



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Международен IAS® 1 Представяне на финансови отчети



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

Международен счетоводен стандарт 1 Представяне на финансови отчети

Обхват

Целта на МСС 1 Представяне на финансови отчети е да предпише основата за представяне на финансови отчети с общо предназначение. Спазването на тези изисквания осигурява съпоставимост на финансовите отчети на едно предприятие както с неговите финансови отчети от предходни отчетни периоди, така и с тези на други предприятия. Стандартът определя общите разпоредби за представяне на финансови отчети, дава насоки и насоки относно специфичната структура и минималните изисквания за съдържанието на тези финансови отчети.

Целта на финансовите отчети с общо предназначение е да предоставят информация за финансовото състояние, финансовите резултати и паричните потоци на предприятието, която е полезна за широк кръг потребители при вземането на икономически решения. За постигане на тази цел финансовите отчети предоставят информация за: [МСС 1.9]-активи на предприятието; пасиви; собствен капитал; приходи и разходи, включително печалби и загуби; вноски от и разпределения на собственици (в качеството им на собственици); парични потоци. Тази информация, заедно с допълнителната информация, включена в бележките, помага на потребителите на финансовите отчети да прогнозират бъдещите парични потоци на предприятието и по-специално тяхното време и сигурност.

За да изпълнят предназначението си, годишните финансови отчети с общо предназначение се състоят от компонентите, показани на фигура 1:

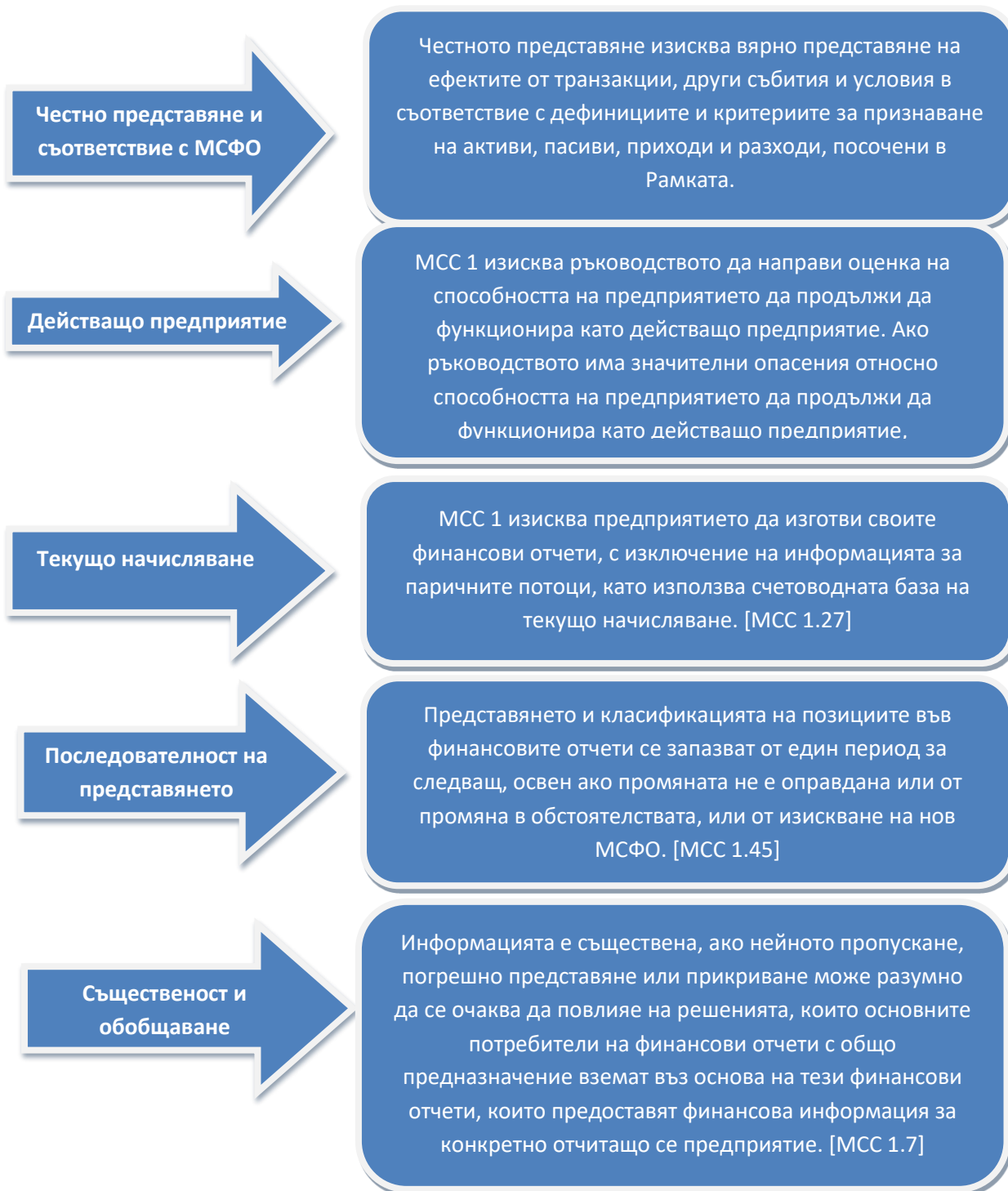
Фигура 1. Финансови отчети:

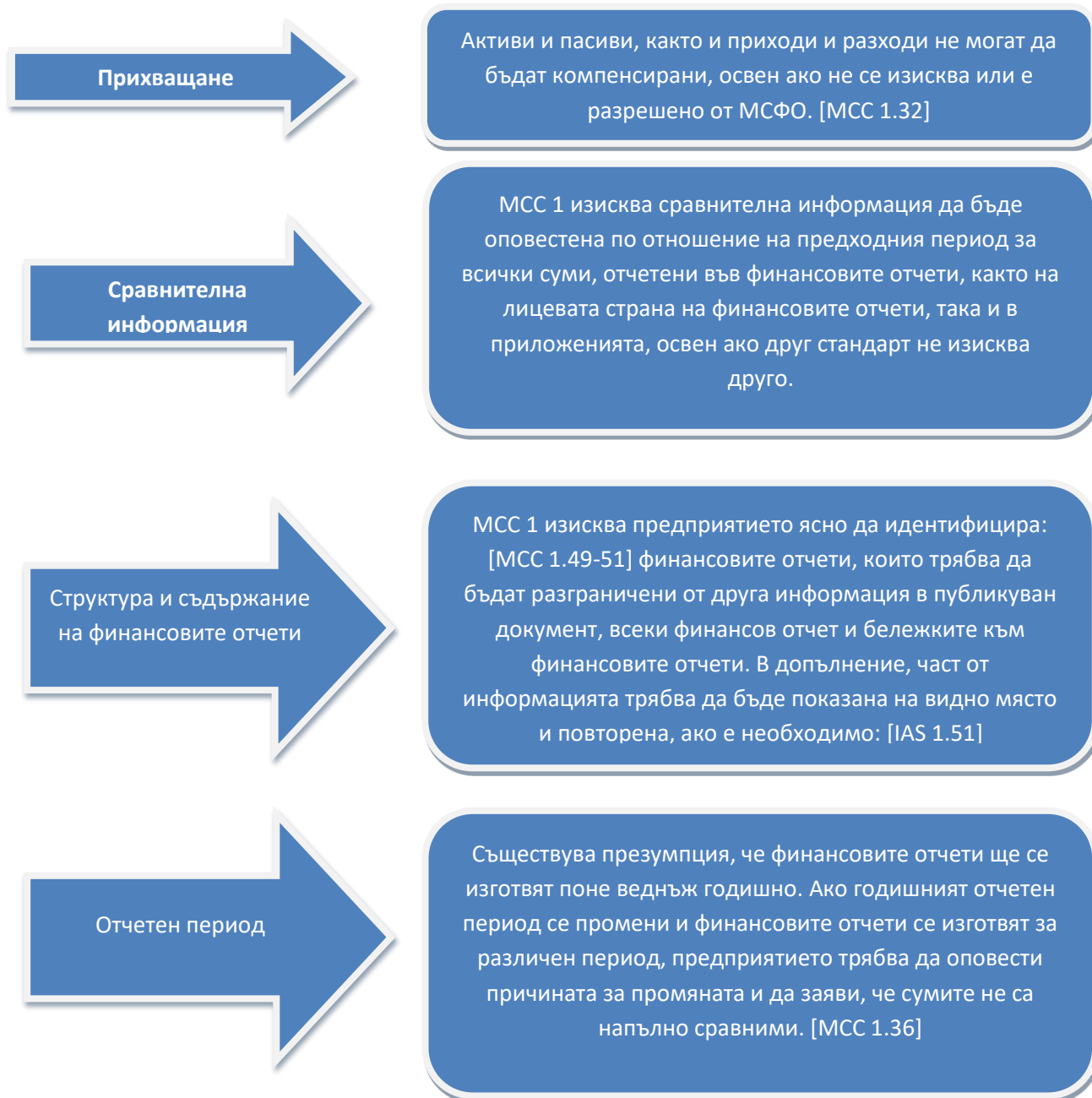


ОБЩИ ПРЕДПОЛОЖЕНИЯ ПРИ ИЗГОТВЯНЕ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

Дадени са следните определения за правилното разбиране и прилагане на МСС 1 (вижте Фигура 2):

Фигура 2. Общи предположения при изготвянето на финансови отчети:





Съгласно разпоредбите на МСФО не може да има изключения от пълния набор от финансови отчети, въпреки че такива изключения са разрешени от европейското счетоводно законодателство. Всеки от компонентите на финансовия отчет има определено предназначение и само в своята цялост може да изпълни целта, за която е изготвен.

ОТЧЕТ ЗА ФИНАНСОВОТО СЪСТОЯНИЕ

Минималното съдържание и примерна структура се съдържат в IAS 1, останалата част е въпрос на счетоводната политика на предприятието.

Най-често отчетите за финансовото състояние са двустранни, в които се поддържа уравнението $\text{Активи} = \text{Собствен капитал} + \text{Пасиви}$. Класифицирането може да започне от нетекущи към текущи (европейски модел) или обратно (американски модел). Моделът на едностранния отчет за финансовото състояние на Обединеното кралство е много по-рядко срещан.

Разбирането за текущи и нетекущи активи и пасиви не е синоним на краткосрочни и дългосрочни, както може да се разбере. Краткосрочните и дългосрочните са присъщи физически качества на активите и пасивите. Дали те ще бъдат текущи или нетекущи зависи от това как ще пренесат стойността си при използване. Например автомобилите са дълготрайни активи по своите физически характеристики, но ако компанията търгува с тях, те са текущи. Паричните средства са текущи активи, но ако са блокирани за период по-дълъг от следващата отчетна година, те не могат да бъдат текущи. МСС 1 прилага подход, който дефинира четири възможни случая на текущи активи и пасиви (виж Фигура 3).

Фигура 3. Текуща и нетекуща класификация

Активи	
<p>Активите са текущи, ако:</p> <p>а) Очаква се активът да бъде реализиран, продаден или консумиран в рамките на нормалния оперативен цикъл.</p> <p>б) Активът се държи предимно за търговски цели.</p> <p>в) Очаква се активът да бъде реализиран не по-късно от дванадесет месеца след края на отчетния период.</p> <p>г) Активът е пари или парични еквиваленти, за които няма ограничения в рамките на дванадесет месеца след края на отчетния период.</p>	<p>Нетекущите активи са:</p> <p>Всички останали, освен посочените.</p>
Задължения	
<p>пасивите се класифицират като текущи пасиви, ако</p> <p>(а) Очаква се задължението да бъде уредено в рамките на нормалния оперативен цикъл.</p> <p>б) Задължението се държи предимно за търговски цели.</p> <p>(в) Задължението се очаква да бъде уредено не по-късно от дванадесет месеца след края на отчетния период.</p> <p>(г) Предприятието няма безусловно право да отложи сетълмента най-малко за дванадесет месеца след края на отчетния период.</p>	<p>Нетекущите пасиви са:</p> <p>Всички останали, освен посочените.</p>

МСС 1 не предписва формата на отчета за финансовото състояние. Активите могат да бъдат представени като текущи, след това като нетекущи или обратно, а пасивите и собственият капитал могат да бъдат представени като текущи, след това като нетекущи и след това като собствен капитал или обратно. Допуска се представяне на нетни активи (активи минус пасиви). Подходът за дългосрочно финансиране, използван в Обединеното кралство и другаде, т.е. дълготрайни активи + текущи активи - краткосрочни задължения = дългосрочен дълг плюс собствен капитал, също е приемливо.

ПРИМЕР 1

Предприятието има три дългосрочни финансови задължения по банкови заеми. Към 31.12.20X2 г. балансовата стойност на получените заеми е, както следва:

Заем 1.	BE 100,000
Заем 2.	BE 150,000
Заем 3.	BE 200,000

Дружеството е нарушило условията на своите договори за кредит преди датата на финансовите отчети и следователно е станало изискуемо. За заем 1 компанията подписа 18-месечно споразумение за отсрочка с обслужващата банка през декември 20X2 г. За заем 2 и заем 3 споразумението за гратисен период е подписано след датата на финансовия отчет.

Гратисният период на заеми 2 и 3 изтича дванадесет месеца след датата на финансовия отчет.

Как трябва да се представят заемите във финансовите отчети за годината, приключила на 31.12.20X2 г.?

- А) нетекущи пасиви BE450,000 ;
- Б) нетекущи пасиви BE100,000 , текущи пасиви BE350,000 ;
- С) текущи пасиви BE450,000 ;
- Г) нетекущи пасиви BE35,000 , текущи пасиви BE100,000 .

РЕШЕНИЕ:

Съгласно МСС 1 Представяне на финансови отчети, класификацията на финансовите пасиви (получени заеми и т.н.) като текущи или нетекущи пасиви трябва да се извърши на базата на съответствие с условията на договора към датата на отчета.

Компанията е нарушила условията и по трите кредита преди датата на финансовия отчет, което ги прави изискуеми. По отношение на заем 1, тъй като дружеството е подписало споразумение за 18-месечен гратисен период (т.е. повече от 12 месеца) с обслужващата банка през декември 20X2 (т.е. преди 31.12.20X2), съгласно пар. 75 от IAS 1, този заем е класифициран като нетекущ пасив,

По отношение на заеми 2 и 3, споразумението за гратисен период е подписано след 31.12.20X2 г., следователно класификацията се основава на фактите и обстоятелствата, които са съществували към 31.12.20X2 г., така че те са класифицирани като текущи въз основа на пар. 74 и 72. Правилният

отговор е Б. Следователно отчетът за финансовото състояние, изготвен на 31.12.20x2 г., ще включва нетекущи пасиви от BE100,000 и текущи пасиви от BE350,000 .

ОТЧЕТ ЗА ПЕЧАЛБАТА ИЛИ ЗАГУБАТА И ДРУГИЯ ВСЕОБХВАТЕН ДОХОД

Концепцията за всеобхватен доход беше въведена в МСФО след 2009 г., за да се консолидират в един компонент на финансовите отчети всички промени в нетните активи през годината, различни от тези, произтичащи от действията на собствениците в качеството им на такива. Така отчетът за доходите беше допълнен и заменен с отчет за всеобхватния доход (впоследствие името му беше променено на отчет за печалбата или загубата и друг всеобхватен доход). Последният е отчет за печалбата и загубата, който представя финансовия резултат за периода, последван от тези печалби и загуби, чийто ефект не засяга печалбата или загубата за периода, но пряко засяга нетните активи. В МСФО те се наричат компоненти на друг всеобхватен доход, който в нашата икономическа реалност обикновено може да възникне от:

- Промени в преоценката, съответно в преоценъчния резерв на дълготрайни активи по МСС 16 Имоти, машини и оборудване и МСС 38 Нематериални активи.

- Актюерски печалби и загуби съгласно МСС 19 Доходи на наети лица.

- Курсови разлики от преизчисления на финансови отчети на чуждестранни дейности в чуждестранна валута в съответствие с МСС 21 Ефекти от промените в обменните курсове, тази позиция се прилага само за консолидирани финансови отчети;

- Други, по-малко популярни и много редки случаи в нашата практика, основно от прилагане на определени финансови инструменти и хеджиране.

Компонентите (статии) на другия всеобхватен доход трябва да бъдат групирани според възможността те да бъдат или не да бъдат прекласифицирани в печалбата или загубата след първоначалното им начисляване. Например промените в преоценъчните резерви и актюерските печалби и загуби не трябва да се прекласифицират в печалбата или загубата при продажба, тъй като не отразяват действителните транзакции. Въпреки това, курсовите разлики при преизчисляването на финансовите отчети в чуждестранна валута трябва да бъдат прекласифицирани след освобождаване, тъй като биха произтекли от транзакции. В такива случаи е необходимо допълнително представяне на корекции от извършените прекласификации. Това са суми, които са прекласифицирани в печалбата или загубата през текущия период, но които преди това са били начислени в друг всеобхватен доход.

Елементите на друг всеобхватен доход могат да бъдат представени по един от двата начина по отношение на данъчния ефект, който биха генерирани:

- без данъчни разходи;

- преди данъчния ефект и с отделна статия за него (брутно представяне).

Според групирането на оперативните разходи са възможни два варианта за изготвяне на отчета за приходите и разходите.

1) Ако предприятието избере да ги представи на брутна база (по същество разходи), тогава подходящата класификация на разходите е по икономически елементи. В този случай оперативните разходи включват разходите по икономическите елементи (амортизация, закупуване на материали, транспортни разходи, доходи на служители и разходи за реклама) по отношение на оборота, като за целите на представянето те обикновено се групират в някои позиции, независимо за която сметка беше първоначално докладвана. В този модел отделно следва да се представят позициите с коригиращ характер - Увеличения и/или намаления на незавършено производство и/или готова продукция, както и стойността на действително създадените активи в баланса. Увеличенията на незавършеното производство и/или готовите продукти трябва да бъдат представени със знак плюс, докато намаленията трябва да бъдат представени със знак минус и това трябва да бъде компенсирано.

2) Ако предприятието е продуктивно и избере да представи оперативните разходи на нетна база, тогава подходящата класификация е по функция на разходите. При тази класификация не се отчита изходното икономическо съдържание на разходите, а в отчета за приходите и разходите те се групират според предназначението им в предприятието.

При класификацията на разходите по функционален признак не може да има корекционни позиции, тъй като всички разходи са преизчислени и съпоставими с отчетените приходи от продажби. МСФО не дава предпочитание нито на единия, нито на другия подход за представяне на разходите. Всеки от тях има предимства и недостатъци, което ги прави избираеми при различни производствени условия. Представянето на разходите на функционален принцип е разбираемо за потребителите, но е по-сложно и субективно, тъй като изисква допълнително преразпределение. При възприемането на този подход се изисква в обяснителните бележки към финансовите отчети да се представят разходите по основните елементи – материали, труд, амортизации и др.

Функционалният метод на представяне е подходящ и обикновено се прилага за по-големи производствени предприятия със значителни остатъци от готова продукция и незавършено производство, както и с различни ясно дефинирани производствени, търговски и административни отдели. Представянето на разходите по икономически елементи е по-лесно изпълнимо и по-обективно, тъй като не са необходими допълнителни оценки за преразпределяне на вече отчетените разходи. Обикновено се прилага от по-малки производствени фирми, както и от фирми за търговия и услуги.

Всеобхватен доход за периода = Печалба или загуба + Друг всеобхватен доход

ПРИМЕР 2.

Предприятие, прилагащо МСФО, е изготвило своя отчет за доходите и другия всеобхватен доход към 31 декември 20X2 г. въз основа на следните данни:

- приходи от продажби на продукти - BE500,000 .
- себестойност на продадените стоки - BE240,000 .
- разходи за продажби - BE30,000 .
- административни разходи - 10,000 BE.
- други разходи - BE20,000 .

Фирмата е избрала да представи своите имоти, машини и оборудване по модела на преоценка. Към 31 декември 20X2 г. балансовата стойност на имотите, машините и оборудването е BE500,000 , а справедливата стойност на тези активи е BE600,000 .

Дружеството не е обезценявало тези активи и не е формирало преоценъчен резерв в предходни периоди.

Данък печалба е 10%.

ВЪПРОС:

Определете общия всеобхватен доход на компанията.

РЕШЕНИЕ:

Приходи от продажби	BE500,000
Себестойност на продажбите	(BE240,000)
Брутна печалба	BE260,000
Разходи за продажби	(BE30,000)
Административни разходи	(BE10,000)
Други разходи	(BE20,000)
Печалба преди данъци	BE200,000
Разходи за данък върху дохода	(BE20,000)
Печалба за периода	BE180,000

Друг всеобхватен доход

Промени в резерва от преоценка на имоти, машини и съоръжения BE100,000

Данък върху дохода върху елементи от друг всеобхватен доход (BE10,000)

Общ друг всеобхватен доход: BE90,000

Общ всеобхватен доход за годината BE270,000

Данъчна основа на преоценени имоти, машини и оборудване BE500,000

Балансова стойност след преоценка по справедлива стойност BE600,000 .

Възниква облагаема временна разлика съгласно МСС 12.20 в размер на BE100,000 (600 000 – 500 000), за които се признава отсрочен данъчен пасив в размер на BE10,000 (BE100,000 × 10%).

ОТЧЕТ ЗА ПРОМЕНЕТЕ В СОБСТВЕНИЯ КАПИТАЛ

Целта на отчета за промените в собствения капитал е да представи финансовото състояние, както и цялостното представяне на предприятието в края и през отчетния период, независимо дали то е резултат от дейността му или действията на неговите собственици. Това е обобщение на промените, които настъпват в отделните елементи на нетните активи, притежавани от собствениците на предприятието. Този компонент на финансовите отчети трябва да съдържа следната информация за балансиране на началния и крайния отчет за финансовото състояние за текущата и предходната година:

Отчет за промените в собствения капитал = Подробно представяне на промените в нетните активи
Включва данни:

- От отчета за всеобхватния доход - текущият финансов резултат (печалба или загуба) и друг всеобхватен доход за отчетния период. Те са представени на един ред по отделните им елементи, като детайлите са вече представени в отчета за всеобхватния доход.
- За вътрешни трансфери от един артикул към друг, напр. заделяне на резерви от печалба, покриване на загуби, реализиран преоценъчен резерв и др.
- За капиталови сделки със собствениците на предприятието - увеличаване или намаляване на собствения капитал, разпределяне на дивиденди и лицензионни възнаграждения или използване на суми по други решения.

=

Общо финансово представяне на предприятието за и в края на отчетния период

Това е единственият компонент на финансовия отчет, който е представен в шахматна таблица. Той включва всички възможни елементи на промени в нетните активи за и към края на периода. Началният и крайният отчет за финансовото състояние трябва да бъдат съпоставени, за да се види приемствеността и връзката със стойностите в отчета за финансовото състояние и отчета за всеобхватния доход.

БЕЛЕЖКИ КЪМ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ

Те имат за цел:

- а) Осигуряване на систематична текстова информация относно:
 - основните корпоративни въпроси на регистрацията, дейността, структурата и управлението на предприятието;
 - приетата счетоводна база за изготвяне на финансовите отчети и становището на ръководството за съответствие с нея;
 - определената счетоводна политика, която се прилага към съществени сделки и събития чрез нейното ясно описание.
- б) Осигуряване на допълнителна цифрова и текстова информация, която се счита за необходима и подходяща, така че потребителите да могат правилно да разберат отделните позиции в елементите на финансовите отчети.

Един финансов отчет не може да бъде правилно разбран, без да се прочетат бележките към него. Обяснителните бележки обосновават сумите, посочени на четирите първи страници на финансовите отчети.

Начинът, по който са изготвени обяснителните приложения, е комбинация от следните възможности:

(а) Индивидуалните коментари и обяснения трябва да бъдат представени систематично с комбинация от текстове и цифрови оповестявания.

(б) Всяка съществена позиция от отчета за финансовото състояние и отчета за всеобхватния доход трябва да бъде посочена в отделни бележки и обяснения.

(в) Когато е възможно, всяка числена информация не трябва просто да бъде описана, а логично подредена в таблична форма.

ПРИМЕРИ

ПРИМЕР 3.

Компания X, прилагаща МСФО, е отпуснала инвестиционен заем през 20X1 от Европейската инвестиционна банка (ЕИБ) в размер на BE5 000,000, който е усвоила напълно до 31.12.20X2. Дружеството се задължава да спазва редица условия по договора, включително поддържането на конкретни финансови показатели. Според условията на договора, ако дружеството не поддържа тези финансови показатели, кредитът става предсрочно изискуем.

Според годишните финансови отчети за 20X2 г., готови за одобрение от борда на директорите на среща, насрочена за 28.02.20X3 г., показателите не са изпълнени към 31.12.20X2 г. На 20.02.20X3 г. ЕИБ изпрати писмо до компанията X, в което заявява писмено решението си да не изисква предсрочно погасяване на заема в рамките на 20X3.

ВЪПРОС:

Как трябва да бъде представен дългът към ЕИБ по инвестиционния заем в отчета за финансовото състояние на фирма "X" и обяснителните бележки за годината, приключваща на 31.12.20X2 г.?

РЕШЕНИЕ:

Съгласно МСС 1 Представяне на финансови отчети, класификацията на финансовите пасиви (получени заеми и т.н.) като текущи или нетекущи пасиви трябва да се извърши на базата на съответствие с условията на договора към датата на отчета.

Тъй като инвестиционният заем е станал изискуем поради неспазване на финансовите условия на банката кредитор към 31.12.20X2 г., заемът става изискуем при поискване и следователно се класифицира като текущи пасиви. Тази класификация не се променя, въпреки че в периода след края на отчетния период по смисъла на МСС 10 Събития след края на отчетния период банката се е съгласила да не изисква предсрочно погасяване на заема в рамките на една година (МСС 1.74) .

ПРИМЕР 4.

Общият всеобхватен доход на Гама АД в отчета за доходите и другия всеобхватен доход за 20X2 възлиза на BE183,000 . През 20X2 са извършени следните операции:

- а) разпределени дивиденди - BE18,000;
- б) капитализираните разходи за развитие в размер на BE45,000 се отписват директно в неразпределената печалба в резултат на промяна в пазарните условия;
- в) оборудване с балансова стойност BE60,000 се преоценява на BE135,000, което води до допълнителен разход за амортизация от BE8,000.

Общата сума на собствения капитал към 01.01.20X2 г. в отчета за промените в собствения капитал е BE2,123 000.

ВЪПРОС:

Каква е общата сума на собствения капитал в отчета за промените в собствения капитал към 31.12.20X2 г. в съответствие с изискванията на МСС 1 Представяне на финансови отчети?

РЕШЕНИЕ:

Намаляване на неразпределената печалба: BE45,000 + BE18, 000 = BE53,000

Собствен капитал към 31.12.20X2: BE2,123,000 - BE53,000 + BE183,000 = BE2,253 000.

ПРИМЕР 5.

Предприятие по МСФО получи дългосрочен банков заем през септември 20X1 г., който е предмет на определени финансови условия. Според един от тях, по време на срока на кредита, кредитополучателят трябва да поддържа съотношение на дълга (пасиви / собствен капитал) от 65:35 през цялото време. В случай, че това съотношение бъде нарушено до края на всяко тримесечие, кредитът става незабавно изискуем. Спазването на условията по кредита се оценява в края на всяко тримесечие и се докладва на банката до края на месеца, следващ края на тримесечието.

ВЪПРОС:

Как трябва да се класифицира заемът към 31.12.20X2 г., ако:

(а) Предприятието определя, че не е нарушило нито едно от финансовите условия на договора за заем.

б) През третото тримесечие на 20X2 г. съотношението на дълга е 75:25, което е нарушение на договора, но банката все пак предоставя отстъпка, според която ако компанията отстрани нарушението в рамките на 12 месеца след края на отчетния период, банката няма да изисква незабавно погасяване на кредита през този период. Компанията очаква да отстрани нарушението чрез набиране на допълнителен акционерен капитал чрез издаване на права на съществуващи акционери и очаква това да доведе до издаване на акции.

в) При същите факти като в условие (б), с изключение на отстъпка от банката, какъв ще бъде отговорът в такъв случай?

Решение:

Съгласно МСС 1.74, когато има нарушение на съществено условие на договор за дългосрочен заем на или преди края на отчетния период с такъв ефект, че задължението става изискуемо към датата на отчета, предприятието не класифицира заема като текущи, ако заемодателят се е съгласил след края на отчетния период и преди финансовият отчет да бъде одобрен за издаване, не изисква погасяване в резултат на нарушението.

Също така, предприятието класифицира пасив като нетекущ, ако заемодателят се е съгласил в края на отчетния период да предостави гратисен период, приключващ най-малко 12 месеца след края на отчетния период, през който предприятието може да отстрани нарушението и по време на които кредиторът не може да изисква незабавно изплащане.

(а) Предприятието е получило дългосрочен заем през септември 20X1 г. Тъй като периодът на погасяване на заема не е споменат в изданието, се приема, че на 31.12.20X2 г. периодът на погасяване е повече от 12 месеца. Освен това компанията не е нарушила финансовите условия на договора. Следователно към 31.12.20X2 г. заемът трябва да се класифицира като нетекущ пасив.

(б) Във втория случай обаче има нарушение на клауза към 30.06.20X2 г., т.е. преди отчетната дата 31.12.20X2 г., банката се е съгласила да предостави гратисен период от 12 месеца след отчетната дата, по време на което дружеството може да отстрани нарушението и в този период банката не може да изисква незабавно погасяване на кредита. Компанията възнамерява също да отстрани нарушението. Следователно, той класифицира заема като нетекущ пасив към 31.12.20X2 г.

(в) След като финансовите условия на договора за заем е било нарушено през третото тримесечие на 20X2 г. и е докладвано на банката в рамките на един месец след края на тримесечието, т.е. към 31.10.20X2 г. банковият заем става незабавно изискуем. Следователно трябва да се класифицира като текущо задължение към 31.12.20X2 г.