



## ОПОВЕСТЯВАНЕ НА СВЪРЗАНИТЕ ЛИЦА В КОНТЕКСТА НА СС 24 – ОПОВЕСТЯВАНЕ НА СВЪРЗАНИ ЛИЦА

**Владимир Христов**  
Дипломиран експерт-счетоводител,  
Регистриран одитор

<b>Ключови думи:</b>	<b>Резюме</b>
<p>Свързани лица Оповестяване Контрол Значително влияние Предприятие майка</p>	<p>В настоящия материал в практически аспект са разгледани изискванията за оповестяване на информацията за свързани лица, регламентирани в СС 24 – Оповестяване на свързани лица. Предложени са конкретни примерни оповестявания с цел да се подпомогне конкретното практическо приложение на стандарта в съответствие с неговия истински дух.</p>

Разкриването на информация в годишния финансов отчет с общо предназначение относно свързаните лица подробно се разглежда в Счетоводен стандарт 24 – Оповестяване на свързани лица. Стандартът не е голям по обем, но оказва сериозно влияние върху нивото на разкриване на информация в годишните финансови отчети.

### Сфера на приложение

Стандартът се прилага:

- при третиране на свързаните лица и на сделките между отчитащото се предприятие и свързаните с него лица;
- по отношение на неуредените разчети между отчитащото се предприятие и свързаните с него лица;
- за определяне на случаите, в които се налага съответно оповестяване на информация в годишния финансов отчет по отношение на сделките и операциите между свързани лица;
- за определяне на обхвата на подлежащата на оповестяване информация в годишния финансов отчет по отношение на свързаните лица.

Изискванията на приложимия счетоводен стандарт се прилагат към финансовите отчети на всяко отчитащо се предприятие, като стандартът се прилага само за онези взаимоотношения между свързаните лица, които са подробно описани в него.

### **Икономическа група от предприятия**

Членовете на една икономическа група се явяват свързани лица. Информацията за сделките, операциите и неуредените разчети вътре в групата следва да се разкрива в годишния финансов отчет на всяко отделно предприятие от групата, но не се изисква оповестяване на сделките, извършени вътре в групата, в консолидираните финансови отчети, тъй като консолидираните финансови отчети представят информация за предприятието майка и дъщерните предприятия като за едно цяло отчитащо се предприятие.

Сделките между асоциирани предприятия, отчетени по метода на собствения капитал, не се елиминират и следователно се изисква отразяването им отделно като сделки между свързани лица.

### **Цел на оповестяването на информацията за свързаните лица**

Взаимоотношенията между свързаните лица са обичайно явление за бизнеса в целия свят. Например предприятията често осъществяват част от своите търговски операции чрез дъщерни, асоциирани или смесени предприятия. Предприятията майки могат да контролират или да оказват значително влияние върху финансовите и оперативни решения на предприятията, в които са инвестирани, особено от гледна точка на ценообразуване и условия на кредитиране.

Взаимоотношенията между свързаните предприятия могат да оказват влияние на финансовите резултати на отчитащите се предприятия. Свързаните предприятия могат да сключват сделки при условия, които значително се различават от условията, при които се сключват сделки между несвързани страни.

Влияние върху финансовото състояние на дадено предприятие могат да окажат взаимоотношенията със свързани лица дори в случаите, когато не са осъществени никакви операции със свързаните лица. Предприятието майка например може да даде инструкции на останалите предприятия от икономическата група, които да ограничават търговската активност на тези предприятия.

#### **Пример:**

Предприятие майка може да ограничи търговските сделки на дъщерно предприятие в рамките на дадена страна или да въведе ограничение в асортимента на произвежданата продукция от дъщерното предприятие, или дори да забрани на дадено дъщерно предприятие да извършва научноизследователска и развойна дейност. Някои автомобилни производители например произвеждат различните автомобилни части в различни страни, при което в нито една страна не се произвеждат абсолютно всички необходими части. По такъв начин автомобилните производители си осигуряват определени преимущества при воденето на преговори със съответните правителства и синдикати, доколкото във всеки един момент те биха могли да изнесат производството си в други страни.

Предприятието майка осъществява централизиран контрол над дъщерните предприятия, които не могат да функционират като независими предприятия.

Информацията за свързаните лица, а така също за операциите и неуредените разчети може да окаже влияние върху оценката на дейността на предприятието от страна на потребителите на информация.

**Пример:**

Търговска банка може да отпусне кредит на дадено предприятие, знаейки, че кредитът ще бъде използван за финансиране на търговската дейност на това предприятие. Но ако това предприятие е дъщерно, то би могло например да използва този кредит, за да финансира дейността на своето предприятие майка или на други предприятия от икономическата група, повишавайки по този начин кредитния риск за търговската банка.

**Определения**

**Свързано лице** – лицата са свързани, когато едното е в състояние да контролира другото или да упражнява върху него значително влияние при вземането на решения от финансово-стопански характер. Те могат да бъдат юридически и физически лица, в т.ч. управленски персонал.

Приложимият счетоводен стандарт за свързаните лица се прилага само за следните взаимоотношения между свързани лица:

**А) Когато дадено предприятие:**

- контролира пряко друго предприятие;
- контролира чрез едно или повече предприятия друго предприятие;
- е контролирано пряко от друго предприятие;
- е контролирано чрез едно или повече предприятия от друго предприятие.

Тук се включват холдинговите предприятия, дъщерните и съдъщерните предприятия.

**Б) Когато дадено предприятие:**

- упражнява пряко значително влияние върху друго предприятие;
- упражнява чрез едно или повече предприятия значително влияние върху друго предприятие;
- е под прякото значително влияние на друго предприятие;
- е под значително влияние чрез едно или повече предприятия.

Тук се включват асоциираните предприятия по смисъла на приложимия счетоводен стандарт СС 28 – Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия.

- В)** Предприятие, в което някои лица от управленския персонал упражняват контрол или значително влияние върху сделките с друго предприятие поради прякото или косвеното притежание на акции или дялове в друго предприятие, както и близки роднини и близки членове на семейството на такива лица;
- Г)** Ключов управленски персонал, т.е. онези лица, които имат пълномощия и носят отговорност за планирането, направляването и контролирането на дейността на отчитащото се предприятие, в това число директори и висши служители на предприятията и близки техни роднини и членове на семействата им;
- Д)** Предприятия, в които значителна част от правата на глас са собственост, пряко или косвено, на някое от лицата, описани в точка В) или Г), или такова лице е в състояние да упражни значително влияние върху предприятието.

Тук се включват предприятията, собственост на директорите или основните акционери на отчитащото се предприятие, както и предприятията, в които длъжностно лице на ключов управленски пост заема висока длъжност и в ръководството на отчитащото се предприятие.

**Сделка между свързани лица** – прехвърляне на ресурси, услуги или задължения между свързани лица без разлика на това дали се прилага някаква цена.

#### **Пример**

Предприятие майка може безплатно да предостави част от своя ключов управленски персонал на свое дъщерно предприятие. Дъщерното предприятие се финансира за сметка на предприятието майка.

**Контрол** – собственост, пряка или косвена (чрез дъщерни предприятия), върху повече от половината от правата на глас в едно предприятие или върху значителен дял от правата на глас и правомощията да се направлява по силата на устав или договор финансовата политика или политиката на дейността, осъществявана от ръководството на предприятието.

**Пример:**

Правителството притежава неголям пакет акции от дадено предприятие, работещо в сферата на отбранителната промишленост, като притежава по силата на устава правомощието да назначава и освобождава всички директори на предприятието. Това означава, че това предприятие е под контрола на правителството, дори когато правителството е решило да не се възползва от своите правомощия. Правителството може да разреши на предприятието само да назначава своите директори, като си запази за себе си правомощието да уволнява всеки един от тях.

Изгодите, които получава правителството от една такава система на участие в дейността на предприятието, носят повече политически, отколкото икономически характер. За правителството може да бъде важно да има контрол над това предприятие, за да не допусне влияние на друга държава над това предприятие.

**Значително влияние** – правото на участие при вземането на решения, свързани с финансовата и оперативната политика на предприятието, в което е инвестирано, но не е контрол или съвместен контрол върху тази политика, т.е. участие в решенията, свързани с финансовата политика и с политиката за дейността на предприятието, но не и контрол или съвместен контрол върху тази политика. Значителното влияние може да се упражнява по няколко начина – например чрез представителство в съвета на директорите, но също така и чрез участие например в процеса на определяне на политиката, значими вътрешнофирмени операции, размяна на управленски персонал или чрез зависимост от техническа информация. Значително влияние може да се постигне по силата на дялово участие, устав или договор.

**Пример:**

Значително влияние може да бъде постигнато по пътя на представителство в съвета на директорите и/или притежание на значителна част от капитала от 20% до 50%.

**Ключов управленски персонал**

Ключовият управленски персонал включва всички директори и лица, заемащи аналогична по статус длъжност.

Тук се включват и лицата, които пряко или косвено са упълномощени и отговорни за осъществяване на планирането, управлението и контрола на дейността на предприятието.

**Пример:**

Изпълнителният директор на предприятието майка може да дава инструкции на служителите на дъщерното предприятие по важни въпроси като например стратегическо планиране и финансов мениджмънт. За дъщерното предприятие този изпълнителен директор на предприятието майка се явява ключов управленски персонал.

При разглеждането на взаимоотношенията между свързани лица се дава предимство на същността на взаимоотношението, а не на неговата юридическа форма.

В контекста на приложимите счетоводни стандарти не се считат за взаимоотношения между свързани лица взаимоотношенията между предприятието и:

- кредитори;
- предприятие, което оказва обществени и комунални услуги;
- профсъюзите;
- държавните органи при осъществяване на правомощията им;
- клиент, доставчик, посредник, представител, когато характерът на дейността налага цялата или значителна част от нея да се осъществява с тези лица;
- банки и други финансови институти, когато те са само кредитори.

Не се считат за свързани лица в контекста на приложимите счетоводни стандарти и две предприятия само и единствено поради обстоятелството, че имат общ директор, но същевременно трябва да се предвиди възможността и прецени вероятността, че директорът би бил в състояние да влияе на политиката и на двете предприятия в техните взаимоотношения.

**Оповестяване на изискуемата информация**

Взаимоотношения между свързани лица, при които е налице контрол, се оповестяват задължително независимо от наличието или отсъствието на сделки между свързаните лица. Това е особено важно за онези икономически групи, в които предприятието майка може да определя оперативната и финансова стратегия на останалите членове на групата.

Отчитащото се предприятие е длъжно да оповести и наименованието на своето предприятие майка, а в случаите, когато в икономическата група са налице няколко предприятия майки, наименованието на главното (крайно) предприятие майка.

**Пример:**

Ако предприятието майка на отчитащото се предприятие от своя страна е дъщерно предприятие на друго предприятие майка, то не се явява контролиращо предприятие. Необходимо е да се установи предприятието майка, което стои начело на икономическата група, за да може да бъде определено и контролиращото предприятие.

**Пример:**

Предприятие “ABC” АД притежава 35% от капитала на предприятие “XYZ” АД. През отчетния период между двете дружества не са извършвани никакви сделки. В конкретния случай дружеството “ABC” АД упражнява значително влияние, но не и контрол върху “XYZ” АД. При това обстоятелство в годишния финансов отчет за съответната година няма да е необходимо да се оповестяват връзките между двете дружества (поради наличието само на значително влияние, но не и контрол). В случай обаче, че “ABC” АД притежава повече от 50% от капитала на “XYZ” АД и по този начин двете дружества са свързани въз основата на наличие на контрол, оповестяването на тази връзка ще бъде необходимо независимо от това дали е имало, или не някакви сделки между двете дружества за съответния отчетен период.

При наличие на сделки между свързаните лица отчитащото се предприятие следва да оповести естеството на взаимоотношенията между свързаните лица, както и вида сделки и елементите на сделките, нужни за разбирането на финансовите отчети.

Елементите на сделките, необходими за разбиране на финансовите отчети, обикновено включват:

- вид на сделката;
- обем на сделките като сума или като съответен процент;
- сума или процент на неуредените разчети (салда);
- политика на ценообразуване.

Следните случаи са пример за ситуации, при които сделките между свързани лица могат да наложат оповестяването им от отчитащото се предприятие през периода, в който се изпитва тяхното влияние:

- покупко-продажба на продукция и стоки;
- оказване или получаване на услуги;
- споразумения за агенство;
- лизингови споразумения;
- лицензионни споразумения;
- финансиране;



- заеми;
- гаранции и залози;
- управленски договори.

Информация за това, че операциите между свързани лица са осъществени при условия, които са еквивалентни на условията, характерни за сделките между несвързани лица, може да бъде оповестена във финансовия отчет само в случай, че тази информация може да бъде подкрепена със съответстващи доказателства.

Позициите от сходно естество могат да се оповестяват като съвкупност освен в случаите, когато се изисква те да се оповестяват разделно с цел да се разбере влиянието им върху финансовото състояние на отчитащото се предприятие.

### Примери за оповестяване на информацията за свързани лица

#### • Операции между свързани лица

Отчитащото се предприятие се контролира от предприятието майка “Майка” АД, регистрирано в Република България, което притежава 58% от акциите на отчитащото се предприятие. Останалите 42% от акциите принадлежат на редица миноритарни акционери. Главното (крайното) предприятие майка на икономическата група е предприятието “Голяма майка” АД, регистрирано в Република България.

#### • Продажби на стоки и услуги

	2015	2014
	хил. лв.	хил. лв.
Продажба на стоки:		
Смесено предприятие “Задруга” АД	618	557
Асоциирано предприятие “Копита” АД	168	93
Предприятие “Херкулес” АД	337	279
	<u>1,123</u>	<u>929</u>
Продажба на услуги:		
Предприятие майка “Майка” АД (юридически услуги)	67	127
Главно (крайно) предприятие майка “Голяма майка” АД (консултантски услуги)	84	69
Асоциирано предприятие “Победа” АД	16	35
	<u>167</u>	<u>231</u>



Продажбите на стоки и услуги на смесените предприятия са осъществени по пазарни цени.

Продажбите на стоки на предприятието “Херкулес” АД се осъществяват на база дългосрочен договор, даващ право на “Херкулес” АД възможност да закупува определени видове стоки по цени, които не са много по-ниски от действащите пазарни цени. “Херкулес” АД принадлежи на господин ХУ, директор на отчитащото се предприятие. Средно стоките са продадени по цени с 5% по-ниски от пазарните за 2015 г. (с 4% по-ниски от пазарните през 2014 г.).

Продажбите на стоки и услуги на асоциираните предприятия, на предприятието майка “Майка” АД и на главното (крайно) предприятие майка “Голяма майка” АД са осъществени по себестойност.

- **Покупка на стоки и услуги**

	2015	2014
	ХИЛ. ЛВ.	ХИЛ. ЛВ.
Покупка на стоки:		
Свързано предприятие “Рога” АД	83	70
Асоциирано предприятие “Копита” АД	54	58
	<hr/>	<hr/>
	137	128
Покупка на услуги:		
Предприятие майка “Майка” АД (управленски услуги)	89	94
Дружество “Рай” ЕООД (консултантски услуги)	206	174
	<hr/>	<hr/>
	295	268

Свързаното предприятие “Рога” АД е едно от дъщерните предприятия на предприятието майка “Майка” АД. Предприятието “Рай” ЕООД принадлежи на господин П.Х., изпълнителен директор на главното (крайно) предприятие майка “Голяма майка” АД.

Гореуказаните операции са осъществени на пазарен принцип, с изключение на стоките и услугите, закупени от асоциираното предприятие и от предприятието майка “Майка” АД, които са осъществени по себестойност. За отчетния период не са осъществени покупки на стоки и услуги от съвместни предприятия.

- Салда на разчетите със свързани лица по повод покупките на стоки и услуги към края на отчетния период

	2015	2014
	ХИЛ. ЛВ.	ХИЛ. ЛВ.
Дебиторска задлъжнялост:		
Смесено предприятие “Задруга” АД	26	23
Асоциирано предприятие “Копита” АД	54	46
Компания “Холд” АД	14	11
Предприятие майка “Майка” АД	14	17
	<hr/>	<hr/>
	108	97
	<hr/>	<hr/>

Кредиторска задлъжнялост:

Асоциирано предприятие “Подкова” АД	2,202	1,195
-------------------------------------	-------	-------

- Получени заеми от свързани лица

	2015	2014
	ХИЛ. ЛВ.	ХИЛ. ЛВ.
Заем, получен от главното (крайно) предприятие майка “Голяма майка” АД		
В началото на годината	2,300	2,495
Погашения през годината	(2,300)	(195)
В края на годината	-	2,300

Заемът от главното предприятие майка “Голяма майка” АД е безлихвен и е без фиксиран срок за погасяване.

- **Предоставени заеми на директорите на предприятието**

	2015	2014
	ХИЛ. ЛВ.	ХИЛ. ЛВ.
Заеми, предоставени на директорите на предприятието (и членовете на техните семейства)		
В началото на годината	196	168
Заеми, предоставени в течение на годината	343	62
Погасени заеми в течение на годината	(49)	(34)
В края на годината	490	196

През 2015 г. са предоставени заеми на господин Б.В. (сума на заема 173 хил. лв.; график на погашенията – ежемесечно в течение на 2 години; лихвен процент – 8% годишно) и на господин Д.К. (сума на заема – 170 хил. лв.; график на погашенията – ежемесечно в течение на 2 години, лихвен процент 8% годишно).

През 2014 г. са предоставени заеми на господин Т.Х. (сума на заема 42 хил. лв.; график на погашенията – ежемесечно в течение на 2 години; лихвен процент – 7.7% годишно) и на господин З.И. (сума на заема – 20 хил. лв.; график на погашенията – ежемесечно в течение на 2 години, лихвен процент 7.6% годишно).

Заемите са предоставени на пазарен принцип.

Част от предоставените заеми на директорите – през 2015 г. в общ размер на 50 хил. лв., през 2014 г. – 30 хил. лв. – са обезпечени от директорите със залог на акции на предприятия, които се котират на борсата. Заемите са предоставени за срок от 4 години с ежемесечни погасителни вноски.

Справедливата стойност на заложените акции на датата на изготвяне на финансовия отчет възлиза на 65 хил. лв. (за 2014 г. – 39 хил. лв.).

- **Възнаграждения на директорите**

През 2015 г. общата сума на възнагражденията на директорите възлиза на 130 хил. лв. (2014 г. – 120 хил. лв.).

- **Предоставени заеми на асоциирани предприятия**

	2015	2014
	хил. лв	хил. лв
В началото на годината	660	674
Предоставени заеми в течение на годината	-	50
Погасени заеми в течение на годината	(70)	(64)
В края на годината	590	660

Заемите на асоциираните предприятия са предоставени на пазарни начала. Приходите от лихви по тези заеми за 2015 г. са 36 хил. лв. (за 2014 г. – 38 хил. лв.).

Информацията за свързаните лица следва да бъде адекватно оповестена в годишния финансов отчет на отчитащото се предприятие. Подобно оповестяване е необходимо поради възможността сделките между свързани лица да се осъществяват при условия, при които несвързани лица не биха могли да сключат сделка при нормални обстоятелства. По такъв начин, ако информацията за сделките между свързани лица не бъде отделена от информацията за сделките с несвързани лица, потребителите на финансовите отчети ще бъдат затруднени при анализа на информацията, съдържаща се във финансовия отчет на отчитащото се предприятие, поради обстоятелството, че условията по сделките между свързани лица могат да бъдат променяни по всяко време. В съответствие с това и с цел гарантиране на прозрачност от отчитащите се предприятия се изисква оповестяването на определен обем информация относно вида и елементите на сделките между свързани лица с цел осигуряване на потребителите на финансови отчети на достоверна информация за финансовото състояние и резултатите от дейността на отчитащото се предприятие.

***Библиографска справка:***

*СС 24 – Оповестяване на свързани лица*

**RELATED-PARTY DISCLOSURES IN THE CONTEXT OF ACCOUNTING  
STANDARD 24, RELATED-PARTY DISCLOSURES**

*Vladimir Hristov*  
*Certified Public Accountant,*  
*Registered Auditor*

<b><i>Key words:</i></b>	<b><i>Summary</i></b>
<i>Related parties</i> <i>Disclosures</i> <i>Control</i> <i>Significant influence</i> <i>Parent entity</i>	<i>This paper discusses the practical aspects of the requirements on disclosure of information about related parties as provided for in Accounting Standard 24, Related-Party Disclosures. The article suggests specific illustrative disclosures aimed at assisting the practical application of this standard in accordance with its genuine spirit.</i>