



ОТЧИТАНЕ НА ПРЕДПРИЯТИЯ В ЛИКВИДАЦИЯ – ОБЩОТО И РАЗЛИЧНОТО МЕЖДУ БЪЛГАРИЯ И ВЕЛИКОБРИТАНИЯ

Кирил Башикаргов

Докторант към катедра „Счетоводство и анализ“, УНСС

Ключови думи:	Резюме
<p>България Великобритания Ликвидация Общи практики Отчети</p>	<p><i>В условията на развиващата се световна икономика българското законодателство трябва да се адаптира към най-добрите стандарти и практики в света. За привличането на чуждестранни инвеститори са необходими ясни и утвърдени правила относно създаване и ликвидация на дружества. Сравнявайки нормите в България и Обединеното Кралство, можем да открием доста полезна информация.</i></p>

Въведение

Общото икономическо и финансово разбиране за ликвидацията се свързва с превръщането на активите в пари, обикновено в максимално кратки срокове. Ликвидацията на предприятие е процес, предизвикан от прекратяване на дружество без правоприемство. Доброволен, извънсъдебен процес, при който се довършват търговските дела на дружеството, осребрява се наличното имущество, удовлетворяват се кредиторите и остатъкът от имуществото се разпределя между съдружниците (акционерите)¹.

Процесът може да е предизвикан както под натиска на икономическите условия – недобро финансово състояние на дружеството, замиращи пазари, неконкурентна продукция, така и по други икономически съображения – намерение да се премести дружеството в друга държава или регион с нова регистрация; избор на различна юридическа форма на предприятие, смяна на съдружници, избор на по-благоприятен данъчен регион или форма на дружеството².

Изследването се фокусира върху това как световните практики и по-конкретно английските могат да бъдат използвани при отчитането на предприятия в ликвидация в България. Направеното проучване доказва, че посредством сравнението между общите и различните черти в отчитането могат да бъдат изведени приложими за българското законодателство постановки.

Правна и счетоводна регламентация на предприятия в ликвидация

¹ Атанасова, А. Счетоводни аспекти при ликвидация на търговско дружество, Годишник на ИУ Варна, 2010, стр. 90

² Пак там, стр. 96-97

Ликвидацията е юридически регламентирана и в двете страни. В България правната същност на ликвидацията е представена в глава 17 от Търговския закон. Нормите, уреждащи доброволната ликвидацията във Великобритания, се съдържат в част 31 от Закона за компаниите от 2006 г.

Съгласно българското законодателство се разграничават две форми на ликвидация – доброволна и принудителна в зависимост от съдържанието на фактическия състав, при осъществяването на който търговското дружество преустановява активната си търговска дейност – включено ли е като елемент в него волеизявление на съдружниците/акционерите, или не, т.е. прекратяването настъпва въз основа на волеизявление на трето, външно за дружеството лице – съд или административен орган. Доброволната ликвидация е следствие на волеизявленията на дружествените членове, които могат да бъдат обективирани в клауза на учредителния акт, съгласно която дружеството се прекратява при изтичане на определен срок, респ. при осъществяване на определена цел, или в решение на ръководния орган на дружеството за преустановяване на активна търговска дейност. При този вид ликвидация ликвидаторите се отчитат за дейността си само пред ръководния орган на дружеството.

До принудителна ликвидация се стига при отнемане на лиценза за извършване на съответна търговска дейност или при прекратяване на дружеството въз основа на съдебно решение, когато дейността му противоречи на законовите изисквания. С оглед защитата на обществените интереси е регламентирана възможността едно търговско дружество да се прекрати по съдебен път, когато извършва дейност в противоречие на закона или преследва забранени от закона цели, липсва управителен орган в продължение на определен период или капиталът е спаднал под определен минимум. С постановяване на съдебния акт се открива производство по принудителна ликвидация.

Според английското законодателство компаниите имат два варианта за заличаването си. Единият представлява директно заличаване (strike off), а другият протича под формата на доброволна ликвидация (voluntary liquidation).³ Директното заличаване е подходящо за малки компании, които са прекратили дейност. Директорите на дружеството могат да подадат заявление към регистъра на компаниите само след като през последните 3 месеца дружеството е покривало следните критерии:

- не е търгувало или продължавало бизнес операции;
- не е променяло името си;
- не е извършвало сделки, различни от осребряването на имуществото си;
- не е извършвало друга дейност освен подготовката за заличаване, приключване на делата на фирмата или покриване на нормативните изисквания.

Предприятието не може да се заличи директно, ако има вероятност то да изпадне в несъстоятелност.

³ The Companies Act 2006, part 31, chapter 1, Striking off

Съгласно ТЗ ръководният орган на прекратеното дружество във всеки един момент на производството по ликвидация, преди да е пристъпено към разпределение на чистия остатък от дружественото имущество, може да вземе решение за възобновяване на активната търговска дейност.⁴

В английското законодателство е залегнал текст, според който, ако след подаването на заявлението за заличаване се установи, че изискванията не са спазени, се смята, че директорите на дружеството са извършили престъпление и може да им бъде наложена глоба в размер до 5 000 британски лири на общо основание, както и наказание, което се изразява в отнемане правата на директорите да заемат подобна длъжност в рамките на 15 години. Счита се, че това трябва да бъде отправна точка на бъдеща промяна в българското счетоводно законодателство и по-конкретно в Търговския закон и Закона за счетоводството. Необходимо е да бъдат посочени ясно отговорностите на ръководството по отношение финансовото управление и контрол в предприятието, тъй като при наличие на доброволна ликвидация собствениците отговарят за процеса на ликвидация.

Във Великобритания при директното заличаване съществуват предпазни мерки за страните, които ще бъдат засегнати от прекратяването. Преди да се пристъпи към подаване на заявлението, директорите трябва да уведомят всички кредитори, персонал, данъчните власти и други засегнати, защото след подаване на заявлението тези лица могат да обжалват заличаването на дружеството. След подаване на заявлението директорите трябва да уведомят в 7-дневен срок всички засегнати страни, като за целта им изпратят писма. След получаване на заявлението длъжностното лице в регистъра на компаниите трябва да прегледа документите и ако няма несъответствия, да публикува информацията по партидата на съответното дружество. Той също трябва да публикува съобщение за започване на процедура по заличаване в Газетата (официален вестник във Великобритания). Ако няма причина за отлагане на заличаването, длъжностното лице трябва да заличи дружеството не по-рано от 3 месеца от датата на съобщаване. Заличаването се счита за извършено на датата на последващото публикуване в Газетата.

Проблемът при директното заличаване е, че кредитори, които не са успели в 3-месечния срок да предявят претенции към имуществото на дружеството, могат на по-късен етап да се обърнат към регистъра на компаниите с искане за възстановяване на дружеството. В този случай, ако длъжностното лице в регистъра на компаниите прецени, че претенциите на неудовлетворения кредитор са основателни, може да възстанови дружеството и да поиска от собствениците на капитала да възстановят ликвидационния дял, който са получили при заличаването на дружеството, за да се изплати с него задължението към кредитора.

Съгласно ТЗ в България и по-конкретно въз основа на чл. 272, ал. 1 от ТЗ следва да приемем, че минималният срок за провеждане на ликвидационната процедура е 6 месеца. Той започва да тече от деня на обявяване в търговския регистър на поканата до дружествените кредитори за предявяване на вземанията

⁴ Търговски закон, чл. 274 (1)

им. Законодателят е предвидил този срок в интерес на кредиторите, за да могат да предприемат необходимите действия за удовлетворяване на претенциите си.

Английското законодателство урежда и хипотези, при които длъжностните лица в регистъра на компаниите имат право да заличават компании, ако не са активни⁵. Възможните хипотези са следните:

- дружеството не изпраща към регистъра на компаниите документи, които е длъжно да изпраща;
- дружеството не отговаря на писма и e-mail съобщения, изпратени от длъжностно лице на регистъра;
- дружеството остава без директори.

Преди да пристъпи към заличаване, служителят трябва да изпрати две формални писма до адреса за кореспонденция на дружеството. Ако не бъде получен отговор, длъжностното лице ще публикува съобщение за предстоящото заличаване в Газетата. Ако в рамките на три месеца никой не възрази, дружеството ще бъде заличено. Имуществото, останало след заличаването, преминава към короната на Великобритания.

Във Великобритания към процедура по доброволна ликвидация се пристъпва, когато имуществото на предприятието е значително и има вероятност при разпределянето му да възникнат много претенции. Собствениците на капитала назначават лицензиран ликвидатор, който да извърши целия процес. Основните предимства на заличаването с ликвидация са, че при наличието на чисти активи в размер по-голям от 25 000 британски лири⁶ данъчната тежест за собствениците при разпределяне на имуществото е по-малка, а също така и след заличаването на дружеството исканията на кредитори, които не са предявили претенции по време на ликвидацията, няма да бъдат удовлетворени. В тези текстове се коренят и различията с българското законодателство по отношение функцията на ликвидатора.

В България общата уредба на ликвидацията на търговските дружества в гл. XVII на ТЗ не посочва изисквания към личността на ликвидатора като образование, квалификация, стаж и т.н., но такива могат да бъдат предвидени в учредителния договор, респ. устава. Законодателят предоставя право на съдружниците/акционерите да избират лицата, които ще бъдат ликвидатори и предпоставките за назначаването им.

За разлика от законодателството в България, нормите в Обединеното Кралство налагат специални изисквания към лицата, които могат да бъдат назначавани за ликвидатори. За да се практикува тази длъжност, са нужни специални умения за справяне с кредитори, угрижени собственици, притеснени работници и други участници в процеса на закриване на предприятието. С цел осигуряване на достатъчно квалифициран ликвидатор законодателят във Великобритания е регламентирал задължителното придобиване на сертификат, за да може да се практикува професията. В Обединеното Кралство има осем

⁵ The Companies Act 2006, part 31, chapter 1, Striking off

⁶ <http://www.johndtravers.co.uk/members-voluntary-liquidation/>

професионални организации⁷, които издават този сертификат. Но преди да се подадат документите за издаването му, трябва да са изпълнени определени условия. Кандидатът първо трябва да е положил успешно изпит пред Обединения борд за изпити по ликвидация и несъстоятелност. Също така трябва да има юридическо, счетоводно или финансово образование, както и тригодишен стаж в областта на несъстоятелността и ликвидацията, заверен от лицензиран ликвидатор.

По отношение на оповестяване на информацията за назначаване на ликвидатора това изискване е залегнало и в България, и във Великобритания. В българската правна уредба ликвидаторите подлежат на вписване в търговския регистър, воден от Агенция по вписванията (чл. 266, ал. 3 ТЗ). Съгласно чл. 267 ТЗ първото задължение на ликвидатора е да поиска вписване в търговския регистър на прекратяването на дружеството. Това задължение има само ликвидаторът при доброволна ликвидация. При принудителна ликвидация законодателят е възложил това на съответния държавен орган – съд или административен орган. Производството по вписване на преустановяването на дейността на дружеството започва с писмена заявка, отправена до Агенцията по вписванията. Наред със заявлението за вписване на прекратяването на дружеството ликвидаторът е длъжен да заяви за регистрация и промяната на фирмата. Последната трябва да включва и добавката „в ликвидация“.⁸

Ликвидаторът е задължен да състави начален баланс към момента на прекратяване на дружеството. Изготвят се счетоводен баланс, отчет за приходите и разходите, отчет за паричния поток и отчет за собствения капитал за периода от началото на отчетния период до датата на откриване на ликвидационното производство. Счетоводният баланс се трансформира в „начален баланс при ликвидация“.⁹ Към него ликвидаторът съставя доклад, който го пояснява. Изготвянето на „начален баланс при ликвидация“ изисква осъществяването на редица действия и процедури.¹⁰

Процесът на ликвидация във Великобритания започва със свикване на събрание на Борда на директорите на дружеството, по време на което се взема решение за преминаването в ликвидация. Важен документ, следващ процеса на ликвидация във Великобритания, е Декларацията за платежоспособност¹¹.

Декларацията за платежоспособност трябва да бъде подписана пред адвокат или нотариус. Тя трябва да бъде съставена по време на събрание на Борда на директорите, на което присъства мнозинството от тях и в която те заявяват, че са направили пълни проучвания в делата на компанията и са стигнали до заключение, че компанията е в състояние да плати дълговете си в пълен размер в рамките на 12 месеца от началото на предложената ликвидация. Изисква се времето за изготвянето на декларацията да не бъде повече от пет седмици преди датата на приемането на решението за прекратяване.

⁷ http://www.r3.org.uk/media/documents/publications/professional/Making_a_Career_Brochure_V2.pdf

⁸ Търговски закон, чл. 9

⁹ Вж. СС 13 – Отчитане при ликвидация и несъстоятелност, обн., ДВ, бр. 30 от 07.04.2005 г., изм., ДВ, бр. 86 от 26.10.2007 г.

¹⁰ Душанов, И., М. Димитров. Курс по счетоводство на предприятието, Ромина, 2011, стр. 709

¹¹ <https://www.insolvencydirect.bis.gov.uk/freedomofinformation/technical/technicalmanual/Ch49-60/Chapter%2056/Part3/Part3.htm>

Заедно с декларацията директорите трябва да представят отчет за активите и задълженията на предприятието с дата, възможно най-близка до датата на декларацията. Този отчет е наречен още отчет за състоянието (Statement of affairs). Активите в отчета трябва да бъдат посочени *по реализуемата им стойност, а не по тяхната балансова стойност*. Препоръчва се всички активи да бъдат оценени от дипломиран оценител, тъй като декларацията за платежоспособност може да създаде рискове за ръководните органи. Ако директорите подпишат декларацията, без да са убедени, че компанията ще успее да изплати всички свои дългове и след това се окаже, че тя изпада в несъстоятелност и се докаже, че директорите не са положили достатъчни усилия, за да предвидят несъстоятелността, тогава подписването на тази декларация дава възможност те да бъдат осъдени и да заплатят глоба или да бъдат осъдени на лишаване от свобода, или и двете.

Счетоводно третиране на ликвидацията на предприятия

Регулаторната счетоводна рамка на отчитане на процеса на ликвидация в България е представена в СС 13 - Отчитане при ликвидация и несъстоятелност. Основните счетоводни проблеми във връзка с процеса на ликвидация възникват по повод необходимостта да се премине от принципа – предположение „действащо предприятие“ на „ликвидационна база“.

Съгласно СС 1 - Представяне на финансови отчети и МСС 1 *Представяне на финансови отчети* при наличие на съществена несигурност и сериозно съмнение, че предприятието може да продължи своята дейност като действащо, тази несигурност следва да бъде оповестена. Когато финансовите отчети не са изготвени на база предположението за действащо предприятие, този факт следва да се оповести заедно с базата, на която са изготвени финансовите отчети, както и причините, поради които предприятието не е разглеждано като действащо.

Новата база на отчитане изисква и промяна в счетоводната политика при ликвидация, оценяването на имуществото на предприятието на ликвидационна база, текущото счетоводно отчитане и изготвяне на финансовите отчети. С последната промяна на СС 13 отпадна изискването за оценяване на активите и пасивите на обявеното в ликвидация дружество по справедлива стойност - вместо това като оценъчна база се приема балансовата стойност, тоест отчетната стойност, намалена с разходите за амортизация и обезценка. Изхожда се от счетоводния принцип на предпазливост. Важността на неговото прилагане по време на ликвидацията произтича от необходимостта да не бъдат заблудени кредиторите относно надценяването на възможностите на предприятието да погаси своите задължения. Ликвидационната база за отчитане на предприятията в ликвидация изисква преразглеждането на счетоводните принципи, регламентирани в Закона за счетоводството.

Представени са отчетите, които се съставят при отчитане на предприятията в ликвидация, съответно в България и Великобритания. Приложеният отчет от страна на Великобритания илюстрира възприетата друга база, различна от „действащо предприятие“. Чрез съпоставянето на балансовата стойност с

реализируемата стойност се дава по-ясна представа за реалната стойност на активите, пасивите и капитала на предприятието.

Начален ликвидационен баланс

Раздели, групи, статии	Сума хил.	Раздели, групи, статии	Сума хил.
A. Краткосрочни активи		A. Задължения	
<i>I. Парични средства</i>		<i>I. Краткосрочни задължения</i>	
1. Блокирани за обезпечение		1. Обезпечени	
2. Други		2. Необезпечени	
Общо за гр. I		Общо за гр. I	
<i>II. Краткосрочни вземания</i>		<i>II. Дългосрочни задължения</i>	
1. Блокирани за обезпечение		1. Обезпечени	
2. Други		2. Необезпечени	
Общо за гр. II		Общо за гр. II	
<i>III. Материални запаси</i>		Общо за раздел A	
1. Блокирани за обезпечение		B. Финансирания и приходи за бъдещи	
2. Други		1. Обезпечени	
Общо за гр. III		2. Необезпечени	
<i>IV. Финансови активи</i>		Общо за раздел B	
1. Блокирани за обезпечение		V. Ликвидационен капитал	
2. Други		<i>I. Ликвидационен капитал</i>	
Общо за гр. IV		<i>II. Други резерви</i>	
<i>V. Разходи за бъдещи периоди</i>		Общо раздел B	
1. Блокирани за обезпечение			
2. Други			
Общо за гр.			
<i>VI. Отсрочени данъци</i>			
Общо за раздел A			
B. Дългосрочни активи			
<i>I. Дълготрайни материални активи</i>			
1. Блокирани за обезпечение			
2. Други			
Общо по раздел B			
Сума на актива		Сума на пасива	
в т.ч.		в т.ч.	
Блокирани за обезпечение		Обезпечени задължения	
Други		Необезпечени задължения	
		Необезпечен капитал	

Отчет за състоянието

Appendix I

EXAMPLE LIMITED
(IN LIQUIDATION)

Estimated Statement of Affairs as at 14 October 2013

	Notes	Book Value £	Estimated to Realise £
Assets			
Cash on Hand	(1)	395,144	395,144
Fixed Assets	(2)	4,000,000	4,000,000
Rent	(3)	45,292	45,292
Total Assets		4,440,436	4,440,436
Liabilities			
Preferential Creditors			
Employees	(4)	0	0
Available for Unsecured Creditors		4,440,436	4,440,436
Unsecured Creditors			
Inland Revenue	(5)	(46,500)	(46,500)
HM Customs & Excise	(6)	(9,600)	(9,600)
Trade & Expense Creditors (per attached list)	(7)	(360,124)	(360,124)
		(416,224)	(416,224)
Surplus available for Members		4,024,212	4,024,212

Източник: Приложение № 1, СС 13

Източник: Form 4.70-Pursuant to Section 89 (3) of the Insolvency Act 1986

Структурата на началния ликвидационен баланс е съобразена с изискванията на СС 13¹². Премахната е колоната за предходна година. Активите са подредени по степен на ликвидност, а пасивите по степен на изискуемост. Отделена е специална статия за „Ликвидационния капитал“, като финансовите резултати и всички останали видове резерви са обединени и представени по статията „Други резерви“. Представена е аналитична информация за задълженията – обезпечени и необезпечени с оглед на интересите на кредиторите.

Заклучение

Ликвидацията на търговско дружество е процес, който има отражение както върху конкретното предприятие, така и върху по-широк кръг от лица – доставчици, клиенти, инвеститори, обществото като цяло. Значимостта ѝ като явление налага и необходимостта от съществуването на нормативни изисквания с цел нейното регулиране и контрол.

¹² Вж. СС 13 – Отчитане при ликвидация и несъстоятелност, обн., ДВ, бр. 30 от 07.04.2005 г., изм., ДВ, бр. 86 от 26.10.2007 г.

Представените общи и различни характеристики на процеса на ликвидация в България и Великобритания предполагат сложна проблематика, която не може да бъде изчерпана с настоящата статия. В основата на тези характеристики стоят някои основни дискуссионни въпроси – ликвидаторът трябва ли да бъде лицензирано лице, каква база на отчитане трябва да прилагат обявените в ликвидация предприятия, изготвящи финансовите си отчети съгласно МСС/МСФО. На база на изследваните проблемни области могат да се очертаят възможни насоки за тяхното решаване.

По отношение функцията на ликвидатора се споделя виждането на регламентацията на ликвидатора във Великобритания, тоест необходимо е да бъде лицензирано лице, специалист с икономическо, счетоводно и юридическо образование.

Предлага се увеличаване на изискванията на СС 13 и обвързването им с промени в Закона за счетоводството за отговорностите на ръководството в процеса на ликвидация, най-вече при доброволната ликвидация, където частните интереси на ръководството резултат върху решението за прекратяване чрез ликвидация.

Необходимо е да се синхронизират различните оценъчни бази на активите с конкретните счетоводни оценки, приложими при ликвидацията с цел уеднаквяване на правилата за оценяване преди и по време на ликвидацията и преодоляване на проблема от възможните ефекти на променената база за оценка.

Препоръчват се подробни оповестявания на избраната ликвидационна база и приложимите счетоводни принципи за предприятията в ликвидация.

Библиографска справка:

1. *Атанасова, А. Счетоводни аспекти при ликвидация на търговско дружество, Годишник на ИУ Варна, 2010*
2. *Душанов, И., М. Димитров. Курс по счетоводство на предприятието, Ромина, 2011*
3. *МСС/МСФО*
4. *Счетоводен стандарт 13 – Отчитане при ликвидация и несъстоятелност, обн., ДВ, бр. 30 от 07.04.2005 г., изм., ДВ, бр. 86 от 26.10.2007 г.*
5. *Търговски закон, изм. и доп., ДВ, бр. 27 от 25 Март 2014 г.*
6. <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/contents>
7. <http://www.companieshouse.gov.uk/>
8. https://www.r3.org.uk/media/documents/publications/professional/Making_a_Career_Brochure_V2.pdf
9. <http://www.johndtravers.co.uk/members-voluntary-liquidation/>
10. <https://www.insolvencydirect.bis.gov.uk/freedomofinformation/technical/technicalmanual/Ch49-60/Chapter%2056/Part3/Part3.htm>

SIMILARITIES AND DIFFERENCES IN THE REPORTING PROCESS OF COMPANIES IN LIQUIDATION IN BULGARIA AND THE UK

Kiril Bashikarov

PhD student at the department of „Accounting and Analysis“, UNWE

<i>Key words:</i>	<i>Summary</i>
<i>Bulgaria</i>	<i>In the conditions of the evolving world economy, our country has to make sure its legislation is following the world's best standards and good practices. To attract foreign investors we need to ensure that the regulations regarding the establishment and winding up of companies in Bulgaria are clearly explained and unambiguous in their wording, coherent and convincing that they represent their business interests. Comparing the legislation in Bulgaria and the United Kingdom, we can find very useful information.</i>
<i>United Kingdom</i>	
<i>Liquidation</i>	
<i>Common practices</i>	
<i>Statements</i>	