРИЗНАВАНЕ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ ОТЧЕТ

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Критерии за признаване и връзката им с оповестяването.....	6.1–6.4
Дефиниция на елемент.....	6.5–6.6
Несигурност при оценяването.....	6.7–6.8
Оповестяване и признаване.....	6.9
Отписване	6.10
Основание за заключения	

Критерии за признаване и връзката им с оповестяването

- 6.1 Настоящата глава идентифицира критериите, които трябва да бъдат изпълнени, за да може даден елемент да бъде признат във финансовия отчет. Признаването представлява процес по инкорпориране и включване в суми, представяни на лицевата страна на подходящия финансов отчет, на позиция, която отговаря на дефиницията за елемент и може да бъде оценена по начин, постигащ качествените характеристики и вземащ под внимание ограниченията върху информацията, включена във ФДОП.
- 6.2 Критериите за признаване са:
- обектът да отговаря на дефиницията за елемент; и
 - обектът да може да бъде оценена по начин, постигащ качествените характеристики и вземащ под внимание ограниченията върху информацията във ФДОП.
- 6.3 Всички обекти, които удовлетворяват критериите за признаване се признават във финансовия отчет. При някои обстоятелства МССПС може да посочват, че за постигане целите на финансовото отчитане, ресурс или задължение, които не отговарят на дефиницията за елемент, трябва да бъдат признати във финансовия отчет, при условие, че могат да бъдат оценени по начин, удовлетворяващ качествените характеристики и ограниченията. Други ресурси и други задължения са обект на разглеждане в Глава 5, *Елементи на финансовия отчет*.
- 6.4 Признаването включва оценяване на несигурността, свързана със съществуването и оценяването на елемента. Условието, пораждащо несигурността, ако има такава, може да се променят. Следователно е важно несигурността да бъде оценявана към всяка отчетна дата.

Дефиниция на елемент

- 6.5 За да бъде признат като елемент, даден обект трябва да отговаря на дефиницията за един от елементите в Глава 5. Несигурността относно съществуването на елемента се адресира, като се разгледат наличните доказателства, за да се направи неутрална преценка относно това дали обектът удовлетворява всички съществени характеристики на дефиницията за този елемент, вземайки под внимание всички налични факти и обстоятелства към отчетната дата.
- 6.6 Ако бъде определено, че елементът съществува, то при оценяване на елемента се взема под внимание несигурността относно размера на потенциалната възможност за полезно използване или способността за генериране на икономически ползи, представявани от този елемент (виж параграфи 6.7 и 6.8). Съставителите разглеждат и оценяват всички налични доказателства при определяне дали даден елемент съществува и се признава, дали този елемент продължава да отговаря на условията за признаване (виж параграф 6.9) и дали е имало промяна в съществуващ елемент.

Несигурност при оценяването

- 6.7 За да бъде даден обект признат във финансовия отчет, е необходимо на този обект да бъде придадена парична стойност. Това влече след себе си избор на подходяща база за оценяване и определяне дали оценката на обекта постига качествените характеристики, вземайки под внимание ограниченията върху информацията във ФДОП, включително това, че оценката е достатъчно уместна и представя достоверно обекта, подлежащ на признаване

във финансовия отчет. Изборът на подходяща база за оценяване е обект на разглеждане в Глава 7, *Оценяване на активи и пасиви във финансовия отчет*.

- 6.8 Възможно е да съществува несигурност, свързана с оценяването на много величини, представени във финансовия отчет. Използването на приблизителни оценки е съществена част от счетоводното отчитане на базата на начисляването. Вземането на решение относно уместността и достоверното представяне при оценяването включва разглеждането на техники, като например, използването на диапазон от резултати и точкови приблизителни оценки, както и наличието на допълнителни доказателства относно икономическите обстоятелства, съществували към отчетната дата. Оповестяванията може да предоставят полезна информация относно използваните техники за приблизително оценяване. Съществуват малко на брой случаи, когато нивото на несигурност по отношение на единична точкова приблизителна оценка е толкова голямо, че уместността и достоверното представяне на оценката са поставени под съмнение дори ако са предоставени оповестявания, които да обяснят техниките на приблизително оценяване. При такива обстоятелства обектът не се признава.

Оповестяване и признаване

- 6.9 Непризнаването на обекти, които отговарят на дефиницията за елемент и на критериите за признаване, не може да бъде поправено чрез оповестяване на счетоводни политики, пояснителни приложения или други подробни обяснения. Оповестяването обаче може да предостави информация относно обекти, които отговарят на много, но не на всички, характеристики на дефиницията за елемент. Оповестяването може също така да предостави и информация относно обекти, които отговарят на дефиницията за елемент, но не могат да бъдат оценени по начин, постигащ в достатъчна степен качествените характеристики, за да бъдат изпълнени целите на финансовото отчитане. Оповестяване е целесъобразно, когато познанията за обекта се считат за уместни за оценяване на нетното финансово състояние на организацията и следователно оповестяването отговаря на целите на финансовото отчитане.

Отписване

- 6.10 Отписването представлява процес по оценяване дали в периода след предишната отчетна дата са настъпили промени, които потвърждават необходимостта от отстраняването на преди това признат елемент от финансовия отчет и отстраняване на позицията, в случай че са настъпили такива промени. При оценяване на несигурността относно съществуването на даден елемент се използват същите критерии за отписване, както използваните при първоначално признаване.

Основание за заключения

Признаване и взаимовръзката му с дефинициите на елементите

- BC6.1 СМССПС разгледа въпроса дали критериите за признаване следва да бъдат включени в дефинициите на елементите. СМССПС констатира виждането, че включването на критериите за признаване в дефинициите на елементите дава възможност на съставителите да разгледат всички фактори, които трябва да бъдат взети под внимание при оценяване дали дадена информация се признава като елемент на финансовия отчет. СМССПС обаче е на мнение, че макар да има припокриване на факторите, които трябва да бъдат разгледани при определяне дали даден обект отговаря на дефиницията за елемент и дали този елемент отговаря на условията за признаване, признаването следва да бъде снето за отделен етап в процеса на финансово отчитане. Причината е, че признаването е по-широко, отколкото установяването дали е изпълнена дефиницията за елемент. СМССПС отбеляза също така, че малко на брой респонденти, взели участие в допитването във връзка с Консултационния документ и Проекта за обсъждане, подкрепиха включването на критериите за признаване в дефинициите на елементите. След като разгледа становищата, получени в рамките на регламентираната процедура, СМССПС достигна до заключение, че дефинициите на елементите не следва да включват критериите за признаване.
- BC6.2 При определяне дали даден елемент следва да бъде признат, съществуват два вида несигурност, които трябва да бъдат разгледани. Първият вид е несигурността относно това дали са изпълнени изискванията на дефиницията за елемент. Вторият вид е несигурността на оценяването – дали елементът може да бъде оценен по начин, който да постигне качествените характеристики. Несигурността при оценяването се взема под внимание, ако бъде определено, че дефиницията за елемент е изпълнена. Макар признаването да се разглежда като отделен етап в счетоводния процес, въпросите, имащи отношение към оценяването на несигурността относно съществуването на елемента ще са били разгледани при определяне дали обектът удовлетворява дефиницията на елемент.

Удовлетворяване на дефиницията за елемент

- BC6.3 СМССПС обсъди въпроса дали при разглеждане на несигурността относно съществуването на елемента следва да бъдат възприети стандартизирани критерии за прагове на вероятност или всички налични доказателства да бъдат използвани за извършване на неутрални преценки относно съществуването на елемента.
- BC6.4 Стандартизираните прагове за доказателствата изключват позиции, за които има малка вероятност от настъпване на входящ или изходящ поток от потенциални възможности за полезно използване или способност за генериране на икономически ползи. Такива позиции може да са с големи парични стойности, макар вероятността за съществуването им да е ниска. Някои считат, че е по-целесъобразно такива позиции да бъдат оповестявани, а не признавани. Праговите критерии са оправдани също и от гледна точка на разходите, тъй като едва след като съставителят е формирал първоначална преценка относно това дали са изпълнени тези прагови критерии, съставителят ще разгледа въпроса как елементът следва да бъде оценен.

- BC6.5 СМССПС формира мнение, че възприемането на прагове за целите на признаването рискува пропускане на информация, която е уместна и достоверно представена, тъй като сходна информация може да бъде третирана по различни начини в зависимост от относително малки различия във вероятността за потоци от ползи. СМССПС признава, че такива рискове могат да са налице и при подходи, които не посочват конкретни прагове за признаване. Причината е, че съставителите ще извършват собствено оценяване на обстоятелствата или „прага“, които оправдават признаването, а тези оценки може да се променят по отношение на различни позиции или с течение на времето. Независимо от това, СМССПС достигна до заключение, че като цяло подход, който е базиран на оценяването на всички налични доказателства при определяне дали съществува даден елемент и взема под внимание несигурността относно потоците на потенциални възможности за полезно използване или способността за генериране на икономически ползи при оценяването е по-целесъобразен отговор на несигурността, пред която са изправени съставителите на финансовите отчети. По-вероятно е той да доведе до признаване на информация, която удовлетворява качествените характеристики, отколкото установяването на произволен или субективен праг, който трябва да бъде съблюдаван. На ниво стандарти може да бъдат предоставени насоки относно разглеждането на обстоятелства, при които е налице съществена несигурност относно това дали даден елемент съществува при конкретните обстоятелства и следователно дали той би удовлетворил критериите за признаване.
- BC6.6 СМССПС проучи въпроса дали несигурността относно съществуването на елемента е специфична за определени характеристики на активите и пасивите. В частност, по отношение на активите - дали организацията контролира правата върху ресурса, а по отношение на пасивите - дали организацията има малка или няма никаква реалистична алтернатива да избегне изходящ поток от потенциални възможности за полезно използване или икономически ползи. Основанието за такова виждане е, че това са съществените характеристики на актива или пасива, където е вероятно да възникне несигурност.
- BC6.7 СМССПС е на мнение, че несигурността е свързана не само с тези характеристики. Възможно е да е налице несигурност относно съществуването на настоящо задължение и минало събитие по отношение на пасивите, а по отношение на активите - относно това дали понастоящем съществува ресурс, генериращ бъдещи икономически ползи или потенциална възможност за полезно използване, а не бъдещ ресурс или бъдещо право върху ресурса. Както е отбелязано в параграф BC6.2, тези въпроси също ще бъдат разглеждани при определяне дали дадена позиция удовлетворява дефиницията за елемент.

Отписване

- BC6.8 СМССПС разгледа въпроса дали по отношение на първоначалното признаване и отписването следва да бъдат използвани едни и същи критерии. Много от респондентите, взели участие в допитването във връзка с Консултационния документ и Проекта за обсъждане, подкрепиха използването на същите критерии за отписване, както критериите за първоначално признаване. СМССПС достигна до заключение, че приемането на различни критерии за признаване би влязло в противоречие с качествената характеристика последователност, тъй като би довело до признаване на

КОНЦЕПТУАЛНА РАМКА ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ С ОБЩО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ ОТ ОРГАНИЗАЦИИ ОТ ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

позиции с различни стандарти за доказателствата за тяхното съществуване. Поради тези причини, за първоначално признаване и за отписване следва да бъдат използвани едни и същи критерии за признаване.

ГЛАВА 7: ОЦЕНЯВАНЕ НА АКТИВИ И ПАСИВИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ ОТЧЕТ

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение.....	7.1
Цел на оценяването.....	7.2–7.12
Бази за оценяване и техният избор.....	7.5–7.7
Входящи и изходящи стойности.....	7.8–7.9
Наблюдаеми и ненаблюдаеми оценки.....	7.10
Специфични и неспецифични за организацията оценки.....	7.11
Ниво на обобщаване и детайлизиране при оценяването.....	7.12
Бази за оценяване на активи.....	7.13–7.68
Историческа цена на придобиване.....	7.13–7.21
Оценки по текуща стойност.....	7.22–7.23
Пазарна стойност.....	7.24–7.36
Заместваща стойност.....	7.37–7.48
Нетна продажна цена.....	7.49–7.57
Стойност в употреба.....	7.58–7.68
Бази за оценяване на пасиви.....	7.69–7.91
Историческа цена на придобиване.....	7.70–7.73
Стойност при изпълнение.....	7.74–7.79
Пазарна стойност.....	7.80–7.81
Стойност при освобождаване от задължението.....	7.82–7.86
Цена при поемане.....	7.87–7.91
Основание за заключения	

Въведение

7.1 Настоящата Глава идентифицира концепциите за оценяване, от които се ръководи МСССПС при избора на бази за оценяване по отношение на МССПС и съставителите на финансови отчети при избора на бази за оценяване на активи и пасиви, когато в МССПС отсъстват съответни изисквания.

Цел на оценяването

7.2 Целта на оценяването е:

Да се изберат тези бази за оценяване, които най-достоверно отразяват себестойността на услугите, оперативните и финансови възможности на организацията по начин, който да е полезен за управленската отчетност на организацията и за целите на вземането на решения.

7.3 Изборът на база за оценяване по отношение на активи и пасиви допринася за постигане целите на финансовото отчитане в публичния сектор, като предоставя информация, даваща възможност на потребителите да оценят:

- себестойността на услугите, предоставени през периода, в исторически или текущи цени;
- оперативните възможности—способността на организацията да подкрепя предоставянето на услуги в бъдещи периоди посредством физически и други ресурси; и
- финансовите възможности— способността на организацията да финансира дейността си.

7.4 Изборът на база за оценяване включва също оценка на степента, в която предоставената информация постига качествените характеристики, като същевременно държи сметка за ограниченията върху информацията във финансовите доклади.

Бази за оценяване и техният избор

7.5 Не е възможно да се идентифицира една единствена база за оценяване, която най-пълно да съответства на целта на оценяването на нивото на Концептуалната рамка. Ето защо, Концептуалната рамка не предлага една единствена база за оценяване (или комбинация от бази) за всички операции, събития и условия. Рамката предоставя насоки относно избора на база за оценяване на активи и пасиви, за да се постигне целта на оценяването.

7.6 Следните бази за оценяване на активите се идентифицират и разглеждат от гледна точка на информацията, която те осигуряват относно себестойността на предоставяните от организацията услуги, относно оперативните и финансови възможности на организацията, както и относно степента, в която те предоставят информация, която удовлетворява качествените характеристики:

- историческа цена на придобиване;
- пазарна стойност;
- заместваща стойност;
- нетна продажна цена; и

- стойност в употреба.

Таблица 1 обобщава тези бази за оценяване от гледна точка на това дали те (а) предоставят входящи или изходящи стойности; (б) са наблюдаеми на пазара; и (в) са или не са специфични за организацията.⁸

Таблица 1: Обобщение на базите за оценяване на активи

База за оценяване	Входяща или изходяща	Наблюдаема или ненаблюдаема на пазара	Специфична или неспецифична за организацията
Историческа цена на придобиване	Входяща	Обикновено наблюдаема	Специфична за организацията
Пазарна стойност на открит, активен и организиран пазар	Входяща и изходяща	Наблюдаема	Неспецифична за организацията
Пазарна стойност на неактивен пазар	Изходяща	В зависимост от техниката на оценяване	В зависимост от техниката на оценяване
Заместваща стойност	Входяща	Наблюдаема	Специфична за организацията
Нетна продажна цена	Изходяща	Наблюдаема	Специфична за организацията
Стойност в употреба	Изходяща ⁹	Ненаблюдаема	Специфична за организацията

7.7 Следните бази за оценяване на пасивите се идентифицират и разглеждат от гледна точка на (а) информацията, която те осигуряват относно себестойността на предоставяните от организацията услуги, относно оперативните възможности на организацията и относно финансовите възможности на организацията; и (б) степента, в която те предоставят информация, която удовлетворява качествените характеристики:

- историческа цена на придобиване;
- стойност при изпълнение;
- пазарна стойност;
- стойност при освобождаване от задължението; и
- цена при поемане.

Таблица 2 обобщава тези бази за оценяване от гледна точка на това дали те (а) предоставят входящи или изходящи стойности; (б) са наблюдаеми на пазара; и (в) са или не са специфични за организацията.

⁸ В някои случаи при класифициране на конкретна база за оценяване като наблюдаема или ненаблюдаема на пазара и/или като специфична или неспецифична за организацията е извършена преценка.

⁹ Както е посочено в параграф 7.66, по отношение на активи, които не генерират парични потоци, изчисляването на стойността в употреба може да наложи използването в качеството на заместител на заместващата стойност.

Таблица 2: Обобщение на базите за оценяване на пасиви

База за оценяване	Входяща или изходяща	Наблюдаема или ненаблюдаема на пазара	Специфична или неспецифична за организацията
Историческа цена на придобиване	Входяща	Обикновено наблюдаема	Специфична за организацията
Стойност при изпълнение	Изходяща	Ненаблюдаема	Специфична за организацията
Пазарна стойност на открит, активен и организиран пазар	Входяща и изходяща	Наблюдаема	Неспецифична за организацията
Пазарна стойност на неактивен пазар	Изходяща	В зависимост от техниката на оценяване	В зависимост от техниката на оценяване
Стойност при освобождаване от задължението	Изходяща	Наблюдаема	Специфична за организацията
Цена при поемане	Входяща	Наблюдаема	Специфична за организацията

Входящи и изходящи стойности

7.8 Базите за оценяване може да предоставят входящи или изходящи стойности. По отношение на активите, входящите стойности отразяват разходите за закупуване. Историческата цена на придобиване и заместващата стойност представляват входящи стойности. Изходящите стойности отразяват икономическите ползи при продажба. Изходящата стойност отразява също сумата, която би била получена от употребата на актива. В диверсифицирана икономика входящите и изходящи стойности се различават, тъй като организацията обикновено:

- придобиват активи, пригодени към специфичните оперативни изисквания на организацията, за които други пазарни участници не биха били склонни да заплатят сходна цена; и
- понасят разходи по операцията при придобиване.

7.9 Базите за оценяване по отношение на пасивите също може да бъдат класифицирани от гледна точка на това дали те представляват входящи или изходящи стойности. Входящите стойности се отнасят до операцията, при която се получава задължение или до сумата, която организацията би приела, за да поеме пасива. Изходящите стойности отразяват сумата, необходима за изпълнение на задължението или сумата, необходима, организацията да бъде освободена от задължението.

Наблюдаеми и ненаблюдаеми оценки

7.10 Определени оценки може да бъдат класифицирани в съответствие с това дали те са наблюдаеми на открит, активен и организиран пазар.¹⁰ оценките, които могат да бъдат наблюдавани на пазара, вероятно ще бъдат по-разбираеми и подлежащи на проверка в сравнение с оценки, които не са наблюдаеми. Възможно е също наблюдаемите оценки да представят по-достоверно явлението, което оценяват.

Специфични и неспецифични за организацията оценки

7.11 оценките може да бъдат класифицирани и в съответствие с това дали те са „специфични за организацията” или „неспецифични за организацията”. Базите за оценяване, специфични за организацията, отразяват текущите икономически ограничения на политиката, които оказват влияние върху възможното използване на актив и уреждане на пасив от организацията. Специфичните за организацията оценки може да отразяват икономически възможности, които не са на разположение за други организации, както и рискове, пред които не са изправени други организации. Неспецифичните за организацията оценки отразяват общи пазарни възможности и рискове. Решението относно това дали да се използва специфична или неспецифична за организацията оценка се взема, имайки предвид целта на оценяването и качествените характеристики.

Ниво на обобщаване и детайлизиране при оценяването

7.12 За представяне на активите и пасивите във финансовия отчет по такъв начин, че да бъде осигурена информация, която най-добре да съответства на целта на оценяването и да постига качествените характеристики, може да е необходимо тяхното обобщаване (агрегиране) или детайлизиране (дезагрегиране) за целите на оценяването. При оценяване дали такова обобщаване или детайлизиране е подходящо, разходите се съпоставят с ползите.

Бази за оценяване на активи

Историческа цена на придобиване

7.13 Историческата цена на придобиване на актив е:

Възнаграждението, предоставено за придобиване или разработване на актива, което представлява паричните средства или паричните еквиваленти, или стойността на предоставено друго възнаграждение, към момента на придобиване или разработване на актива.

7.14 Историческата цена на придобиване е входяща, специфична за организацията стойност.¹¹ Съгласно модела на историческата цена на придобиване, активите първоначално се отчитат

¹⁰ Терминът „открити, активни и организирани пазари” е разработен от д-р J. Alex Milburn. Например, вижте *Toward a Measurement Framework for Profit-oriented Entities* („Към рамка за оценяване за предприятия със стопанска цел”), публикувана от Канадския институт на дипломираните експерт-счетоводители (Canadian Institute of Chartered Accountants) през 2012 г.

¹¹ Терминът „историческа цена на придобиване” е наричан също „модел на отчитане по цена на придобиване/себестойност” или като цяло „оценки на база цената на придобиване/себестойността”.

по разходите, извършени при тяхното придобиване. След първоначално признаване, тази цена на придобиване може да бъде разпределена като разход към отчетни периоди във вид на амортизация за определени активи, доколкото потенциалната възможност за полезно използване или способността да се генерират икономически ползи, предоставяни от такива активи, се потребяват в течение на техния полезен живот. След първоначално признаване, оценката на актива не се променя, за да се отразят промени в цените или увеличение в стойността на актива.

- 7.15 Съгласно модела на историческата цена на придобиване, сумата на актива може да бъде намалена, признавайки обезценка. Обезценката представлява степента, в която потенциалната възможност за полезно използване или способността да се генерират икономически ползи, предоставяни от актива, са намалели в резултат на промени в икономически или други условия, в отличие от тяхното потребяване. Това включва оценяване на възстановимостта. И обратно, сумата на актива може да бъде увеличена, за да се отразят разходите за допълнения и подобрения (с изключение на повишаване цената на активи, които не са претърпели подобрения) или други събития, като начисляване на лихва по финансов актив.

Себестойност на услугите

- 7.16 Когато се използва историческата цена на придобиване, себестойността на услугите отразява обема на ресурсите, изразходвани за придобиване или разработване на активите, употребени при предоставяне на услугите. Обикновено историческата цена на придобиване предоставя пряка връзка с операциите, фактически осъществени от организацията. Доколкото се използват цени на придобиване, пренесени от по-ранен период, без корекция с оглед на промените в цените, те не отразяват стойността на активите при тяхното потребяване. Доколкото себестойността на услугите се отчита, като се използват минали цени, информацията за историческите цени на придобиване не способства за оценяването на бъдещите разходи по предоставяне на услуги, в случай че кумулативните промени в цените след придобиване са съществени. Когато бюджетите се изготвят на база исторически цени на придобиване, информацията за историческите цени на придобиване показва степента, в която е изпълнен бюджетът.

Оперативни възможности

- 7.17 Ако активът е бил придобит в обменна операция, историческата цена на придобиване предоставя информация за ресурсите, които са на разположение за предоставяне на услуги в бъдещи периоди, на базата на техните цени на придобиване. Към момента, когато активът се закупува или разработва, може да се предположи, че стойността за организацията на потенциалната му възможност за полезно използване е не по-малка от разходите за закупуване.¹² Когато бъде призната амортизация, това отразява степента, в която потенциалната възможност за полезно използване на актива е била потребена. Информацията за историческите цени на придобиване показва, че ресурсите, които са на разположение за бъдещи услуги, имат стойност като минимум равна на сумата, с която те са отчетени. Увеличенията в стойността на актива не се отразяват съгласно модела на

¹² Когато случат не е такъв, първоначалната оценка на историческата цена на придобиване ще бъде намалена със сумата на обезценката.

историческата цена на придобиване. Ако активът е бил придобит в необменна операция, цената на сделката няма да предостави информация за оперативните възможности.

Финансови възможности

7.18 Сумата, с която активите са отчетени във финансовия отчет способства за оценяване на финансовите възможности. Историческата цена на придобиване може да предостави информация относно стойността на активите, които е възможно да бъдат използвани в качеството на ефективно обезпечение на заемни средства. Оценяването на финансовите възможности изисква и информация относно сумата, която би могла да бъде получена при продажба на актива и реинвестирана в активи за предоставяне на различни услуги. Историческата цена на придобиване не предоставя тази информация, когато значително се различава от текущите изходящи стойности.

Прилагане на качествените характеристики

7.19 Параграфи 7.16–7.18 обясняват областите, в които историческата цена на придобиване предоставя уместна информация от гледна точка на нейната потвърдителна или прогностична значимост. Прилагането на историческата цена на придобиване често е относително просто, тъй като информация за съответната операция обикновено е лесно достъпна. В резултат, сумите, получени на основата на модела на историческата цена на придобиване, като цяло представят достоверно това, което претендират да представят, т.е. разходите за придобиване или разработване на актива на базата на реални сделки и операции. Приблизителните оценки на амортизацията и обезценката, използвани в модела на историческата цена на придобиване, особено по отношение на активи, които не генерират парични потоци, могат да окажат влияние върху достоверността на представянето. Доколкото прилагането на историческата цена на придобиване като цяло отразява потребяването на ресурсите на базата на реални сделки и операции, оценките по историческа цена на придобиване са разбираеми, подлежат на проверка и могат да бъдат изготвяни своевременно.

7.20 Информацията за историческата цена на придобиване е съпоставима до степента, в която активите имат едни и същи или сходни дати на придобиване. Доколкото историческата цена на придобиване не отразява ефекта от промените в цените, не е възможно да бъдат сравнявани стойностите на активи, които са били придобити по различно време, когато цените съществено се различават.

7.21 При определени обстоятелства прилагането на историческата цена на придобиване изисква по необходимост използването на разпределения, например, когато:

- няколко актива са придобити в една сделка;
- активите се изграждат от самата организация и режийните и други разходи трябва да бъдат съответно разпределени; и
- използване на предположения за потока, например, „първа входяща, първа изходяща“, е необходимо при наличието на голямо количество аналогични активи. До степента, в която такива разпределения са произволни, те намаляват степента, в която произтичащото от това оценяване постига качествените характеристики.

Оценки по текуща стойност

7.22 Оценките по текуща стойност отразяват икономическата среда, съществуваща към отчетната дата.

7.23 Съществуват четири бази за оценяване на текущата стойност на активи:

- Пазарна стойност;
- Заместваща стойност;
- Нетна продажна цена; и
- Стойност в употреба.

Пазарна стойност

7.24 Пазарната стойност на актива е:

Сумата, за която активът може да бъде разменен между добре информирани, желаещи осъществяването на сделката и независими една от друга страни.

7.25 При придобиването пазарната стойност и историческата цена на придобиване ще бъдат еднакви, ако разходите по сделката бъдат пренебрегнати и сделката представлява обменна операция. Степента, в която пазарната стойност ще удовлетворява целите на финансовото отчитане и информационните нужди на потребителите ще зависи частично от качеството на пазарните данни. Пазарните данни, на свой ред, зависят от характеристиките на пазара, на който се търгува съответният актив. Пазарната стойност е особено подходяща, когато се преценява, че е малко вероятно разликата между входящите и изходящите стойности да е значителна или когато активът се държи с цел продажба.

7.26 По принцип, пазарните стойности предоставят полезна информация, тъй като отразяват достоверно стойността на актива за организацията. На открит, активен и организиран пазар (виж параграф 7.28), активът не може да струва по-малко от пазарната стойност, тъй като организацията може да получи тази сума, като продаде актива, и не може да струва повече от пазарната стойност, тъй като организацията може да получи еквивалентна потенциална възможност за полезно използване или способност да се генерират икономически ползи, като закупи същия актив.

7.27 Полезността на пазарните стойности предизвиква съмнения, когато не се окаже вярно предположението, че пазарите са открити, активни и организирани. При такива обстоятелства не може да се предположи, че активът може да бъде продаден по тази цена, по която може да бъде придобит, като е необходимо да се определи дали изходяща или входяща цена е по-полезната оценка. Пазарните стойности на основата на изходящи цени са полезни по отношение на активи, които са държани за търгуване, като например, определени финансови инструменти, но може да не са полезни при специализирани оперативни активи. Освен това, докато покупката на актив предоставя доказателства, че стойността на актива за организацията е в крайна сметка не по-малка от неговата покупна цена, възможно е оперативни фактори да означават, че стойността за организацията може да е по-голяма. Следователно, пазарните стойности може да не отразяват стойността на актива за организацията, представлявана от неговите оперативни възможности.

Пазарни стойности на открити, активни и организирани пазари

7.28 Откритите, активни и организирани пазари притежават следните характеристики:

- Не съществуват никакви препятствия, които да пречат на организацията да осъществява операции на пазара;
- Те са активни, така че операциите се осъществяват с честота и обем, които са достатъчни, за да предоставят ценова информация; и
- Те са организирани, с множество добре информирани купувачи и продавачи, действащи без принуда, така че е налице гаранция за „справедливост“ при определяне на текущите цени, включително, че цените не отразяват продажби при извънредни обстоятелства.

Организираният пазар е пазар, който работи по надежден, безопасен, точен и ефективен начин. На такива пазари се сключват сделки с активи, които са идентични и следователно взаимозаменяеми, като например, суровини, валути и ценни книжа, където цените са публично достъпни. На практика малко, ако изобщо има такива, пазари проявяват в пълна степен всички тези характеристики, но някои може да се доближават до така описания организирани пазар.

Пазарни стойности, когато не може да се предположи, че пазарите са открити, активни и организирани

7.29 Пазарите на активи, които са уникални и рядко търгувани не са открити, активни и организирани: покупките и продажбите се договарят индивидуално, като е възможно да съществува широк диапазон от цени, по които може да бъде сключена сделката. Следователно, участниците ще понесат значителни разходи, за да закупят или продадат актива. В такива условия е необходимо да се използва техника за приблизително оценяване, за да се оцени приблизително цената, по която обичайна сделка по продажбата на актива би била осъществена между пазарните участници към датата на оценяване при текущи пазарни условия.

Себестойност на услугите

7.30 Приходите от услуги, отчетени във финансовия отчет, се оценяват на базата на цени, действащи в отчетния период. Ако активите, използвани за предоставяне на услугите, се оценяват по пазарна стойност, разпределянето на себестойността на активите, за да се отрази потребяването им в текущия отчетен период, се базира на текущата пазарна стойност на актива.

7.31 Използването на пазарни стойности позволява да бъде определена възвръщаемостта на активите. Организациите от публичния сектор обаче, обикновено не извършват дейности с основна цел генериране на печалби, а услугите често се предоставят в необменни операции или при условия на субсидиране. Следователно, предоставянето на информация за рентабилността, получена на база изходящи пазарни цени, може да е с ограничена уместност.

7.32 Както е отбелязано по-горе, отчетените във финансовия отчет приходи от предоставяне на услуги се оценяват на базата на цени, действащи в отчетния период. Така, излишъкът или дефицитът за периода включва изменения в цените, които настъпват в течение на периода,

през който се държат активите и пасивите, и при продажбата на актива не се отчита нито печалба, нито загуба. Когато активът се търгува на открит, активен и организиран пазар, съществуването на пазара предоставя сигурност, че организацията ще бъде в състояние да реализира пазарната стойност (и не повече) към отчетната дата: следователно не е необходимо да се отлага признаването на промените в стойността до реализирането на излишък при продажбата. Когато обаче активите, използвани за предоставяне на услуги, не се търгуват на открити, активни и организирани пазари, или на близки до такива, уместността на приходите и разходите, свързани с промени в пазарната стойност, е поставена под въпрос.

Оперативни възможности

7.33 Информацията относно пазарната стойност на активи, държани за предоставяне на услуги в бъдещи периоди, е полезна, ако отразява стойността, която организацията е в състояние да извлече от активите, като ги използва при предоставянето на услуги. Ако изходящата пазарна стойност обаче е значително по-ниска от историческата цена на придобиване, вероятно пазарната стойност ще бъде по-малко уместна, отколкото историческата цена на придобиване на такива активи при предоставяне на информацията относно оперативните възможности – такава пазарна стойност вероятно ще бъде и по-малко уместна, отколкото текущи оценки, основаващи се на входящи стойности.

Финансови възможности

7.34 Оценкаването на финансовите възможности изисква информацията относно сумата, която би била получена при продажба на актива. Тази информация се осигурява от пазарната стойност.

Прилагане на качествените характеристики

7.35 Стойностите, определени на открити, активни и организирани пазари могат да бъдат лесно използвани за целите на финансовото отчитане. Информацията ще отговаря на качествените характеристики, т.е. тя ще бъде уместна, достоверна, разбираема, съпоставима и подлежаща на проверка. При такива пазарни условия, входящите и изходящи стойности могат да бъдат считани за еднакви или много сходни. Доколкото тази информация може да бъде изготвена бързо, тя вероятно ще бъде и своевременна.

7.36 Степента, в която пазарните стойности удовлетворяват качествените характеристики, ще намалява с понижаване качеството на пазарните данни и в степента, в която определянето на такива стойности разчита на техники за оценяване. Както е посочено по-горе, пазарните стойности на базата на изходящи величини вероятно ще бъдат уместни единствено за оценяване на финансовите възможности, а не за оценяване на себестойността на услугите и оперативните възможности.

Заместваща стойност

7.37 Заместващата стойност¹³ е:

¹³ Пълният термин, „оптимизирана амортизирана заместваща стойност“, означава, че той се отнася до разходите за замяна на потенциалната възможност за полезно използване, възплътена в актива, а не до самия актив. (Виж параграф 7.41). Терминът „заместваща стойност“ се използва Концептуалната рамка за икономия на място.

Най-икономичните разходи, необходими за това, организацията да замени потенциалната възможност за полезно използване на актива (включително сумата, която организацията ще получи при освобождаване от актива в края на неговия полезен живот) към отчетната дата.

7.38 Заместващата стойност се различава от пазарната стойност, защото:

- В контекста на публичния сектор, тя е очевидно входяща стойност, която отразява разходите за замяна на потенциалната възможност за полезно използване на актива;
- Тя включва всички разходи, които по необходимост биха били понесени при замяната на потенциалната възможност за полезно използване на актива; и
- Тя е специфична за организацията и следователно отразява икономическото състояние на организацията, а не състояние, съществуващо на хипотетичен пазар. Така например, заместващата стойност на превозно средство е по-малка за организация, която обикновено придобива голям брой превозни средства в една сделка и е в състояние регулярно да договаря отстъпки, отколкото за организация, която закупува превозни средства поотделно.

7.39 Доколкото организациите обикновено придобиват своите активи чрез най-икономичните налични средства, заместващата стойност отразява процеса по снабдяване или изграждане, който организацията обичайно следва. Заместващата стойност отразява замяната на потенциалната възможност за полезно използване в обичайния ход на оперативната дейност, а не разходите, които биха могли да бъдат понесени, в случай че възникне спешна необходимост в резултат на някакво непредвидено събитие, като например, пожар.

7.40 Заместващата стойност представлява разходите за замяна на потенциалната възможност за полезно използване на актива. Заместващата стойност използва оптимизиран подход и се различава от стойността при възпроизводство (разходите за възпроизводство), които са разходите за придобиване на идентичен актив.¹⁴ Макар че в много случаи най-икономичната замяна на потенциалната възможност за полезно използване ще бъде чрез закупуване на актив, сходен с контролирания актив, заместващата стойност се базира на алтернативен актив, ако тази алтернатива би предоставила по-евтино същата потенциална възможност за полезно използване. Следователно за целите на финансовото отчитане е необходимо да се отрази разликата в потенциалната възможност за полезно използване между съществуващия и заместващия актив.

7.41 Подходящата потенциална възможност за полезно използване е тази, която организацията е в състояние за използва или очаква да използва, отчитайки необходимостта от наличие на достатъчни възможности за справяне с непредвидени обстоятелства. Ето защо, заместващата стойност на актива отразява намалението на необходимата потенциална възможност за полезно използване. Така например, ако организацията притежава училище, в което се обучават 500 ученика, но поради демографски промени, настъпили след построяването му, училище за 100 ученика сега би било подходящо с оглед текущите и разумно предвидими потребности, заместващата стойност на актива е училище за 100 ученика.

¹⁴ Възможно е да съществуват случаи, в които заместващата стойност е равна на стойността при възпроизводство. Такъв е случаят, когато най-икономичният начин за замяна на потенциалната възможност за полезно използване е активът да бъде възпроизведен.

7.42 В някои случаи стойността, която ще бъде получена от даден актив ще бъде по-голяма, отколкото неговата заместваща стойност. Не би било обаче подходящо активът да бъде оценен по тази стойност, тъй като тя включва ползи от бъдещи дейности, а не потенциалната възможност за полезно използване към отчетната дата. Заместващата стойност представлява най-високата потенциална стойност на актива, доколкото по дефиниция организацията е в състояние да осигури еквивалентна потенциална възможност за полезно използване, като понесе разходите по заместване на актива.

Себестойност на услугите

7.43 Заместващата стойност предоставя уместна оценка за себестойността на предоставянето на услуги. Стойността на потребяване на актива е равна на величината на загубата на потенциалната възможност за полезно използване в резултат на потребяването на актива. Тази величина представлява заместващата стойност—организацията може да възстанови състоянието си до съществуващото непосредствено преди потребяването на актива състояние посредством разход, равен на заместващата стойност.

7.44 Себестойността на услугите се отчита с оглед на текущите условия, когато се базира на заместващата стойност. Стойността на потребяваните активи се отчита по стойността на активите към момента на тяхното потребяване, а не както при историческата цена на придобиване, към момента на тяхното придобиване. Това осигурява надеждна основа за сравнение между себестойността на услугите и сумата на данъците и други приходи, получени през периода – които обикновено са операции от текущия период и са измервани в текущи цени - и за оценяване дали ресурсите са били използвани икономично и ефективно. Това осигурява също така полезна база за сравнение с други организации, които се отчитат на същата база, тъй като стойностите на активите няма да бъдат повлияни от различните дати на придобиване, и за оценяване себестойността на предоставяне на услуги в бъдеще и бъдещите потребности от ресурси, тъй като е по-вероятно бъдещите разходи да наподобяват текущите разходи, отколкото тези, понесени в миналото, когато цените са били различни (виж също параграф 7.48).

Оперативни възможности

7.45 По принцип, заместващата стойност осигурява полезна оценка на ресурсите, които са на разположение за предоставяне на услуги в бъдещи периоди, тъй като е фокусирана върху текущата стойност на активите и тяхната потенциална възможност за полезно използване от организацията.

Финансови възможности

7.46 Заместващата стойност не осигурява информация относно сумите, които биха били получени при продажба на активите. Следователно тя не способства за оценяване на финансовите възможности.

Прилагане на качествените характеристики

7.47 Както е отбелязано по-горе, заместващата стойност е уместна за оценяване себестойността на услугите и оперативните възможности. Тя не е уместна за оценяване на финансовите възможности. При някои обстоятелства изчисляването на заместващата стойност е сложно и се изискват субективни преценки. Възможно е тези фактори да снижат достоверността на

представянето на заместващата стойност. При тези обстоятелства своевременността, съпоставимостта и възможността за проверка на информацията, изготвена на базата на заместващата стойност, може да са засегнати и е възможно заместващата стойност да е по-скъпа от някои алтернативи. Информацията за заместващата стойност може да не е лесна за разбиране, особено когато тази информация отразява намаление на необходимата възможност за полезно използване (виж параграф 7.41).

- 7.48 Информацията за заместващата стойност е съпоставима в рамките на организацията, тъй като активите, които осигуряват еквивалентна потенциална възможност за полезно използване се отчитат със сходни суми, независимо кога са придобити. По принцип, различни организации може да отчитат сходни активи с различни суми, защото заместващата стойност е специфична за организацията оценка, отразяваща възможностите за замяна, които са на разположение на организацията. Възможностите за замяна може да са едни и същи или сходни за различни организации от публичния сектор. Когато те се различават, икономическите предимства на организация, която е в състояние да придобива активи по-евтино, се отчитат във финансовия отчет посредством по-ниски стойности на активите и по-ниска себестойност на услугите за достоверност на представянето.

Нетна продажна цена

- 7.49 Нетната продажна цена е:

Сумата, която организацията може да получи от продажба на актива, след приспадане на разходите по продажбата.

- 7.50 Нетната продажна цена се различава от пазарната стойност по това, че не изисква открит, активен и организиран пазар или приблизителната оценка за цена на такъв пазар и че включва разходите на организацията по продажбата. Следователно нетната продажна цена отразява ограниченията при продажбата. Тя е специфична за организацията.
- 7.51 Потенциалната полезност от оценяването на активите по нетната им продажна цена е, че активът не може да струва по-малко за организацията, отколкото сумата, която организацията би могла да получи при продажба на актива. Тази оценка обаче не е подходяща като база за оценяване, ако организацията е в състояние да използва ресурсите си по-ефективно, като използва актива по друг начин, например, като го ползва за предоставяне на услуги.
- 7.52 Следователно нетната продажна цена е полезна, когато най-ефективното действие, достъпно за организацията от гледна точка на ресурсите, се явява продажбата на актива. Случаят е такъв, когато активът не може да осигури потенциална възможност за полезно използване или способност да генерира икономически ползи, поне толкова ценни, колкото нетната му продажна цена. Нетната продажна цена може да предостави полезна информация, когато организацията е договорно задължена да продаде актива под пазарната му стойност. Възможно е да съществуват случаи, когато нетната продажна цена може да сочи за възможност за разработка.

Себестойност на услугите

- 7.53 Не е подходящо себестойността на предоставяните услуги да бъде количествено изразявана по нетна продажна цена. Такъв подход би предполагал използването на изходяща стойност като база за отчетените разходи.

Оперативни възможности

7.54 Отчитането на активи, държани за използване в предоставянето на услуги, по нетна продажна цена не предоставя информация, която да е полезна при оценяване на оперативните възможности. Нетната продажна цена показва сумата, която би могла да бъде получена от продажбата на актива, а не стойността на потенциалната възможност за полезно използване, която би могла да бъде получена от този актив.

Финансови възможности

7.55 Както бе посочено по-горе, оценяването на финансовите възможности изисква информация относно сумата, която би била получена при продажбата на актива. Такава информация се осигурява от използването на нетната продажна цена. Въпросната оценка, обаче, не е уместна по отношение на активи, които биха могли да предоставят по-ценна потенциална възможност за полезно използване посредством продължаващата употреба на актива за предоставяне на услуги.

Прилагане на качествените характеристики

7.56 Както бе посочено в параграф 7.52, нетната продажна цена предоставя уместна информация единствено, когато най-ефективното действие, достъпно за организацията от гледна точка на ресурсите, се явява продажбата на актива. Оценяването на нетната продажна цена може да бъде извършено на основата на информация от активни пазари, когато такива съществуват. За важни активи може да се окаже възможно и икономически изгодно получаването на професионални оценки. Нетната продажна цена обикновено ще осигурява разбираема информация.

7.57 В повечето случаи, когато нетната продажна цена е уместна, тя ще постига качествените характеристики на достоверно представяне, възможност за проверка и своевременност.

Стойност в употреба

7.58 Стойността в употреба е:

Настоящата стойност за организацията на оставащата потенциална възможност за полезно използване на актива или способността му да генерира икономически ползи, ако той продължава да се използва, и на нетната сума, която организацията ще получи при освобождаване от актива в края на неговия полезен живот.

Целесъобразност на използването на стойността в употреба

7.59 Стойността в употреба е специфична за организацията стойност, отразяваща сумата, която може да бъде получена от използването на актива и от продажбата му в края на неговия полезен живот. Както е отбелязано в параграф 7.42 по-горе, стойността, която ще бъде получена от актива често е по-голяма от неговата заместваща стойност—обикновено тя е по-голяма и от неговата историческа цена на придобиване. Когато случаят е такъв, отчитането на актива по неговата стойност в употреба е с ограничена полезност, тъй като по дефиниция организацията е в състояние да си осигури еквивалента потенциална възможност за полезно използване по заместващата стойност.

7.60 Стойността в употреба също така не е подходяща база за оценяване, когато нетната продажна цена е по-голяма от стойността в употреба, тъй като в този случай най-

ефективното, от гледна точка на ресурсите, използване на актива е той да се продаде, а не да продължи да бъде използван.

- 7.61 Следователно, стойността в употреба е подходяща, когато тя е по-малка от заместващата стойност и по-голяма от нетната продажна цена. Случаят е такъв, когато не си струва активът да бъде заменен, но стойността на неговата потенциална възможност за полезно използване или способност за генериране на икономически ползи е по-голяма от нетната му продажна цена. При такива обстоятелства стойността в употреба представлява стойността на актива за организацията.
- 7.62 Стойността в употреба е подходящ измерител за оценяване на определени обезценки, тъй като се използва при определяне на възстановимата стойност на актива или групата активи.

Себестойност на услугите, оперативни възможности, финансови възможности

- 7.63 Поради потенциалната си сложност¹⁵, ограничена приложимост и факта, че нейното внедряване в контекста на публичния сектор по отношение на активи, които не генерират парични потоци, предполага използването на заместващата стойност като заместител, стойността в употреба обикновено не е подходяща за определяне себестойността на услугите. Нейната полезност за оценяване на оперативните възможности е ограничена и вероятно ще бъде от значение само при нетипични обстоятелства, когато организацията има голям брой активи, които не си струва да бъдат заменени, но стойността им в употреба надвишава тяхната нетна продажна цена. Случаят може да е такъв, ако примерно организацията ще преустанови предоставянето на дадена услуга в бъдеще, но постъпленията от незабавна продажба са по-малко от потенциалната възможност за полезно използване, въплътена в активите. Стойността в употреба предполага приблизително оценяване на нетната сума, която организацията ще получи при освобождаване от актива. Ограничената приложимост на тази оценка обаче намалява нейната уместност за оценяване на финансовите възможности.

Прилагане на качествените характеристики

- 7.64 Макар стойността в употреба да може да се използва при оценяване на определени обезценки, нейната уместност за целите на финансовото отчитане е ограничена до обстоятелствата, очертани в общи линии в параграф 7.61.
- 7.65 Степента, в която стойността в употреба отговаря на останалите качествени характеристики зависи от начина, по който тя е определена. В някои случаи, стойността в употреба на актива може да бъде количествено изразена, като се изчисли стойността, която организацията ще получи от актива, предполагайки продължаващото му използване. Възможно е това да е базирано на бъдещите входящи парични потоци, свързани с актива, или на икономии на средства, които ще се начислят за организацията, доколкото тя контролира актива. Изчисляването на стойността в употреба взема под внимание стойността на парите във времето и, по принцип, риска от изменение на сумата и сроковете на паричните потоци.
- 7.66 Изчисляването на стойността в употреба може да е сложно. Активи, които се използват в дейности, генериращи парични потоци, често осигуряват парични потоци съвместно с други

¹⁵ Виж параграф 7.66 по-долу.

активи. В такива случаи стойността в употреба може да бъде приблизително оценена, само чрез изчисляване на настоящата стойност на паричния поток от група активи и последващо разпределение към отделните активи.

- 7.67 В публичния сектор, повечето активи се държат с основна цел да способстват за предоставянето на услуги, а не за генериране на търговска възвращаемост: такива активи се наричат „активи, които не генерират парични потоци“. Доколкото стойността в употреба обикновено се получава от очакваните парични потоци, нейното внедряване в такъв контекст може да е трудно. Възможно е изчисляването на стойността в употреба на базата на очакваните парични потоци да не е подходящо, защото такава оценка ни би представляла достоверно стойността в употреба на подобен актив за организацията. Следователно, би било необходимо като заместител за целите на финансовото отчитане да се използва заместващата стойност.
- 7.68 Методът за определяне на стойността в употреба намалява в много случаи достоверността на нейното представяне. Той оказва също така влияние и върху своевременността, съпоставимостта, разбираемостта и възможността за проверка на информацията, изготвена на база стойността в употреба.

Бази за оценяване на пасиви

7.69 Настоящият раздел разглежда базите за оценяване на пасиви. В раздела не се повтарят всички обсъждания, направени в раздела, посветен на активите. В раздела са разгледани следните бази за оценяване:

- Историческа цена на придобиване;
- Стойност при изпълнение;
- Пазарна стойност;
- Стойност при освобождаване от задължението; и
- Цена при поемане.

Историческа цена на придобиване

7.70 Историческата цена на придобиване на пасив е:

Възнаграждението, получено за поемане на задължение, което представлява паричните средства или парични еквиваленти, или стойността на друго възнаграждение, получено към момента на поемане на пасива.

7.71 Съгласно модела на историческата цена на придобиване, първоначалните оценки може да бъдат коригирани, за да бъдат отразени фактори, като например, начисляване на лихва, увеличаване на сконтото или амортизиране на премия.

7.72 Когато стойността на пасива във времето е съществена — например, когато периодът от време до погасяване е значителен — сумата на бъдещото плащане се дисконтира, така че към момента, когато пасивът се признава за първи път, той да представлява стойността на получената сума. Разликата между сумата на бъдещото плащане и настоящата стойност на пасива се амортизира в течение на срока на пасива, така че пасивът да бъде отчитан по сумата на изискваното плащане на падеж.

7.73 Преимуществовата и недостатъците на използването на базата на историческата цена на придобиване по отношение на пасиви са сходни с тези, приложими по отношение на активите. Историческата цена на придобиване е подходяща, когато е вероятно пасивите да бъдат уредени при посочените условия. Историческата цена на придобиване обаче не може да бъде прилагана за пасиви, които не възникват в резултат на сделка или операция, като например, задължение за заплащане на щети за непозволено увреждане или за обезщетение при гражданско правонарушение. Малко вероятно е тази база да предостави уместна информация, когато пасивът е понесен в резултат на необменна операция, тъй като не осигурява достоверно представяне на претенциите срещу ресурсите на организацията. Прилагането на историческата цена на придобиване е трудно и по отношение на пасиви, които може да варират като сума, като например, тези, свързани със задължения по пенсионни планове с дефинирани доходи.

Стойност при изпълнение

7.74 Стойността при изпълнение е:

Разходите, които организацията ще понесе при изпълнение на задълженията, представлявани от пасива, при условие че тя ги изпълни по най-малко скъпия начин.

7.75 Когато стойността при изпълнение зависи от несигурни бъдещи събития, всички възможни крайни резултати се вземат под внимание в приблизително оценената стойност при изпълнение, която има за цел да отрази всички тези възможни резултати по непредубеден начин.

7.76 Когато изпълнението изисква извършване на работа—например, когато задължението е да се отстрани екологична щета—уместните разходи са тези, които организацията ще понесе. Това може да са разходите за организацията, самостоятелно изпълняваща възстановителните дейности, или за сключване на договор с външна организация, която да извърши работата. Разходите обаче по сключване на договор с външна страна са уместни, единствено в тези случаи, когато наемането на изпълнител е най-малко скъпият начин за изпълнение на задължението.

7.77 Когато изпълнението ще бъде реализирано от самата организация, стойността при изпълнение не включва никакъв излишък, тъй като такъв излишък не представлява сам по себе си използване на ресурсите на организацията. Когато стойността при изпълнение се базира на разходите за ангажиране на изпълнител, сумата косвено ще включва печалбата, изисквана от изпълнителя, тъй като общата сума, начислена от изпълнителя, ще представлява претенция срещу ресурсите на организацията—това е в съответствие с подхода при активите, където заместващата стойност би включвала печалбата, изисквана от доставчика, но никаква печалба не би била включена в заместващата стойност на активи, които организацията ще замени, като ги изгради самата тя.

7.78 Когато изпълнението няма да се реализира в течение на продължителен период от време, паричните потоци ще трябва да бъдат дисконтирани, за да се отрази стойността на пасива към отчетната дата.

7.79 Стойността при изпълнение обикновено е уместна за оценяване на пасиви, с изключение на следните случаи:

- Ако организацията може да постигне освобождаване от задължението при по-ниска сума от стойността при изпълнение, то тогава стойността при освобождаване от задължението е по-уместна оценка на текущата тежест на пасива, точно както, по отношение на актив, нетната продажна цена е по-уместна, когато е по-висока от стойността в употреба; и
- В случай на пасиви, поети срещу възнаграждение, цената при поемане (виж параграфи 7.87-7.91) е по-уместна, когато цената при поемане е по-висока, както от стойността при изпълнение, така и от стойността при освобождаване от задължението.

Пазарна стойност

7.80 Пазарната стойност на пасив е:

Сумата, за която пасивът би могъл да бъде уреден между добре информирани, желаещи осъществяването на сделката и независими една от друга страни.

7.81 Преимуществовата и недостатъците на пазарната стойност по отношение на пасивите са същите, както тези по отношение на активите. Такава база за оценяване може да е подходяща, например, когато пасивът е свързан с промени в определен процент/ставка, цена или индекс, котиран на открит, активен и организиран пазар. В случаи обаче, когато възможността за прехвърляне на пасива е ограничена и условията, при които такова прехвърляне би могло да бъде осъществено са неясни, аргументите в подкрепа на пазарните стойности, дори ако те съществуват, са значително по-слаби. С особена сила това се отнася за пасиви, произтичащи от задължения в необменни операции, тъй като е малко вероятно, че ще съществува открит, активен и организиран пазар за такива пасиви.

Стойност при освобождаване от задължението

7.82 „Стойност при освобождаване от задължението” е термин, използван в контекста на пасиви, за обозначаване на същата концепция, както „нетна продажна цена” в контекста на активите. Стойността при освобождаване от задължението е сумата при незабавно излизане от задължението. Стойността при освобождаване от задължението е сумата, която кредиторът ще приеме като уреждане на неговата претенция или която трета страна би поискала, за да приеме прехвърлянето на пасива от длъжника. Когато има повече от един начин да бъде осигурено освобождаване от пасива, стойността при освобождаване от задължението е най-ниската сума—това е в съответствие с подхода по отношение на активите, където нетната продажна цена няма да отразява сумата, която би била получена при продажба на търговец на скрап, ако по-висока цена би могла да бъде получена от продажбата на купувач, който би използвал актива.

7.83 За някои пасиви, особено в публичния сектор, прехвърлянето на пасива практически е невъзможно и следователно стойността при освобождаване от задължението ще бъде сумата, която кредиторът ще приеме за уреждане на неговата претенция. Тази сума, ще бъде известна, ако е посочена в споразумението с кредитора – например, когато договорот съдържа специална клауза за неговото анулиране.

7.84 В някои случаи може да са налице доказателства за цената, при която даден пасив може да бъде прехвърлен – например, в случая с някои пенсионни задължения. Прехвърлянето на пасива може да бъде разграничено от сключването на споразумение с друга страна, която ще изпълни задължението на организацията или ще понесе всички разходи, произтичащи от

пасива. За да бъде прехвърлен пасивът е необходимо всички права на кредитора срещу организацията да бъдат погасени. Ако това не следва от споразумението, пасивът остава пасив на организацията.

- 7.85 Когато се преценява дали стойността при освобождаване от задължението е подходяща за оценяване на пасиви, необходимо е да се разгледа въпросът за това дали освобождаването от задължението по предвидения начин представлява възможен вариант, който да е практически достъпен за организацията, имайки предвид всички последствия от получаването на такова освобождаване, като например, увреждане репутацията на организацията.
- 7.86 Точно както нетната продажна цена е уместна само когато най-ефективното действие, достъпно за организацията от гледна точка на ресурсите, се явява продажбата на актива, така и стойността при освобождаване от задължението е уместна само когато най-ефективното действие от гледна точка на ресурсите е да се търси незабавно освобождаване от задължението. По-специално, когато стойността при изпълнение е по-ниска от стойността при освобождаване от задължението, стойността при изпълнение предоставя по-уместна информация, отколкото стойността при освобождаване от задължението дори ако е практически осъществимо да се договори освобождаване от задължението в съответствие с методите за прехвърляне на пасив в параграф 7.84.

Цена при поемане

- 7.87 “Цена при поемане“ е термин, използван в контекста на пасиви, за обозначаване на същата концепция, както заместващата стойност по отношение на активи. Точно както заместващата стойност представлява сумата, която организацията разумно би платила за придобиване на актив, така и цената при поемане е сумата, която организацията разумно би била склонна да приеме в замяна на поемането на съществуващ пасив. Обменни операции, извършени при справедливи пазарни условия между независими страни, ще предоставят доказателства относно цената при поемане; при необменни операции обаче това не е така.
- 7.88 В контекста на дейност, осъществявана с цел печалба, организацията ще поеме пасив, само ако сумата, която тя е получила, за да поеме пасива, е по-висока от стойността при изпълнение или при освобождаване от задължението — т.е., сумата за уреждане на задължението. След като цената при поемане е получена от организацията, организацията има задължение към кредитора си.
- 7.89 Към момента, когато пасивът се поема за първи път в обменна операция, цената при поемане представлява сумата, която е била приета от организацията, за да поеме пасива – следователно, обикновено е разумно да се предположи, че цената при поемане е цената, която организацията разумно би приела, за да поеме сходен пасив. Организацията би могла да поиска по-голяма сума, ако натискът от страна на конкуренцията би и позволил това, но тя не би желала да се съгласи с по-ниска цена. Точно както заместващата стойност представлява текуща стойност, така и от концептуална гледна точка, цената при поемане е текуща величина. Съществуват обаче практически проблеми при отразяване промени в цените при задължения, които се отчитат по цена при поемане.
- 7.90 Едно от последствията от отчитането на задължения за изпълнение по цената при поемане е че към момента, когато задължението се поема, не се отчита никакъв излишък. Излишък или дефицит се отчита във финансовия отчет в периода, когато се осъществява

изпълнението (или освобождаването от задължението), доколкото това е разликата между приходите, произтичащи от удовлетворяване на задължението, и разходите за уреждане на задължението.

- 7.91 Организацията може да има потенциално задължение, което е по-голямо от цената при поемане. Ако организацията трябва да търси прекратяване на договора, насрещната страна по договора може да е в състояние да претендира за обезщетение за загубите, които ще претърпи, както и за връщане на вече платени суми. При условие, обаче че организацията е в състояние да уреди задължението чрез изпълнението му, тя може да избегне такива допълнителни задължения и представянето на задължението ще бъде достоверно, ако то бъде отчетено със сума, която не надвишава цената при поемане, което е аналогично със ситуацията, когато активът ще донесе по-големи ползи, отколкото заместващата стойност. При такива обстоятелства, както е обяснено в параграф 7.42, заместващата стойност, а не стойността в употреба, е най-уместната база за оценяване.

Основание за заключения

Настоящото Основание за заключения съпътства, но не съставлява част от Концептуалната рамка.

Ролята на оценяването в Концептуалната рамка

BC7.1 СМССПС реши, че първоначалният фокус на Концептуалната рамка трябва да бъде върху оценяването на елементите на финансовия отчет, така че бъдещите дейности по изготвяне и въвеждане на стандарти да бъдат поставени на надеждна и прозрачна основа. Макар малко на брой от предоставилите становище в отговор на допитването (респонденти) във връзка с Консултационния документ, *Оценяване на активи и пасиви във финансовия отчет* („Консултационният документ“) да поставиха под съмнение този въпрос, СМССПС счете, че първоначалното основание за стесняване на обхвата на тази фаза е било обосновано и съответно го препотвърди.

Цел на оценяването

BC7.2 СМССПС разгледа въпроса дали следва да бъде разработена специфична цел на оценяването. СМССПС първоначално възприе виждането, че отделна цел на оценяването не е необходима, тъй като целта на оценяването може да се конкурира, а не да допълва целите на финансовото отчитане и качествените характеристики. Съответно, Проектът за обсъждане, *Оценяване на активи и пасиви във финансовия отчет* („Проектът за обсъждане“), предложи фактори, имащи отношение към избора на база за оценяване в съответствие с целите на финансовото отчитане и качествените характеристики, без да включва цел на оценяването.

BC7.3 В съответствие с този подход, Проектът за обсъждане предложи Концептуалната рамка да не се стреми да идентифицира една единствена база за оценяване (или комбинация от бази) за всички случаи. СМССПС констатира, че предлагането на една единствена база за оценяване, която да бъде използвана при всички обстоятелства, би изяснило взаимовръзката между различните суми, отчетени във финансовия отчет – в частност, тя би позволила сумите на различни активи и пасиви да бъдат обединявани с цел осигуряване на съдържателни сборове. СМССПС обаче застъпва виждането, че не съществува една единствена база за оценяване, която да увеличи максимално степента, в която финансовите отчети удовлетворяват целите на финансовото отчитане и постигат качествените характеристики.

BC7.4 Проектът за обсъждане включваше Алтернативно виждане, което предложи цел на оценяването, на основанието на това, че Концептуална рамка, която не обвързва целта на оценяването с целите на финансовото отчитане е непълна и би ограничила способността на СМССПС да взема последователни решения относно оценяването в различните стандарти за финансово отчитане и с течение на времето. Освен това, при отсъствието на цел на оценяването, в Алтернативното виждане се застъпва мнението, че съществува риск, различни и/или неподходящи бази за оценяване да бъдат използвани за оценяване на сходни класове активи и пасиви. Алтернативното виждане предложи следната цел на оценяването:

Да се изберат тези характерни признаци на оценката, които най-достоверно да отразяват финансовите възможности, оперативните възможности и себестойността на услугите на организацията по начин, който да е полезен за управленската отчетност на организацията и за целите на вземането на решения.

- BC7.5 Много респонденти, макар като цяло да защитиха подхода в Проекта за обсъждане, подкрепиха Алтернативното виждане. СМССПС признава също така гледната точка, че подходът в Концептуалната рамка към оценяването следва да бъде амбициозен и че Концептуалната рамка следва да идентифицира една единствена база за оценяване, основана на идеалната концепция за капитала¹⁶. СМССПС приема, че концепцията за оперативните възможности е уместна и би могла да бъде разработена по отношение на организациите от публичния сектор с основна цел предоставяне на услуги. Възприемането на такава цел на оценяването обаче включва практически пълното потвърждение, че оценките по текуща стойност превъзхождат оценките по историческа цена на придобиване при представянето на оперативните възможности при отчитане на финансовото състояние. Поради причините, разгледани в параграфи BC7.15-BC7.19, СМССПС счита, че оценките по историческа цена на придобиване често изпълняват целта на оценяването и следователно следва да им се отдаде нужното внимание в Концептуалната рамка.
- BC7.6 Впоследствие СМССПС бе убеден от мненията на тези лица, които твърдят, че цел на оценяването е необходима за вземането на решенията относно избора на бази за оценяване на ниво отделен стандарт. СМССПС отбеляза обаче, че активите и пасивите способстват за финансовите резултати от дейността и финансовото състояние на организациите по различен начин и че такова оценяване следва да се базира на степента, в която те допринасят за финансовите и оперативни възможности. СМССПС достигна до заключение, че обвързването на базата за оценяване с идеална концепция за капитала може неправомерно да ограничи избора на бази за оценяване. Ето защо СМССПС отхвърли виждането, че възприемането на цел на оценяването следва да се базира на идеална концепция за капитала и препотвърди мнението си, че смесен подход спрямо оценяването е целесъобразен по отношение на изготвянето и въвеждането на стандарти в публичния сектор.
- BC7.7 СМССПС разгледа въпроса дали целта на оценяването, предложена в Алтернативното виждане, е подходяща. Някои твърдяха, че предложената цел на оценяването е прекалено тясно хармонизирана с оценките по текуща стойност. СМССПС обаче формира мнение, че препратката към „себестойност на услугите“ осигурява достатъчна връзка с историческата цена на придобиване, тъй като себестойността на услугите може да бъде определена с помощта както на историческата цена на придобиване, така и на оценките по текуща стойност. Така СМССПС възприе следната цел на оценяването с незначително изменение от предложената в Алтернативното виждане:
- Да се изберат тези бази за оценяване, които най-достоверно отразяват себестойността на услугите, оперативните и финансови възможности на*

¹⁶ Такива концепции за капитала включват инвестирания паричен капитал, текущи парични еквиваленти и оперативни възможности.

организацията по начин, който да е полезен за управленската отчетност на организацията и за целите на вземането на решения.

- BC7.8 CMCCPS отбелязва също, че недостатъците на използването на различни бази за оценяване могат да бъдат сведени до минимум, като:
- се избират различни бази за оценяване, само когато това е оправдано от икономическите условия, гарантирайки по този начин, че активите и пасивите се отчитат на една и съща база, когато обстоятелствата са сходни; и
 - се изисква прозрачно представяне и оповестяване, за да се гарантира, че използваните бази за оценяване и отчетените суми на всяка една база са ясни.

Първоначално и последващо оценяване

- BC7.9 База за оценяване трябва да бъде избрана както при признаване на актива или пасива за първи път—първоначално оценяване— така и при отчитането им във финансовия отчет в по-късен период—последващо оценяване. Някои счетоводни политики са изразени по начин, който може да предполага, че по отношение на първоначалното и последващото оценяване се прилагат различни принципи. Така например, активът може първоначално да бъде признат по цената на сделката, а впоследствие – по текуща стойност. Ето защо CMCCPS разглежда въпроса дали Концептуалната рамка следва да обсъжда първоначалното и последващото оценяване поотделно.
- BC7.10 Една от причините защо по отношение на първоначалното и последващото оценяване може да бъдат посочени различни бази за оценяване е, че базата, която трябва да бъде използвана за последващо оценяване, не е на разположение към момента на първоначално оценяване. Това е особено разпространено в публичния сектор, където активите понякога се внасят или предоставят при субсидирани условия или в замяна на други непарични активи. В такъв случай стойността на операцията може да не е известна и ако активът впоследствие трябва да бъде отчетан счетоводно по входяща стойност, като например, по историческа цена на придобиване или заместваща стойност, за първоначалното му оценяване трябва да бъде посочена друга база в качеството на заместител на сумата, по която активът би бил отчетен, ако беше закупен в сделка при справедливи пазарни условия между независими страни. Заместители може да се изискват и за първоначално оценяване на активи, придобити преди въвеждането на счетоводно отчитане на базата на начислението, когато цената на сделката не е известна. Използването на заместители, които отговарят на целта на оценяването и на качествените характеристики, представлява прилагане на база за оценяване, а не отклонение от нея.
- BC7.11 Друга причина за очевидно различие между първоначалното и последващо оценяване възниква, когато активът трябва да бъде отчетан счетоводно по текуща стойност и се счита, че цената на сделката отразява конкретната база за оценяване по текуща стойност, която ще бъде използвана. В такъв случай, посочването, че активът трябва да бъде първоначално признат по цената на сделката дава да се разбере, че прилагането на счетоводната политика няма да доведе до признаване на приходи или разходи при първоначално признаване—печалби или загуби в „ден първи“. По принцип, една и съща база за оценяване се използва както за първоначално, така и за

последващо признаване. Изискванията за всеки един от методите са посочени отделно, за да се улесни разбирането.

BC7.12 СМССПС достигна до заключение, че по принцип едни и същи съображения са приложими при първоначално и последващо оценяване. Съответно, разглеждането на въпроса в настоящата Глава е приложимо и спрямо двете ситуации.

Входящи и изходящи стойности: стойност в употреба

BC7.13 Базите за оценяване могат да бъдат класифицирани в зависимост от това дали предоставят входяща или изходяща гледна точка. Както се обсъжда в параграф 7.8, входящите стойности отразяват себестойността на покупката, а изходящите стойности отразяват или:

- икономическите ползи от незабавна продажба; или
- сумата, която ще бъде получена от актива в резултат на неговото използване и последваща продажба.

СМССПС счита, че информацията за това дали дадена база за оценяване представлява входяща или изходяща стойност е полезна при определяне коя база за оценяване най-добре съответства на целта на оценяването.

BC7.14 СМССПС разглежда въпроса дали стойността в употреба следва да бъде класифицирана като входяща или като изходяща стойност. По отношение на актив, генериращ парични потоци, стойността в употреба включва модел на дисконтираните парични потоци, използвайки очакваните парични потоци от продажбата на стоки и услуги. По отношение на активи, които не генерират парични потоци, стойността в употреба използва в качеството на заместител заместващата стойност—заместващата стойност е входяща стойност. Това накарва някои да изразят мнение, че по отношение на актив, който не генерира парични потоци, стойността в употреба дава входяща гледна точка, докато активът се използва, и изходяща гледна точка, когато активът бъде продаден. При тази гледна точка, това, че не се посочва, че стойността в употреба съдържа както входяща, така и изходяща гледна точка, не отразява обстоятелствата на публичния сектор. СМССПС признава това виждане, но не счита, че използването на заместващата стойност в качеството на заместител за изчисляване на стойността в употреба означава, че стойността в употреба става входяща стойност. Ето защо СМССПС достигна до заключение, че стойността в употреба представлява изходяща стойност, както за активи, генериращи парични потоци, така и за активи, които не генерират парични потоци.

Бази за оценяване на активи

Историческа цена на придобиване

BC7.15 Историческата цена на придобиване е широко прилагана база за оценяване в много юрисдикции. Много от респондентите, участващи в допитването във връзка с Консултационния документ и Проекта за обсъждане, застъпваха тезата за продължаващо широко използване на историческата цена на придобиване в качеството на база за оценяване, главно в комбинация с други бази за оценяване. Те подкрепяха това виждане, позовавайки се на целта за управленска отчетност, както и

на разбираемостта и възможността за проверка на историческата цена на придобиване. Те отбелязваха също така, че доколкото историческата цена на придобиване е широко възприета в съчетание с други бази за оценяване, нейното продължаващо използване избягва разходите, които биха възникнали, ако бъдещата преработка на сегашен стандарт, изискващ или разрешаващ историческата цена на придобиване, започне да изисква използването на различна база за оценяване.

- BC7.16. Някои респонденти считаха, че информацията за историческата цена на придобиване осигурява много уместна база за отчитане себестойността на услугите, тъй като връзката между историческата цена на придобиване и операциите, действително осъществени от организацията, е особено важна за оценяване на управленската отчетност. По-специално, историческата цена на придобиване осигурява информация, която лицата, предоставящи ресурси, могат да използват за оценяване справедливостта на начисляваните данъци или на начина, по който ресурсите, които те са внесли по друг начин през отчетния период, са били използвани.
- BC7.17. СМССПС изразява съгласие, че в много случаи е уместно да се предостави информация относно операциите, действително извършени от организацията и приема, че потребителите са заинтересовани от себестойността на услугите на базата на фактически операции. Историческата цена на придобиване предоставя информация за фактическата себестойност на услугите в отчетния период, а не за това какво те ще струват в бъдеще; решенията за ценообразуването, базирани на информацията за историческата цена на придобиване, може да поддържат идеята за справедливост сред потребителите на услугите.
- BC7.18. СМССПС констатира също вижданията на тези, които считат, че използването на историческата цена на придобиване способства за сравняване на действителните финансови резултати с одобрения бюджет. СМССПС приема, че бюджетите често може да са изготвени на базата на историческата цена на придобиване и че когато случаят е такъв, историческата цена на придобиване подобрява съпоставката с бюджета.
- BC7.19. СМССПС признава също противоположното виждане: че оценяването и отчитането на себестойността на предоставяните услуги от гледна точка на стойността, която е пожертвана, за да се предоставят тези услуги, осигурява полезна информация, както за целите на вземането на решения, така и за целите на управленската отчетност. Доколкото историческата цена на придобиване не отразява стойността на активите към момента, когато те биват потребявани, тя не осигурява информация относно тази стойност в случаите, когато ефектът от промени в цените е значителен. СМССПС достигна до заключение, че е важно Концептуалната рамка да отговори и на двете противоположни гледни точки.

Пазарна стойност и справедлива стойност

- BC7.20. Проектът за обсъждане не предложи справедливата стойност като база за оценяване. Вместо това той предложи пазарната стойност, която бе дефинирана по същия начин, както справедливата стойност в материалите на СМССПС по времето, когато бе разработена Концептуалната рамка. Редица респонденти оспориха пропускането на справедливата стойност като база за оценяване. Те посочиха, че справедливата

стойност е база за оценяване, която е дефинирана и използвана при посочване на изискванията за оценяване от много световни и национални органи за изготвяне и въвеждане на стандарти и че дефиницията за справедливата стойност се използва широко в материалните на СМССПС. Много поддръжници на справедливата стойност считаха, че дефиницията следва да бъде използваната за изходяща стойност дефиниция в Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).¹⁷

- BC7.21 Основанието на СМССПС за подхода, предложен в Проекта за обсъждане бе, че справедливата стойност е сходна с пазарната стойност и че включването и на двете бази за оценяване би могло да бъде объркващо за потребителите на финансовите отчети. СМССПС отбеляза също, че справедливата стойност в МСФО е изрично изходяща стойност—за разлика от дефиницията за справедлива стойност в материалите на СМССПС към момента на разработване на Концептуалната рамка. Ето защо, уместността на справедливата стойност в публичния сектор вероятно ще бъде ограничена основно до предоставяне на информация относно финансовите възможности на организацията, а не толкова предоставяне на информация относно оперативните възможности и себестойността на услугите. Освен това, в настоящата глава заместващата стойност представлява самостоятелна база за оценяване, а не техника за оценяване за определяне на справедливата стойност.
- BC7.22 В публичния сектор много активи са специализирани и следователно разликите между входящите и изходящи стойности са значителни. Когато активът ще осигури бъдещи услуги или икономически ползи с по-голяма стойност, отколкото изходящата цена на актива, оценката, отразяваща изходящи стойности, не е най-уместната база. Когато най-ефективното от гледна точка на разходите действие е да се продаде активът, защото стойността на услугите, които той ще предостави или очакваните парични потоци от използването му не са толкова големи, колкото стойността, която може да бъде получена при продажбата на актива, най-уместната база за оценяване вероятно ще бъде нетната продажна цена, която отразява разходите по продажбата и макар вероятно да се базира на пазарни данни, не предполага съществуването на открит, активен и организиран пазар.
- BC7.23 Разглеждайки достойнствата на справедливата стойност като база за оценяване, СМССПС прие, че справедливата стойност предоставя уместна база за оценяване на финансовата възвръщаемост. Когато активите се отчитат по пазарна стойност, финансовите резултати от дейността могат да бъдат оценени в контекста на възвръщаемостта, изразена неявно в пазарните стойности. Дейностите в публичния сектор обаче обикновено не се извършват с оглед получаване на финансова възвръщаемост, така че уместността от оценяването на тази възвръщаемост е ограничена.
- BC7.24 При финализиране на посветената на оценяването глава СМССПС разгледа три основни варианта за решаване на този въпрос:
- да възприеме дефиниция за справедливата стойност на основата на изходящата стойност;

¹⁷ МСФО 13, *Оценяване по справедлива стойност*, предоставя дефиниция на справедливата стойност.

- да запази дефиницията на справедлива стойност в МССПС до разработването на Концептуалната рамка; или
- да включи пазарната стойност, а не справедливата стойност, като база за оценяване съгласно предложеното в Проекта за обсъждане.

- BC7.25 Възприемането на дефиниция на справедливата стойност на основата на изходяща стойност би означавало да се използва дефиниция, която не съответства напълно на целите на повечето организации от публичния сектор – предоставянето на услуги, а не толкова генериране на парични потоци. Съмнително е, че оценки, основани на изходящата стойност, биха осигурили уместна информация за много активи, държани заради техните оперативни възможности, и за пасиви, при които не е практически осъществимо да се прехвърли пасивът.
- BC7.26 Включването в Концептуалната рамка на сегашната дефиниция на МССПС за справедлива стойност или на незначително модифицирана версия на тази дефиниция би означавало два глобални органа за изготвяне и въвеждане на стандарти да имат различни концептуални дефиниции на един и същи термин.
- BC7.27 МССПС признава, че не включването на справедливата стойност като база за оценяване ще има последствия за съществуващите материали на МССПС към момента на финализиране на Концептуалната рамка, тъй като редица МССПС включват справедливата стойност като изискване за оценяване или като един от възможните варианти.
- BC7.28 Като цяло, МССПС достигна до заключение, че вместо да включва дефиниция за справедлива стойност на основата на изходяща стойност или дефиниция на справедлива стойност, специфична за публичния сектор, Концептуалната рамка следва да включва пазарната стойност, а не справедливата стойност, в качеството на база за оценяване. МССПС разглежда справедливата стойност като модел за представяне на конкретния резултат от оценяването. МССПС може да продължи работата на ниво стандарти, за да обясни как базите за оценяване в настоящата глава съответстват на справедливата стойност, въведена от МСФО.

Заместваща стойност, нетна продажна цена и стойност в употреба

- BC7.29 Доколкото целта на организациите от публичния сектор е да предоставят услуги, често в необменни операции, а не да реализират печалба, много нефинансови активи са държани за оперативни цели. Нещо повече, много от тези активи са специализирани и е малко вероятно да бъдат купувани или продавани на открити, активни и организирани пазари. Пазарната стойност способства за оценяване на финансовите възможности и на оперативните възможности, когато оперативните активи не са специализирани и се търгуват на открити, активни и организирани пазари. Когато активите са специализирани и основаващата се на пазарни данни информация е ограничена, за осигуряване на полезна информация относно себестойността на услугите и оперативните възможности са необходими бази за оценяване по текущата стойност, различни от пазарната стойност.
- BC7.30 При оценяване на базите за оценяване, които предоставят най-полезна информация за специализирани оперативни активи, МССПС търсеше база, която да отразява продължаващото предоставяне на стоки и услуги от организациите от публичния

сектор. Най-подходящата база за такива активи е база, предоставяща информация относно стойността на потенциалната възможност за полезно използване, която се отнася до актива.

- BC7.31 СМССПС разгледа стойността при възпроизводство като потенциална база за оценяване. Стойността при възпроизводство е лесна за разбиране. Тя обаче отразява стойността при получаване на идентичен актив, а не стойността на заместване на потенциалната възможност за полезно използване, предоставяна от актива. Следователно стойността при възпроизводство може да отразява характеристики на активи, които вече не служат на никаква икономическа цел и нейното използване би могло да преувеличи стойността на актива. Заместващата стойност избягва този риск, защото се базира на най-икономичните разходи, необходими, за да може организацията да замени потенциалната възможност за полезно използване на актива. Приемайки, че изчисляването на заместващата стойност може в някои случаи да е сложно и да предполага субективни преценки, СМССПС достигна до заключение, че заместващата стойност е базата за оценяване по текуща стойност, която често пъти най-добре съответства на целта на оценяването и постига качествените характеристики. СМССПС отчете, че ще са необходими насоки на ниво стандарт във връзка с подхода за въвеждане и прилагане на заместващата стойност.
- BC7.32 СМССПС призна, че заместващата стойност не винаги ще е подходящата база за оценяване по отношение на специализирани оперативни активи. Може да съществуват условия, при които организацията вече не възнамерява да продължи експлоатацията на даден актив. При такива обстоятелства заместващата стойност не е полезна база за оценяване, тъй като не би било рационално за организацията да замени потенциалната възможност за полезно използване, предоставяна от актива. Ето защо СМССПС разгледа въпроса за подходящата база за оценяване при такива обстоятелства. При такива обстоятелства специфична за организацията база за оценяване, която да отразява ограниченията при продажбата за организацията и да предоставя изходяща стойност, е по-подходяща. СМССПС достигна до заключение, че нетната продажна цена най-добре съответства на целта на оценяването. Поради тази причина нетната продажна цена се включва като база за оценяване в настоящата глава. Нетната продажна цена предоставя също информация, отговаряща на целта на оценяването, когато от организацията се изисква съгласно договор или обвързващо споразумение да продаде актива под пазарната му стойност, вероятно, за да изпълни социална или политическа цел.
- BC7.33 За да предостави пълен анализ на обстоятелствата, при които организациите от публичния сектор функционират, СМССПС разгледа също ситуацията, при която не би било рационално за организацията да търси замяна на потенциалната възможност за полезно използване, въплътена в актива, но все още ще е по-рационално за организацията да продължи експлоатацията на актива, отколкото да го продаде незабавно. Стойността в употреба включва паричните потоци или потенциалната възможност за полезно използване от продължаващата експлоатация на актива и постъпленията при продажба. Поради тази причина, СМССПС достигна до заключение, че стойността в употреба следва да бъде включена като потенциална база за оценяване. СМССПС призна, че тази база за оценяване не е проста за практическо прилагане в контекста на операции, които не генерират парични потоци, и че

следователно за определяне стойността в употреба може да е необходимо да се използва заместващата стойност в качеството на заместител.

Модел на справедливата стойност

- BC7.34 Както е посочено в параграф BC7.20, Проектът за обсъждане не предложи справедливата стойност като самостоятелна база за оценяване. Проектът предложи модела на оценяване по справедлива стойност като метод за изготвяне на приблизителна оценка, когато е определено, че пазарната стойност е подходящата база за оценяване, но пазарът е неактивен или неоткрит, или неорганизиран.
- BC7.35 По-малката част от респондентите, участващи в допитването във връзка с Проекта за обсъждане, подкрепиха модела на оценяване по справедлива стойност. Някои от тези респонденти, считаха, че СМССПС следва да предостави допълнителни детайли за неговото прилагане. Други подкрепяха модела, но предположиха, че подробен модел за оценяване не би бил подходящ за Концептуалната рамка—някои от тези респонденти считаха, че моделът следва да бъде адресиран като техника за приблизително оценяване на ниво стандарти. Много респонденти изложиха виждането, че справедливата стойност следва да бъде предложена като самостоятелна база за оценяване, използвайки дефиницията в МСФО, докато други искаха повече подробности относно подходите за приблизително оценяване на справедливата стойност, които да допълнят възприемането ѝ като база за оценяване. Обратно, други респонденти изразиха мнение, че справедливата стойност не е подходяща за публичния сектор.
- BC7.36 СМССПС намери за убедителни възгледите на тези, които считаха модела на справедливата стойност като твърде ниско ниво за Концептуалната рамка. СМССПС прие също така виждането на тези респонденти, които считаха за смущаващ отказа от дефиниране на справедливата стойност като база за оценяване и същевременно ѝ въвеждане като модел. Поради тези причини СМССПС реши да не включва модела на справедливата стойност в окончателния вариант на главата.

Модел на стойността при загуба

- BC7.37 Консултационният документ разгледа модела на стойността при загуба (оценяване на това, от което организацията се лишава) като основание за избор на база на отчитане по текуща стойност. Някои респонденти изразиха резерви—по-специално, че моделът ще бъде скъп и ще наложи непропорционална тежест на съставителите да трябва да разглеждат три възможни бази за оценяване за всеки актив, който се отчита. Редица респонденти считаха, че моделът е прекалено сложен. Изразено бе и виждане, че моделът на стойността при загуба преувеличава неправомерно значението на качествената характеристика уместност и пренебрегва останалите качествени характеристики.
- BC7.38 Макар СМССПС да призна, че моделът на стойността при загуба е бил успешно възприет в някои юрисдикции, СМССПС отчете изцяло или частично подобни резерви. Ето защо СМССПС включи модела на стойността при загуба в Проекта за обсъждане като възможен допълнителен метод за избор между заместващата стойност, нетната продажна цена и стойността в употреба, когато е било решено да се използва база за

текущо оценяване, но подходящата база не е могла да бъде идентифицирана чрез препратка към целите на финансовото отчитане и качествените характеристики.

- BC7.39 Макар малка част от респондентите, участвали в допитването във връзка с Проекта за обсъждане, да подкрепяха силно модела на стойността при загуба, много респонденти продължиха да изразяват резерви относно сложността на модела. СМССПС призна също наличието на техническа неопределеност в модела на отчитане по стойността при загуба—ако нетната продажна цена е по-висока от заместващата стойност, може да има индикации за възможност за разработване и на потребителите следва да се предостави тази информация, а моделът на стойността при загуба не би постигнал това. Поради тези фактори СМССПС реши да не включва модела на стойността при загуба в Концептуалната рамка. Някои идеи, обаче, предоставени от модела при анализа на взаимовръзката между заместваща стойност, нетна продажна цена и стойност в употреба, бяха запазени — например, това, че е неподходящо да се оценява активът по заместваща стойност, ако по-високата от нетната продажна цена и стойността в употреба е по-ниска от заместващата стойност.

Символични стойности

- BC7.40 В някои юрисдикции определени активи се признават в отчета за финансовото състояние по символични стойности, като правило една единица от валутата на представяне. Това третиране е възприето, за да бъдат признати активи на лицевата страна на отчета за финансовото състояние, когато е трудно да бъде извършено оценяване. Поддръжниците на символичните стойности считат, че те предоставят полезна информация на потребителите на финансовите отчети и улесняват връзката между процеса по управление на активите и процеса на счетоводно отчитане.
- BC7.41 СМССПС признава, че такъв подход има за цел да предостави полезна информация. Мнозинството от членовете на СМССПС обаче застъпиха мнението, че символичните стойности не съответстват на целта на оценяването да предостави уместна информация относно финансовите възможности, оперативните възможности или себестойността на услугите. Мнозинството от членовете на СМССПС достигна до заключение, че решението дали даден обект да бъде признат като актив следва да бъде вземано след оценяване дали обектът отговаря на дефиницията за актив и на критериите за признаване в Глава 5, *Елементи на финансовия отчет*, и Глава 6, *Признаване във финансовия отчет*. СМССПС се съгласи също така, че в случаи, когато е невъзможно или много скъпо да бъде извършено оценяване, е важно информацията, която ще бъде предоставена посредством оповестявания, да бъде внимателно разгледана на ниво стандарти.

Бази за оценяване на пасиви

Цена при поемане и стойност при освобождаване от задължението

- BC7.42 СМССПС констатира възгледите на тези, които отбелязаха, че доколкото много услуги се предоставят от организациите от публичния сектор в необменни операции, често няма да има цена при поемане на задължението. СМССПС прие, че обстоятелствата, при които цената при поемане ще съответства на целта на оценяването са ограничени. От друга страна застрахователни и сходни задължения, като финансови гаранции, са пасиви, за които цената при поемане би могла да предостави уместна и достоверно представена информация. В такива случаи пасивите биха могли да бъдат преоценени по цената при поемане, за да се отразят промените в рисковите премии след първоначално признаване.
- BC7.43 Някои респонденти, участвали в допитването във връзка с Проекта за обсъждане, зададоха въпроса дали стойността при освобождаване от задължението следва да бъде включена. СМССПС отчете, че в много случаи в публичния сектор, особено по отношение на необменни операции, малко вероятно е да съществува стойност при освобождаване от задължението, тъй като няма да има външна страна, склонна да приеме прехвърлянето на пасива от длъжника за определена сума. Дори когато може да бъде определена стойност при освобождаване от задължението, малко вероятно е външната страна да приеме за уреждането му сума, по-малка от стойността при изпълнение. Следователно, пасиви, произтичащи от необменни операции, вероятно ще бъдат оценявани по стойността при изпълнение и това често ще бъде единствената практически приложима и уместна база за оценяване. Независимо от това СМССПС реши да запази цената при поемане и стойността при освобождаване от задължението като бази за оценяване в Концептуалната рамка, тъй като е възможно да има ограничени обстоятелства, когато тези бази за оценяване ще отговарят на целта на оценяването.

Други въпроси

- BC7.44 Консултационният документ потърси вижданията на респондентите относно следните два въпроса, свързани с оценяването:
- третирането на собствения кредитен риск на организацията и промени в стойността, които могат да бъдат отнесени към промени в собствения кредитен риск на организацията; и
 - дали оценката на актива следва да отразява само потенциалната възможност за полезно използване, свързана със сегашната му употреба, или следва да включва допълнителната разграничима стойност, свързана с неговата възможна алтернативна употреба.
- BC7.45 Мнозинството от респондентите, които коментираха тези въпроси, считат, че целесъобразно е те да бъдат третирани на ниво стандарти, а не в Концептуалната рамка. СМССПС се съгласи с това виждане и съответно тези въпроси не са разгледани в Концептуалната рамка. СМССПС отбеляза, че когато за оценяване на пасива се

използва пазарната стойност, е необходимо да се вземе под внимание третирането на собствения кредитен риск на организацията.

ГЛАВА 8: ПРЕДСТАВЯНЕ ВЪВ ФИНАНСОВИТЕ ДОКЛАДИ С ОБЩО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение.....	8.1–8.8
Представяне.....	8.4–8.8
Избор на информация	8.9–8.35
Избор на информация—естество на информацията	8.11–8.14
Информация, избрана за представяне или оповестяване	8.15–8.24
Принципи, приложими по отношение избора на информация	8.25–8.35
Място на поместване на информацията.....	8.36–8.44
Принципи за разпределяне на информацията между различните доклади	8.38–8.40
Принципи за мястото на поместване на информацията в рамките на доклада	8.41–8.44
Организация на информацията	8.45–8.64
Естество на информацията, имаща отношение към организацията	8.47–8.53
Принципи, приложими по отношение организацията на информацията	8.54–8.64
Основание за заключения	

Въведение

- 8.1 Настоящата Глава излага концепциите, приложими по отношение на представянето на информацията във ФДОП, включително финансовите отчети на правителства и други организации от публичния сектор („организациите“).
- 8.2 Представянето е свързано с Глави 1 до 4; целите на финансовото отчитане, нуждите на потребителите, качествените характеристики, ограниченията върху информацията, включена във ФДОП и отчитащата се организация – всички те оказват влияние върху решенията относно представянето. По отношение на информацията, отчитана във финансовите отчети, представянето е свързано също така и с дефинициите на елементите, критериите за признаване и базите за оценяване, идентифицирани в Глави 5 до 7, например:
- дефинирането на елементите оказва влияние върху обектите, които могат да бъдат представяни във финансовия отчет;
 - прилагането на критериите за признаване оказва влияние върху мястото на поместване на информацията; и
 - изборът на бази за оценяване оказва влияние върху информацията, представена във връзка с методологиите за оценяване.

Език на който се издават финансовите отчети и други ФДОП

- 8.3 Езикът (или езиците), на които се издават финансовите отчети и други ФДОП, спомагат за постигане целите на финансовото отчитане и качествените характеристики. Всички преводи трябва да съответстват на оригинала. Преводът се предоставя за удовлетворяване нуждите на потребителите, отчитайки:
- законовите и правни изисквания в юрисдикцията на съответната организация; и
 - разходите и ползите, свързани с превода.

Представяне

- 8.4 Представяне е изборът, мястото на поместване и организацията на информацията, която се отчита във ФДОП.
- 8.5 Представянето има за цел да предостави информация, която спомага за постигане целите на финансовото отчитане и качествените характеристики, като същевременно взема под внимание ограниченията върху информацията, включвана във ФДОП. Решенията относно избора, мястото на поместване и организацията на информацията се вземат в отговор на нуждите на потребителите от информацията относно икономически и други явления.
- 8.6 В Глава 1 се пояснява, че ФДОП вероятно ще съдържат няколко доклада, всеки от които ще отразява по-конкретно определени аспекти от целите на финансовото отчитане и въпроси, попадащи в обхвата на финансовата отчетност. В допълнение към финансовия отчет, ФДОП предоставят информация, уместна примерно за оценяване на резултатите на организацията от предоставянето на услуги и устойчивостта на нейните финанси. Целите на финансовото отчитане, приложени спрямо област, обхваната от конкретен доклад, направляват решенията във връзка с представянето в този доклад.
- 8.7 Решенията във връзка с представянето може:
- да водят до разработване на нов ФДОП, местенето на информация между различни доклади или обединяването на съществуващи доклади; или
 - да са подробни решения относно избора, мястото на поместване или организацията на информацията в рамките на даден ФДОП.

Решенията относно представянето са взаимосвързани

- 8.8 Решенията относно избора, мястото на поместване или организацията на информацията са взаимосвързани и на практика вероятно ще бъдат разглеждани съвместно. Количеството или видът на избраната информация биха могли да има последствия относно това дали информацията да бъде включена в отделен доклад, да бъде организирана в таблици или в отделни приложения. Следните три раздела се фокусират върху всяко едно от решенията във връзка с представянето.

Избор на информация

- 8.9 Решенията относно избора на информация адресират въпроса каква информация да бъде докладвана:
- във финансовия отчет; и
 - във ФДОП извън финансовите отчети (други ФДОП).

8.10 Както е пояснено в Глава 2, *Цели и потребители на финансовото отчитане с общо предназначение*, целите на финансовото отчитане са да се предостави информацията относно организацията, която да е полезна за потребителите на ФДОП за целите на управленската отчетност и вземането на решения. Глава 2 описва видовете информация, от която се нуждаят потребителите, за да се изпълнят целите на финансовото отчитане. Това описание се явява водещо при вземането на решенията относно това дали конкретни видове доклади са необходими. Настоящата Глава се концентрира върху избора на информацията, която да бъде представена във ФДОП, включително финансовите отчети и други доклади.

Избор на информация—естество на информацията

Естество на информацията във финансовия отчет

8.11 Нуждите от информацията на потребителите, идентифицирани в Глава 2, се явяват основа за избора на информацията за финансовия отчет. Тези нужди включват информацията относно финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на организацията, с цел:

- да се даде възможност на потребителите да идентифицират ресурсите на организацията и претенциите спрямо тези ресурси към отчетната дата;
- да се осигури информацията за оценяването на въпроси, като това дали организацията е придобила ресурсите по икономичен начин и ги е използвала ефективно и ефикасно, за да постигне целите си във връзка с предоставянето на услуги; и
- да се осигури информацията за оценяване на финансовите резултати от дейността, както и на ликвидността и платежоспособността на организацията.

8.12 Финансовият отчет може да предостави също така информацията, която помага на потребителите да оценят степента, в която:

- организацията е изпълнила финансовите си цели;
- приходите, разходите, паричните потоци и финансовите резултати на организацията съответстват на одобрените бюджети; и
- организацията е спазила изискванията на приложимото законодателство и други нормативни документи, регулиращи привличането и използването на публични финансови средства.

8.13 Във финансовите отчети не се дава всеобхватна информацията относно резултатите от дейността на организацията по предоставяне на услуги. Информацията във финансовия отчет обаче може да предостави данни, уместни за финансовите аспекти на дейността по предоставяне на услуги, като например, данни за:

- приходите, разходите, паричните потоци, свързани с услугите; и
- активите и пасивите, които осигуряват информацията за оценяване от страна на потребителите, примерно, на оперативните възможности на организацията или на финансовите рискове, които биха могли да окажат влияние върху предоставянето на услуги.

8.14 Други доклади във ФДОП представят информация в допълнение към финансовия отчет. Такава информация би могла например да включва:

- информация относно устойчивостта на публичните финанси на организацията;
- коментар и анализ на финансовия отчет; или
- информация относно резултатите от дейността по предоставяне на услуги.

Информация, избрана за представяне или оповестяване

- 8.15 Информацията се избира за представяне или оповестяване във ФДОП. Информацията, избрана за представяне, комуникира ключовата информация във ФДОП, а информацията, избрана за оповестяване, прави представената информация по-полезна, като предоставя подробности, които ще помогнат на потребителите да разберат представената информация. Оповестяването не може да замести представянето.
- 8.16 Като правило, повторението на информация в даден ФДОП трябва да се избягва. Една и съща информация обаче може да бъде както представена, така и оповестена. Така например, обща сума, представена на лицевата страна на финансовия отчет може да бъде повторена в пояснителните приложения, когато тези пояснителни приложения предоставят разбивка на представената обща сума. Аналогично, една и съща информация може да бъде представена в различни ФДОП, за да бъдат изпълнени техните различни цели.

Информация, избрана за представяне

- 8.17 Всеки ФДОП съдържа ключова информация, която трябва да бъде комуникирана, така че всеки ФДОП съдържа представена информация. Представената информация се излага сбито и разбираемо, така че потребителите да могат да се фокусират върху представената ключова информация, без да бъдат разсейвани от подробности, които биха могли да прикрият тази ключова информация. Представената информация се излага на видно място, използвайки подходящи техники за представяне, като например, ясно обозначаване, граници, таблици и графики.
- 8.18 Позициите, представени на лицевата страна на финансовия отчет предоставят информация относно такива въпроси, като финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на отчитащата се организация.
- 8.19 Оценяването на това дали дадена позиция удовлетворява критериите за признаване е един от ключовите механизми при определяне дали информацията да бъде представена на лицевата страна на отчета за финансовото състояние или отчета за финансовите резултати от дейността и/или да бъде оповестена или в пояснителните приложения, или на друго място във ФДОП. В други случаи, например при отчет за паричните потоци, представената информация ще подпомогне постигането на целите на финансовото отчитане.
- 8.20 Разработването на изисквания за представяне на позициите на отделни редове и общите суми включва балансиране между стандартизирането на представената информация, което улеснява разбираемостта, и специалното приспособяване на информацията спрямо специфичните за организацията фактори. Целта като на стандартизираните изисквания за представяне, така и на специфичната за конкретната организация информация, е да се гарантира, че информацията, необходима за изпълнение целите на финансовото отчитане, е на разположение за всички организации, като същевременно се дава възможност информацията да бъде представена по начин, който отразява естеството и дейността на конкретните организации.

Информация, избрана за оповестяване

- 8.21 Вероятно оповестената информация ще включва:

- Базата за представената информация, като например, приложимите политики или методологии;
- разбивка на представената информация; и
- позиции, които споделят някои, но не всички аспекти на представената информация — например, оповестявания относно позиции, които отговарят на някои, но не на всички, характеристики на дефиницията за елемент¹⁸ или оповестявания относно позиции, които отговарят на дефиницията за елемент, но не и на критерия за признаване.

8.22 Степента на детайлност на оповестената информация, но не и прекомерното обременяване с подробности, спомага за постигане целите на финансовото отчитане. Оповестената информация, както и представената информация, е необходима за постигане целите на финансовото отчитане.

8.23 Информацията, оповестена в пояснителните приложения към финансовия отчет:

- е необходима за разбирането на потребителите на финансовия отчет;
- предоставя информация, която представя финансовия отчет в контекста на организацията и средата, в която тя осъществява дейността си; и
- като правило, ще има ясна и нагледна връзка с информацията, представена на лицевата страна на финансовия отчет, за която се отнася.

8.24 Информацията, оповестена в пояснителните приложения, може да включва също така:

- отнасящи се до конкретната организация фактори, които биха могли да окажат влияние върху преценките относно отчетената информация (например, информация относно свързани лица и контролирани организации или участия в други организации);
- основанието за това какво се представя (например, информация за счетоводните политики и оценяването, включително методите за оценяване и когато е приложимо – елементите на несигурност, свързана с оценяването);
- разбивка на сумите, представени на лицевата страна на финансовия отчет (например, разбивка на имоти, машини и съоръжения на отделни класове);
- позиции, които не отговарят на дефиницията за елемент или на критериите за признаване, но са важни за разбирането на финансите на организацията и нейната способност да предоставя услуги – например, информация относно събития и условия, които биха могли да окажат влияние върху бъдещите парични потоци или потенциалната възможност за полезно използване, включително тяхното естество, възможен ефект върху паричните потоци или потенциалната възможност за полезно използване, вероятност от възникване и чувствителност на промени в условията; и
- информация, която може да обясни стоящите в основата тенденции, оказващи влияние върху представените сборни суми.

¹⁸ Глава 5, *Елементи на финансовия отчет*, пояснява, че други ресурси и други задължения, които не отговарят на дефиницията за елемент, може да бъдат признати за постигане целите на финансовото отчитане.

Принципи, приложими по отношение избора на информация

- 8.25 Решенията относно това каква информация трябва да бъде представяна и оповестявана включват вземане под внимание на:
- целите на финансовото отчитане;
 - качествените характеристики и ограниченията върху информацията, включвана във ФДОП; и
 - качествените характеристики и ограниченията върху информацията, включвана във ФДОП.
- 8.26 Изборът на информация води до информация, която способства за постигане целите на финансовото отчитане, приложени по отношение на областта, обхваната от конкретния доклад, и осигурява подходяща степен на детайлност. Решенията относно избора на информация включват определяне на приоритети и обобщаване на информацията. Изборът на информация избягва прекомерното обременяване с данни, което намалява разбираемостта. Прекалено голямото количество информация може за затрудни потребителите да разберат ключовата информация и следователно да възпрепятства постигането на целите на финансовото отчитане.
- 8.27 Съставителите, прилагайки стандартите и използвайки професионалната си преценка, носят отговорност за гарантиране, че в изготвяните от тях ФДОП се предоставя информация, която отговаря на целите на финансовото отчитане и постига качествените характеристики.
- 8.28 Решенията относно избора на информация изискват постоянен и критичен анализ. Информацията, идентифицирана за възможен избор, се подлага на преглед в хода на нейното разработване и обмисляне за представяне, отчитайки по-специално нейната уместност, същественост и съотношението разходи-ползи, макар по отношение на решенията относно избора на информация да се прилагат всички качествени характеристики и ограничения. Минали решения може да изискват преразглеждане, доколкото е възможно нова информация да направи излишни съществуващите изисквания по отношение на информацията, като в резултат въпросните позиции да не постигат вече качествените характеристики и/или ограниченията.
- 8.29 Всички отчетени съществени операции, събития и други позиции се представят по начин, който показва тяхната същност, а не тяхната юридическа или друга форма, така че да бъдат постигнати качествените характеристики уместност и достоверно представяне.
- 8.30 Ползите за потребителите от получаването на информацията трябва да оправдават разходите за организациите по събирането и представянето на тази информация. При извършване на тази оценка е важно да се вземе под внимание как отделните позиции влияят върху цялостното представяне и естеството на представената информация. Позиции, които може да изглеждат като допринасящи малко полза, когато бъдат разглеждани самостоятелно, биха могли да са от много по-голяма полза, ако бъдат включени в пълния набор представена информация.
- 8.31 Информацията трябва да бъде представяна достатъчно своевременно, за да даде възможност на потребителите да държат отговорно ръководството и да предостави информация за решенията на потребителите.

8.32 ФДОП може да включват допълнителна информация, получена от източници, различни от системата за финансова информация. По отношение на такава информация са приложими качествените характеристики. Датата на предоставяне на всяка такава допълнителна информация трябва да е възможно най-близо до отчетната дата на финансовия отчет, така че отчетената информация да е своевременна.

Принципи за избор на информация за представяне и оповестяване

8.33 Решенията относно представяне или оповестяване са приложими както за финансовия отчет, така и за други ФДОП. Целите на финансовото отчитане се прилагат спрямо областта, обхваната от конкретния доклад, за да се идентифицира информацията за представяне или оповестяване. Идентифицирането на информацията за представяне и оповестяване в конкретен ФДОП може да включва разработване на:

- принципи за класифициране;
- списък на общи видове информация, които се представят и аналогичен списък на общи видове информация, които се оповестяват; и/или
- списъци със специфична информация, която съставителите трябва да представят или оповестят.

8.34 Решенията относно избора на информация, която трябва да бъде представена или оповестена се вземат:

- съвместно, а не отделно; и
- за ефективно комуникиране на интегриран набор от информация.

8.35 Решенията относно избора по отношение на информацията в други ФДОП се вземат след внимателно разглеждане на връзката на тези други ФДОП с финансовия отчет.

Място на поместване на информацията

8.36 Решенията за мястото на поместване на информацията се вземат относно това:

- в кой доклад да бъде поместена информацията; и
- в кои части на доклада да бъде поместена информацията.

8.37 Мястото на поместване на информацията има значение за това как информацията допринася за постигане целите на финансовото отчитане и качествените характеристики. Мястото на поместване може да окаже влияние върху начина, по който потребителите интерпретират информацията и върху нейната съпоставимост. Мястото на поместване може да бъде използвано за:

- предаване на относителната важност на информацията и нейната връзка с други части на информацията;
- предаване естеството на информацията;
- свързване на различни части на информацията, които се обединяват, за да отговорят на конкретна нужда на потребителите; и
- разграничаване между информацията, избрана за представяне и информацията, избрана за оповестяване.

Принципи за разпределяне на информацията между различните доклади

8.38 Факторите, имащи отношение към решенията относно разпределяне на информацията между финансовия отчет и друг ФДОП включват:

- *Естество*: Дали естеството на информацията, например, историческа или прогнозна, подкрепя включването на информацията в същия или в друг ФДОП, поради съображения, свързани примерно със съпоставимостта и/или разбираемостта;
- *Специфични за юрисдикцията фактори*: Дали специфични за съответната юрисдикция фактори, например, законови разпоредби, посочват изисквания за мястото на поместване на информацията; и
- *Връзка*: Необходимо ли е предвидената допълнителна информация да бъде тясно свързана с информация, която вече е включена в съществуващ доклад. Трябва да бъдат оценени връзките между цялата информация, а не само тези между новата и съществуващата информация.

8.39 Факторите по-горе, изразени от гледна точка на прибавянето на информация към съществуващ набор от информация, са приложими също при разглеждане на въпроса за подобряване групирането на съществуваща информация, което се обсъжда в раздела, посветен на организацията на информацията.

8.40 Отделен ФДОП може да е необходим, когато:

- са идентифицирани допълнителни нужди на потребителите, които не са удовлетворени от съществуващ доклад; и
- е по-вероятно отделен ФДОП за посрещане на тези нужди да постигне целите на финансовото отчитане и качествените характеристики, отколкото включването на информацията в съществуващ доклад..

Принципи за мястото на поместване на информацията в рамките на доклада

8.41 Параграф 8.17 от настоящата Глава посочва, че представената информация се излага на видно място, използвайки подходящи техники за представяне —мястото на поместването е един от начините това да бъде постигнато. Мястото на поместване на информацията в рамките на доклада гарантира, че на представената информация се отдава подходящо значение, като тя не се прикрива с по-подробна и обширна оповестена информация.

8.42 Мястото на поместване на информацията във финансовия отчет способства за комуникиране на всеобхватна финансова картина на организацията.

8.43 Във финансовите отчети представената информация се показва на лицевата страна на подходящия отчет, докато оповестяванията са в пояснителните приложения. Разграничаването на представената от оповестената информация посредством мястото на поместване гарантира, че тези позиции, които пряко се отнасят до комуникирането на въпроси, като финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на организацията, могат да бъдат открити, а допълнителната по-подробна информация да бъде предоставена посредством оповестяванията в пояснителните приложения.

8.44 В други ФДОП представената информация може или да бъде поместена отделно от оповестената информация, или да бъде поместена в същата част, но разграничена от оповестената информация и открито чрез използване на друга техника на представяне

Организация на информацията

8.45 Организирането на информацията адресира разполагането, групирането и подреждането на информацията, което включва решенията относно:

- начина, по който информацията е разположена в рамките на ФДОП; и
- цялостната структура на ФДОП.

8.46 Организацията на информацията включва вземането на широк кръг решения, включително решенията относно използването на кръстосани препратки, таблици, графики, заглавия, номериране и разполагане на позициите в рамките на даден компонент от доклада, включително решенията относно реда на подреждане на позициите. Начинът, по който информацията е организирана може да окаже влияние върху нейното интерпретиране от потребителите.

Естество на информацията, имаща отношение към организацията

8.47 Решенията относно организирането на информацията вземат под внимание:

- важни взаимовръзки между отделни части на информацията; и
- дали информацията е за представяне или за оповестяване.

Видове взаимовръзки

8.48 Важните взаимовръзки включват, без обаче да се ограничават до:

- подобряване;
- сходство; и
- споделена цел.

8.49 *Подобряване*: Информацията на едно място във ФДОП може да бъде подобрена посредством информация, предоставена на друго място. Така например, информацията за бюджета, прогнозната информация и информацията за резултатите от дейността по предоставяне на услуги подобряват информацията, съдържаща се във финансовия отчет. За подобряване разбирането на текстова информация, може да бъдат използвани таблици и графики. Препратките към информация, докладвана извън ФДОП, биха могли да подобрят разбираемостта на информацията, докладвана във ФДОП.

8.50 *Сходство*: Взаимоотношение на сходство съществува, когато информацията, докладвана на едно място се базира на информация, докладвана на друго място във ФДОП, и информацията или не е била коригирана, или е претърпяла само минимални корекции. Така например, ако информацията за резултатите от дейността по предоставяне на услуги включва себестойността на услугите, или стойността на активите, използвани при различни услуги, то тогава може да е полезно да се покаже, как тези сборове са свързани с разходите и активите, отчетени във финансовия отчет. Друг пример е взаимовръзката между общите разходи, отчетени спрямо бюджета, и общите разходи, отчетени в отчета за финансовите

резултати от дейността. Равнение между двете различаващи се суми може да подобри разбирането на потребителите за финансите на организацията.

8.51 *Споделена цел:* Взаимоотношение на споделена цел съществува, когато информацията, докладвана на различни места способства за постигането на една и съща цел. Пример за това е, когато различни отчети и оповестявания осигуряват информация, необходима за оценяване на управленската отчетност във връзка с предоставените услуги. Информацията относно (а) фактическата и бюджетираната себестойност на различни услуги, (б) финансови и нефинансови ресурси, използвани при предоставяне на различни услуги и (в) бъдещо предоставяне на различни услуги може да бъде включена на различни места. За да се направят по-ясни взаимовръзките между информацията на различни места, може да е целесъобразно информацията да бъде организирана, използвайки техники, като например, общи заглавия или препратки.

8.52 Взаимовръзки може да съществуват между информацията в различни:

- ФДОП;
- компоненти в рамките на един ФДОП; и
- части на един компонент.

Групиране на информацията

8.53 Трите фактора, отбелязани в раздела относно избора на информация, като приложими по отношение на решенията във връзка с мястото на поместване на информацията—връзка, естество на информацията и съображения, специфични за конкретната юрисдикция — са приложими също така и по отношение на съображенията относно това дали групирането на съществуващата информация би могло да бъде подобро. Решенията относно ефективното групиране на информацията вземат под внимание връзките между отделните набори информация, естеството на различните набори информация и до степента, в която това е целесъобразно, фактори, специфични за конкретната юрисдикция.

Принципи, приложими по отношение организацията на информацията

8.54 Организацията на информацията:

- способства за постигане целите на финансовото отчитане; и
- помага отчетената информация да съответства на качествените характеристики.

8.55 Организацията на информацията:

- спомага да се гарантира, че ключовите съобщения са разбираеми;
- ясно идентифицира важните взаимовръзки;
- откроява по подходящ начин информацията, която предава ключовите съобщения; и
- допринася за съпоставимостта.

8.56 Свързаната информация е свързана посредством използването на последователни заглавия, ред на представяне и/или други методи, подходящи за взаимовръзките и вида информация. Ако препратките са към информация, докладвана извън ФДОП, важно е:

- препратките към информация от други източници да не пречат ФДОП да постигне удовлетворяване на качествените характеристики; и
- датата на издаване на такава друга информация, към която е направена препратка, да е възможно най-близо до отчетната дата на финансовия отчет, така че докладваната информация да е своевременна.

Съпоставимост

8.57 Организацията на информацията взема под внимание ползите от последователното представяне във времето. Последователното представяне подкрепя способността на потребителите да разберат информацията и улеснява техния достъп до информация. Това спомага за постигане на качествената характеристика съпоставимост.

Принципи за организация на информацията в рамките на финансовия отчет

8.58 Обикновено информацията, представена на лицевата страна на финансовия отчет, е организирана като числови сборове и междинни сборове. Тази организация на информацията представя структуриран преглед на такива въпроси, като финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на организацията.

8.59 При финансовия отчет може да съществуват взаимовръзки между:

- подмножества от представените величини или промени в представените величини и тяхното влияние върху финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и/или паричните потоци на организацията;
- различни представени суми в различни финансови отчети, които отразяват влиянието на общо външно събитие или взети заедно допринасят за разбирането на определен аспект от финансовото състояние или финансовите резултати от дейността на организацията; и
- представени величини и свързаните с тях оповестявания в пояснителните приложения, които предоставят информация, обясняваща или спомагаща по друг начин за разбирането на потребителите относно представените позиции.

8.60 Организацията на информацията във финансовия отчет включва решения относно:

- вида и броя отчети;
- разбивката на общите сборове на съдържателни подкатегории;
- подреждането и групирането на позициите, представени в рамките на всеки един отчет;
- идентифицирането на сборни показатели (адитивни или субтрактивни); и
- идентифицирането на друга информация, която да бъде включена на лицевата страна на отчета.

8.61 Информацията, оповестена в пояснителните приложения към финансовия отчет, е организирана така, че взаимовръзките с позициите, отчетени на лицевата страна на финансовия отчет, да са ясни. Пояснителните приложения представляват неразделна част от финансовия отчет.

Принципи за организация на информацията в рамките на други ФДОП

- 8.62 Както и в случая с финансовите отчети, организацията на информацията в други ФДОП спомага да се гарантира, че ключовите съобщения, предавани чрез представената информация са разбираеми. Представяне, което ясно идентифицира важните взаимоотношения вероятно ще повиши степента, в която докладът:
- изпълнява целите на финансовото отчитане; и
 - постига качествените характеристики.
- 8.63 Препратките към свързаната информация помагат на потребителите да намерят важната информация. Част от информацията е по-разбираема, когато е организирана в графики, диаграми, таблици, коефициенти/съотношения или основни показатели за резултатите от дейността. Друга информация може да бъде представена по-ефективно в текстови вид. Организацията на информацията подпомага разбирането на потребителите за връзките между информацията в рамките на един и същ ФДОП.
- 8.64 Организацията на информацията улеснява сравненията, като например, изясняването на това дали позициите са сходни или различни. Съпоставимостта между отделните периоди се улеснява от избягването на промени в начина, по който информацията е организирана по отношение на една и съща организация в различните години, освен когато такива промени повишават уместността и разбираемостта. Съпоставимостта между отделните организации се улеснява, когато различните отчитащи се организации организират информацията, която представят, по сходен начин.

Основание за заключения

Настоящото Основание за заключения съпътства, но не съставлява част от Концептуалната рамка.

Концепции, приложими по отношение на представянето във ФДОП

- BC8.1 Настоящата Глава описва концепциите, приложими по отношение на представянето във ФДОП, включително както във финансовия отчет, така и в допълнителната информация, която разширява и допълва информацията на финансовия отчет. По време на разработването на настоящата Глава някои от предоставилите становище в отговор на допитването (респонденти) във връзка с Консултационния документ, *Представяне във финансовите доклади с общо предназначение* („Консултационният документ“), и Проекта за обсъждане, *Представяне във финансовите доклади с общо предназначение* („Проектът за обсъждане“), твърдяха, че СМССПС следва да се фокусира изключително върху финансовите отчети. Някои респонденти, които подкрепяха предложения, по-комплексен, подход, считаха, че концепциите следва също да бъдат достатъчно детайлизирани, за да разрешават въпроси, характерни за финансовите отчети.
- BC8.2 СМССПС счита, че ефективното представяне на информацията, както във финансовия отчет, така и в други ФДОП, е много важно за изпълнение целите на финансовото отчитане. Представянето на информацията в други ФДОП отправя особени предизвикателства пред СМССПС и съставителите, което прави разработването на приложими концепции съществено, с оглед насочване на разработването на изисквания за представяне, както в МССПС, така и в НППП. Независимо от това СМССПС призна необходимостта от предоставянето на концепции, които да са достатъчно детайлизирани, за да бъдат прилагани по отношение на финансовите отчети. Ето защо настоящата Глава описва концепциите за представяне за всички ФДОП, като излага по-задълбочено концепциите, приложими по отношение на финансовите отчети.

Представяне във финансовия отчет

- BC8.3 По-подробната информация, предоставена по отношение на финансовите отчети, отговаря, както бе посочено по-горе, на потребностите да се гарантира, че предложените концепции са приложими по отношение на финансовия отчет. Настоящата Глава обаче не предлага брой или вид на финансовите отчети, които да бъдат посочени в МССПС и НППП. Този подход признава, че в международен план някои съставители разглеждат „основните“ финансови отчети като минимално изискване, с гъвкавост за съставителя да добави и допълнителни отчети—например, допълнителни отчети, които изброяват ангажиментите или задължността на публичния сектор – към финансовите отчети, изисквани от МССПС. Това е в съответствие и с необходимостта да се избягва прекалено конкретизиране на ниво Концептуална рамка.
- BC8.4 В настоящата Глава не се прави опит да се определи списък с информация, която следва да бъде включена във финансовия отчет, включително пояснителните приложения. Това означава, че концепциите за представяне, приложими по отношение

на финансовите отчети, ще останат уместни с настъпването на промени в области, като:

- вида информация, необходима за адекватно изпълнение на целите на финансовото отчитане;
- информационните технологии, които са на разположение за представяне на информация във ФДОП; и
- вида икономически или други явления, относно които финансовият отчет представя информация.

Език на който се издават финансовите отчети и други ФДОП

BC8.5 Някои респонденти, участвали в допитването във връзка с Проекта за обсъждане, изразиха мнение, че езикът (или езиците), на които се издава финансовият отчет и други ФДОП, има последствия за това, дали те ще подкрепят постигането на целите на финансовото отчитане и качествените характеристики. В отговор на това опасение, СМССПС реши, че настоящата Глава следва да адресира езика или езиците, на които се издават ФДОП. Качеството на превода ще окаже влияние върху полезността на даден ФДОП за потребителите, които зависят от този превод. Качеството на превода следва да е достатъчно, за да гарантира, че преведената версия или версии съответстват на оригиналната версията на съответния език. Достоверният превод позволява на потребителите да придобият същото разбиране, както това на лице, владеещо езика на оригинала, което се запознава с оригиналната версия.

Представяне, представяне/показване и оповестяване

BC8.6 По време на разработването на настоящата Глава бяха предложени описания на „представяне“, „представяне/показване“, „оповестяване“, „основна информация“ и „спомогателна информация“. Респондентите имаха различни виждания относно това дали описанията са подходящи. Изразена бе значителна подкрепа за описанието на „представяне“, което обхваща избора, мястото на поместване и организацията на информацията. Някои респонденти се противопоставиха на въвеждането на такива описания, тъй като считаха, че термините „представяне“ и „оповестяване“ са широко използвани от органите по изготвяне и въвеждане на стандарти и имат общоприети значения. Някои респонденти, участвали в допитването във връзка с Проекта за обсъждане, защитаваха хармонизиране на терминологията с терминологията относно представянето във финансовите отчети, в процес на разработване от Съвета по международни счетоводни стандарти в рамките на проекта му за актуализиране на неговата Концептуална рамка.

BC8.7 СМССПС счита, че използването на терминология, която е приложима по отношение на цялата информация, включена във ФДОП, а не само по отношение на финансовите отчети, може да пречатства пълната хармонизация с терминологията, която се отнася само до финансовия отчет. Ако терминът „представяне“ се прилага по отношение на информацията, която предава ключови съобщения във финансовия отчет, то разширяването и разпростирането на същия термин към друга информация, включена във ФДОП, променя значението на термина. Терминът „представяне/показване“

сигнализира, че информацията, която предава ключови съобщения, може да бъде избрана или за финансовия отчет, или като друга информация, включена във ФДОП.

- BC8.8 СМССПС застъпва виждането, че разграничението между представяне и оповестяване, използвано в някои юрисдикции, където представянето се прилага по отношение на процеса по отчитане на информацията на лицевата страна на отчета, а оповестяването се прилага по отношение на процеса по отчитане на информацията в пояснителните приложения, не е адекватно при концепциите за представяне във ФДОП. Разграниченията, фокусирани върху финансовия отчет, имат ограничена полезност и може да са обърквачи по отношение на други ФДОП, извън финансовия отчет. В контекста на финансовия отчет, представянето/показването и оповестяването подкрепят ясното разграничение между процеса по отчитане на информацията на лицевата страна на финансовия отчет—представяне/показване—и процеса по отчитане на информацията в пояснителните приложения към отчета—оповестяване. Поради тези причини СМССПС запази описанията на представяне, представяне/показване и оповестяване, предложени в Проекта за обсъждане с преработени обяснения.
- BC8.9 Описанието на представяне, предложено в Консултационния документ, включва както това какво представлява представянето—избор, място на поместване и организация на информацията—така и това какво представянето следва да направи—то следва да удовлетвори целите на финансовото отчитане, нуждите на потребителите и да постигне качествените характеристики. След допълнително обмисляне, СМССПС реши, че разделянето на тези две области ще способства за по-доброто разглеждане на въпросите на представянето. Ето защо, представянето се описва като избор, място на поместване и организация на информацията. Налице е и описание на това, което представянето има за цел да постигне, а именно, да предостави информация, която да способства за постигане целите на финансовото отчитане и качествените характеристики, както същевременно държи сметка за ограниченията върху информацията, включена във ФДОП.
- BC8.10 Някои респонденти считаха, че разграничението между основна и спомагателна информация, предложено в Консултационния документ, предполага, че информацията в пояснителните приложения към финансовия отчет е по-малко важна отколкото информацията на лицевата страна на отчета и така се създава йерархическо подреждане. Макар СМССПС да нямаше намерение да намеква, че спомагателната информация е по-малко важна от основната информация, СМССПС отчете тези опасения. Поради изложените причини, СМССПС преразгледа необходимостта от разграничението между основна и спомагателна информация и достигна до заключение, че включването на идеите, свързани с тези два вида информация в описанията на представяне/показване и оповестяване в рамките на всеки отделен ФДОП би било по-подходящо. Вследствие на това, термините основна информация и спомагателна информация не бяха запазени в Проекта за обсъждане и описанията на представяне/показване и оповестяване бяха преразгледани, за да се поясни какви видове информация ще бъдат представяни/показвани и какви - оповестявани, без да се предполага, че единият вид информация е по-важен от другия. Този подход е отразен в настоящата Глава.

BC8.11 СМССПС разгледа също така въпроса дали всички ФДОП съдържат както информация за представяне/показване, така и информация за оповестяване и дали е възможно да има ФДОП, който съдържа единствено информация за оповестяване. Доколкото ключови съобщения съществуват за всеки вид ФДОП и информацията, която да предава тези ключови съобщения, трябва да бъде представена/показана, СМССПС достигна до заключение, че всички ФДОП съдържат както информация за представяне/показване, така и информация за оповестяване.

Цялостен подход спрямо представянето

BC8.12 Консултационният документ предложи подход спрямо представянето, който:

- да се фокусира върху нуждите на потребителите да идентифицират целите на представянето;
- да прилага качествените характеристики по отношение на решенията относно представянето; и
- да идентифицира отделните концепции при представянето, като предложените концепции бяха - Концепция 1: Избор на информация, която да удовлетворява нуждите на потребителите, да издържа теста разходи – ползи и да е достатъчно своевременна; Концепция 2: Поместване на информацията, така че да се отговори на нуждите на потребителите; и Концепция 3: Организиране на информацията, за да се открият ясно важните взаимовръзки и да се подкрепи съпоставимостта.

Консултационният документ предложи също така целите на представянето да бъдат установени на ниво стандарти за прилагане по отношение на конкретни доклади или отчетни теми.

BC8.13 Респондентите като цяло се съгласиха, че нуждите на потребителите и постигането на качествените характеристики са важни за решенията относно представянето. Те подкрепиха разработването на цели на представянето, но защитаваха тезата, че такива цели следва да бъдат включени в Концептуалната рамка, а не само на ниво стандарти. Макар като цяло да бяха съгласни, че следва да бъдат разработени отделни концепции при представянето, значителен брой респонденти изразиха несъгласие с така предложените три концепции във връзка с представянето. Някои респонденти изразиха несъгласие с начина, по който трите концепции при представянето акцентираха върху конкретни качествени характеристики или ограничения върху информацията, включена във ФДОП. Те твърдяха, че следва да бъдат адресирани други качествени характеристики или ограничения. Други бяха на мнение, че концепциите едва ли добавят нещо към разглеждането на качествените характеристики и ограниченията върху информацията, включена във ФДОП в Глава 3, *Качествени характеристики*.

BC8.14 В резултат СМССПС достигна до заключение, че е целесъобразен по-опростен и по-фокусиран подход, който директно да прилага концепциите в Глави 1–4 по отношение на решенията относно представянето. СМССПС счита, че решенията относно избора, мястото на поместване и организацията на информацията се вземат в отговор на нуждите на потребителите от информацията относно икономически или други явления.

Решенията относно представянето се вземат в стремеж да се постигнат целите на финансовото отчитане и те включват прилагане на качествените характеристики и ограниченията върху информацията, включена във ФДОП.

- BC8.15 Решенията относно представянето може да бъдат или (а) решения, които е възможно да доведат до разработването на нов доклад, преместване на информация между докладите или сливане на съществуващи доклади; или, (б) подробни решения относно избора, мястото на поместване и организацията на информацията, свързани с информацията в рамките на даден доклад. Полезно е да се направи това разграничение между двата вида решения относно представянето в контекста на по-комплексния обхват на финансовото отчитане, разгледан в Глава 2. И двата вида решения са важни и не съществува намерение да се създава йерархия. Разликата се състои в широтата и последователността на решенията—например, решение да се създаде нов доклад съобщава, че ще бъде представен широк набор от информация. Последващите по-конкретни решения ще адресират това какво се представя в рамките на този доклад, като тези решения са също толкова важни.
- BC8.16 Необходимостта да се направи разграничение между представянето и оповестяването на информация се явява още един важен аспект от цялостния подход на СМССПС спрямо представянето. Пример за детайлизирано решение в рамките на доклада е решението относно това дали информацията следва да бъде представена на лицевата страна на финансовия отчет или оповестена в пояснителните приложения.

Цели на представянето

- BC8.17 Както бе посочено по-горе, в Консултационния документ СМССПС предложи разработване на „цели на представянето“, които да направляват решенията относно представянето. Макар много респонденти да подкрепиха идентифициране на цели на представянето, СМССПС реши да не включва цели на представянето в настоящата Глава, тъй като те биха създали ненужно допълнително подниво на цели под целите на финансовото отчитане в Глава 2. Разработването на такъв втори пласт цели на представянето би могло да е объркващо и да отвлича вниманието от целите на финансовото отчитане. Този подход бе предложен в Проекта за обсъждане и като цяло бе подкрепен от респондентите.

Прилагане на качествените характеристики и на ограниченията

- BC8.18 По време на разработването на настоящата Глава много респонденти подкрепиха прилагането на качествените характеристики спрямо решенията относно представянето. Някои респонденти обаче изразиха резерви, че ограниченията върху информацията, включена във ФДОП, не са били правилно интегрирани в цялостния подход спрямо представянето. СМССПС изрази съгласие, че ограниченията са приложими по отношение на решенията относно представянето. Поради тази причина те са включени в цялостния подход спрямо представянето и при последващото разглеждане на прилагането на трите решения относно представянето.

Концепции при представянето

BC8.19 След като взе под внимание опасенията на респондентите относно трите концепции във връзка с представянето, предложени в Консултационния документ, и евентуалните по-нататъшни промени с оглед адресиране на тези опасения, СМССПС достигна до заключение, че идеите в трите концепции са адекватно адресирани посредством прилагане на качествените характеристики и ограниченията върху информацията, включена във ФДОП, по отношение на решенията относно представянето. Ето защо, в Проекта за обсъждане СМССПС замени трите концепции във връзка с представянето, предложени в Консултационния документ, с преработено описание на прилагането на качествените характеристики и ограниченията върху информацията, включена във ФДОП, по отношение на решенията относно представянето. Респондентите, взели участие в допитването във връзка с Проекта за обсъждане, по принцип подкрепиха директното прилагане на концепциите, установени в Глави 1–4, вместо разработване на междинен набор от концепции във връзка с представянето или от цели на представянето.

Организация на информацията: препратки към външна информация

BC8.20 В Глава 2 от Концептуалната рамка се обяснява, че потребителите на ФДОП може да трябва да вземат под внимание и информация от други източници, включително доклади относно текущи и очаквани икономически условия, бюджети и прогнози, както и информация относно инициативи в държавната политика, която не се съобщава във ФДОП. СМССПС разгледа въпроса дали ФДОП следва да включват препратки към такава информация. Макар СМССПС да отчете риска от възможността такава информация да не постига качествените характеристики, СМССПС достигна до заключение, че такива препратки може да подкрепят разбираемостта. Ето защо, при условие, че информацията от външни източници не подкопава постигането на качествените характеристики, СМССПС достигна до заключение, че ФДОП може да включват препратки към такава информация.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

КОНЦЕПТУАЛНА РАМКА – ПУБЛИКАЦИИ В РАМКИТЕ НА РЕГЛАМЕНТИРАНАТА ПРОЦЕДУРА

Наименование	Дата на издаване	Дата на завършване на периода на консултации
Консултационен документ, <i>Цели на финансовото отчитане; Обхват на финансовото отчитане; Качествени характеристики на информацията, включена във финансови доклади с общо предназначение; Отчитаща се организация</i>	30 септември 2008 г.	30 март 2009 г.
Консултационен документ, <i>Елементи и признаване във финансовия отчет</i>	15 декември 2010 г.	14 юни 2011 г.
Консултационен документ, <i>Оценяване на активи и пасиви във финансовия отчет</i>	15 декември 2010 г.	14 юни 2011 г.
Проект за обсъждане 1, <i>Роля, правна сила и обхват; Цели и потребители; Качествени характеристики; и Отчитаща се организация</i>	15 декември 2010 г.	14 юни 2011 г.
Проект за обсъждане, <i>Ключови характеристики на публичния сектор с потенциални последствия за финансовото отчитане</i>	29 април 2011 г.	31 август 2011 г.
Консултационен документ, <i>Представяне във финансови доклади с общо предназначение</i>	29 януари 2012 г.	31 май 2012 г.
Проект за обсъждане 2, <i>Елементи и признаване във финансовия отчет</i>	7 ноември 2012 г.	30 април 2013 г.
Проект за обсъждане 3, <i>Оценяване на активи и пасиви във финансовия отчет</i>	7 ноември 2012 г.	30 април 2013 г.
Проект за обсъждане 4, <i>Представяне във финансови доклади с общо предназначение</i>	17 април 2013 г.	15 август 2013 г.

International Public Sector Accounting Standards™, Exposure Drafts, Consultation Papers, Recommended Practice Guidelines, and other IPSASB® publications are published by, and copyright of, IFAC®.

The IPSASB and IFAC do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The IPSASB logo, 'International Public Sector Accounting Standards Board®', 'IPSASB', 'International Public Sector Accounting Standards' 'IPSAS™', 'Recommended Practice Guidelines,' the IFAC logo, 'International Federation of Accountants®', and 'IFAC' are trademarks or registered trademarks and service marks of IFAC.

Copyright © October 2014 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Written permission from IFAC is required to reproduce, store, transmit, or make other similar uses of this document, except as permitted by law. Contact permissions@ifac.org.

CMCCПС (IPSASB) и Международната федерация на счетоводителите (IFAC) не носят отговорност за загуби, предизвикани от действията или бездействието на лице, уповаващо се на материала в настоящата публикация, независимо дали загубата е причинена от небрежност или по друг начин.

Логото на CMCCПС (IPSASB), 'International Public Sector Accounting Standards Board®', 'IPSASB', 'International Public Sector Accounting Standards' 'IPSAS™', 'Recommended Practice Guidelines,' логото на Международната федерация на счетоводителите (IFAC), 'International Federation of Accountants®', и 'IFAC' представляват запазени марки или регистрирани запазени марки и марки за услуги на Международната федерация на счетоводителите (IFAC).

Авторските права © октомври 2014 г. принадлежат на Международната федерация на счетоводителите (International Federation of Accountants® (IFAC®)). Всички права са запазени. За възпроизвеждане, съхранение, предаване или други аналогични видове използване на настоящия документ, освен в случаите, когато това е разрешено по закон, е необходимо писмено разрешение от Международната федерация на счетоводителите (IFAC). За контакт permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-192-9



529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ipsasb.org

Публикация на:

