

**ДИРЕКТИВА 2013/34/ЕС НА ЕВРОПЕЙСКИЯ ПАРЛАМЕНТ И НА СЪВЕТА
И ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВАТА ПРЕД СЧЕТОВОДНАТА ПРОФЕСИЯ В
СТРАНАТА**



Бойко Костов
Дипломиран експерт-счетоводител,
Регистриран одитор,
Председател на ИДЕС



Христо Маврудиев
Дипломиран експерт-счетоводител,
Регистриран одитор

Ключови думи:

Директива 2013/34/ЕС
Европейски парламент
Счетоводна професия
Закон за счетоводството
Малките и средни предприятия/МСП/
Мисли първо за малките
Счетоводни стандарти
Микро предприятия
Големи предприятия

Резюме:

Транспонирането на Директива 2013/34/ЕС в нашето законодателство ще предизвика оживени дискусии в счетоводната професия, а и не само в нея. Целта на тази статия, от една страна, е да представи определени проблеми, които възникват, и евентуалното им решение от гледна точка потребностите на обществения интерес, а от друга, да предизвика реакция и коментари от всички заинтересовани страни.

Приемането на Директива 2013/34/ЕС е поредната стъпка на Европейския съюз (ЕС) в процеса на хармонизация на нормативната уредба в областта на счетоводството и одита. Този факт ще предизвика поредица от публикации в професионалния печат, дискусии, обсъждания, конференции и други подобни изяви в професионалната общност. Сам по себе си фактът на приемането на поредната директива от ЕС не е нещо необичайно и това е рутинна и постоянна работа на всички европейски органи в рамките на съюза, които осигуряват и гарантират бъдещото му развитие. В приемането на тази директива има

определени послания, които е важно да бъдат правилно разчетени, изтълкувани и приложени в конкретната нормативна уредба на страната.

Преди всичко, приемайки тази директива, ЕС запазва традицията да остави правото на страните-членки самостоятелно да решават как да транспонират нейните изисквания съобразно специфичните особености на националните си законодателства. Това е важен факт, който следва да се отбележи, като се има предвид процесът на обсъжданията, различните мнения и предложения, представени от различните страни-членки, и различните варианти за въвеждане на изискваните промени в рамките на ЕС.

Следващият важен момент при приемането на тази директива е, че тя заменя вече действали до този момент. Това е важно от гледна точка на приемствеността и традицията в областта на счетоводството. Разглеждайки конкретните текстове на директивата следва да се отбележи принципната приемственост с отменените и запазването на конкретни текстове от тях. Това най-точно може да бъде проследено в Таблица на съответствието към Директивата и е от особено значение при конкретното транспониране на Директивата, за да не се стигне до различни странни ситуации в конкретните текстове и още повече в разбирането и прилагането им. В това отношение е важно да се отчете фактът, че ние вече имаме определен опит и традиция и утвърдена и развита практика.

Приемането на новата директива идва да отмени действащи от десетилетия в рамките на съюза: Директива 78/660/ЕИО е в сила приблизително 35 години, а Директива 83/349/ЕИО от 30 години, което само по себе си е показател за устойчивост и стабилност в развитието на нормативната уредба. Естествено тези директиви са били променяни и допълвани през годините съобразно конкретните обстоятелства, но основното е, че са били създадени и прилагани с идеята за устойчивост и стабилност, което е много важен фактор за развитието на икономиката. Следва да се отбележи, че ние за по-малко от 25 години приехме два закона за счетоводството, разбира се, при запазване на тенденциите и реализиране на приемственост между отделните закони. Отбелязването на този факт е единствено с цел при транспонирането на тази директива да не се бърза, а да бъде намерен най-добрият и съответстващ на конкретната ситуация в страната подход. Директивата следва да бъде въведена в действие до средата на 2015 г., като е предоставена възможност на държавите-членки да регламентират прилагането ѝ за финансовите отчети, започващи на 1 януари 2016 г. или през календарната 2016 г. и това още веднъж подкрепя идеята да не се бърза при нейното транспониране, а да се гарантира едно правилно разбиране и трайно въвеждане в нормативната ни уредба, което да не предизвиква промени, понякога и по няколко за една година, какъвто опит вече имаме. Отчитайки конкретната ситуация в страната по отношение нормативната уредба на счетоводството и одита, най-подходящият подход би бил да се върви към обсъждане, разработване и приемане на нов Закон за счетоводството.

Предходните два, приети при прехода към пазарна икономика, като цяло изпълниха своето предназначение. Както е известно, при втория закон и действащите национални счетоводни стандарти дори се наложи да бъдат направени определени промени, които отстъпваха от най-доброто в счетоводната

практика, заложено в тях, с цел приемането ни в ЕС. Сегашният Закон за счетоводството и действащите подзаконови актове определено имат нужда от значителни промени, това се отнася в най-голяма степен за националните счетоводни стандарти. В тази връзка съвсем уместен и своевременен е въпросът, който се поставя от няколко години, за необходимостта и полезността на националните счетоводни стандарти.

Конкретните изисквания на Директива 2013/34/ЕС със сигурност ще предизвикат оживена и бурна дискусия в професионалните среди, а вероятно и не само в тях, и със сигурност ще оставят противоречиви усещания и мнения относно коректността, правилността, скоростта и прецизността на транспонирането ѝ в нашето законодателство. В целия този процес е необходимо да се има предвид едно важно изискване в Директивата, че „Държавите-членки съобщават на Комисията текста на основните разпоредби от националното законодателство, които приемат в областта, уредена с настоящата директива”. Това на практика означава съгласуване на конкретните текстове, които ще се приемат в нашия Закон за счетоводството, с Европейската комисия.

Този конкретен запис в Директивата е свързан с изпълнението на програмата на Комисията за по-добро регулиране, озаглавена „Разумно регулиране в Европейския съюз”.

Целта на тази програма е да се изготвят и предоставят законодателни актове с най-високо качество при спазване на принципите на субсидиарност и пропорционалност, като същевременно се гарантира, че административната тежест е пропорционална на ползите от тях. Централна роля в изпълнението на тази програма се предоставя на регулирането, отнасящо се за малките и средни предприятия (МСП). В тази връзка в съобщението на Комисията от юни 2008 г. „Мисли първо за малките” е посочено, че е необходимо да се подобри цялостният подход към предприемачеството и принципът „Мисли първо за малките“ да залегне във формулирането на политиката от регулирането до предоставянето на публични услуги. Изпълнението на тази програма е свързано със стратегията „Европа 2020”, чиято цел е интелигентен, устойчив и приобщаващ растеж чрез намаляване на административната тежест да се подобри бизнес средата, по-специално за малките и средни предприятия, както и да се насърчи разгръщането на дейността на МСП в международен план. Като цяло тази програма е правилна като философия и определено следва да бъде подкрепена при нейната реализация. Проблемът, който възниква, е, че при конкретната ѝ реализация счетоводството е възприето като административна тежест, а не като средство за по-добро управление. Този подход е бил заложен при разработването на Директивата и показателно за това е конкретното ѝ съдържание.

В нашето законодателство има вече направени стъпки в посока на определени облекчения за МСП – Закона за счетоводството и други. Въпросът е сега при транспониране на директивата да се постигне по-нататъшно развитие с цел подпомагане на дейността на МСП, без това да доведе до противоречия в използването на счетоводството като средство за по-добро управление и подобряване на бизнес средата. В тази връзка е необходимо с въвеждането на Директивата да се постигне наистина баланс между интересите на ползвателите на

финансовите отчети и предприятията и последните да не бъдат обременявани с повече от необходимото по отношение на отчитането.

Изключването на предприятията от нестопанската сфера от обхвата на Директивата поставя един изключително важен въпрос за дискусия, а именно проблема със счетоводното отчитане и нормативното регулиране в тази сфера и действащите разпоредби в нашия Закон за счетоводството, регламентиращи тази материя. Наличието на текстове в нашия закон, които още не са приложени в тази сфера, и непълното и цялостно регламентиране на счетоводното отчитане на предприятията с нестопанска цел определено не създава усещането за цялостност и завършеност в счетоводното ни законодателство. Естествено тук основният въпрос е регламентирането и прилагането на основните изисквания в сферата на счетоводството на международните стандарти за публичния сектор. Тези основни изисквания може да бъдат приложени или директно чрез приемането на тези стандарти като част от нормативната ни уредба, или чрез въвеждането им с конкретни текстове в Закона за счетоводството и други подзаконовни актове. Проблемът е, че ако в професионалните среди определено вече съществува убеждението и разбирането за тяхното прилагане, то в средите на тези, от които това зависи в крайна сметка – изпълнителната власт, основно Министерство на финансите, и законодателната власт, няма такова разбиране. Определено е назрял моментът при предстоящите промени в счетоводното ни законодателство този въпрос да бъде решен в съответствие с тенденциите в международната сфера.

Важен момент при транспониране на Директивата е разбирането за прилагането на принципа за същественост. Този принцип следва да се отнася до признаването, оценяването, представянето, оповестяването и консолидирането на информацията във финансовите отчети. Правилното прилагане на принципа за същественост е от значение за цялостното финансово отчитане в страната. Много често основно от среди непрофесионалисти в сферата на отчитането се изразяват мнения, че ако дадено предприятие е малко или определен процес е незначителен, то там не следва да се прилагат принципите на счетоводството. Не случайно Директивата подчертава, че този принцип може да бъде ограничен само в сферата на представянето и оповестяването на информацията. Този принцип не следва да се отнася до задължението за водене на счетоводство и отразяване на стопанските операции и финансовото състояние. Това е важно от гледна точка при прилагане на принципа „Мисли първо за малките“ да не се стигне до нарушаване на основни принципи при счетоводното отчитане.

Прилагането на принципа „Мисли първо за малките“ реално има практическо приложение при приемането на Директивата. Въпросът е той да бъде реализиран в националното законодателство, без това да доведе до противоречия и сътресения в цялостната система за финансово отчитане. Прилагането на този принцип започва преди всичко от определяне размера на малките предприятия. При така регламентиранияте критерии в Директивата, като не следва да бъдат надвишавани два от трите критерия към дата на баланса – обща сума на баланса: 4 000 000 EUR; нетен оборот: 8 000 000 EUR и среден брой на служителите през финансовата година: 50, означава, че огромно мнозинство от предприятията в нашата страна ще попадне в тази категория. Със сигурност ще бъдат публикувани

данни от националната статистика за броя на отделните предприятия в различните категории, но определено може да се каже, че тази категория предприятия ще бъдат основните субекти при прилагането на транспонираната директива. Това означава, че много внимателно и прецизно следва да бъдат представени изискванията на Директивата в националното законодателство.

След почти двегодишен труд на европейските институции е налице новата директива за финансовите отчети на ЕП и Съвета от 26.06.2013 г., която влиза в сила от дванадесетия ден след публикуването ѝ в Официален вестник на Европейския съюз, което публикуване е факт на 29.06.2013 г. Съществена част от мотивите за тази крачка напред е новият подход за подобряване на бизнес средата за малките и средни предприятия (МСП) и микропредприятия, реализирана чрез стремежа за облекчаване на изискванията по отношение на счетоводното отчитане и задължителните оповестявания за тази категория компании. Важна преследвана крайна цел е чрез качествено законодателство на европейско ниво да се гарантира, че въведените административни тежести са пропорционални на ползите от тях. Освен това чрез подобряване на съпоставимостта на финансовите отчети и доклади за дейността, трябва да се постигне повишаване на общественото доверие и насърчаване на трансграничните инвестиции.

От самото наименование на новата директива става ясно, че нейният обхват е разширен и с нормативното уреждане на европейско ниво на правилата за така наречените отделни доклади относно плащанията, които се извършват от предприятията от добивната индустрия или дърводобив от девствени гори към правителствата на отделните държави. Този вид доклади ще се изискват от предприятия от обществен интерес и големи предприятия, опериращи в тези браншове. Такива значими компании функционират в държави, богати на природни минерални ресурси, нефт, природен газ и девствени гори. Една от преследваните цели е със създаването на тези правила за прозрачност да не се допуска навлизането на незаконен дървен материал на пазара на ЕС. Другата важна стратегическа задача е да се създаде прозрачност относно плащанията, които получават отделните държави като престация за предоставените на определени фирми права за ползване на природни ресурси.

Докладите на компаниите следва да включват информация по държави и по проекти, като оповестяване не се изисква, когато еднократното плащане или поредица от няколко свързани плащания от едно предприятие по един проект не надвишават 100 000 евро. Тази сума е приета за минимален праг на същественост за оповестяване съгласно нормите на Директивата.

От обхвата на тези доклади са изключени сумите, които такива предприятия от добивната индустрия заплащат като дивиденди на отделните правителства в качеството им на редовен акционер в капитала на такива дружества, доколкото тези изплатени дивиденди се дължат и на останалите акционери при същите условия.

В преамбюла на приетата Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета са изложени основните цели, насоки и е изразено разбирането, в рамките на което следва да се възприемат конкретните норми от отделните глави.

Стратегическата цел е, че счетоводната директива не следва да е твърде обременителна като задължения за МСП и за микропредприятията, от една страна.

От друга страна, се отчита фактът, че хармонизирането и координирането на националните разпоредби относно съдържанието на ГФО, годишните доклади за дейността, използваните при тяхното изготвяне методи за оценяване и счетоводни принципи, които следва да се спазват „априори”, осигуряват защитата на интересите на инвеститорите. Това е необходимост особено при положение, че някои предприятия развиват бизнеса си в повече от една страна на общността. Изготвянето на качествени ГФО се възприема като неразделна част от доброто корпоративно управление.

В обхвата на настоящата директива попадат предприятията от реалния сектор. Параграф 5 от преамбюла изрично ограничава приложението на Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета до стопанската сфера, като изключва от обхвата ѝ юридическите лица с нестопанска цел.

Подчертано е изискването, че ГФО трябва да бъдат изготвени разумно, като дават вярна и точна представа за активите, пасивите, финансовото състояние и резултатите от бизнеса на предприятието. В изключителни случаи се позволява отделно предприятие да се отклони от разпоредбите на тази директива с цел постигане на вярно и честно представяне.

Стратегическа задача на новата директива е хармонизиране на правилата за МСП, като още в преамбюла за основен принцип е заложен принципът „Мисли първо за малките”. Важна задача на нормативния документ е да се постигне избягване на непропорционална административна тежест върху техния бизнес, като отделните държави следва да въведат единна електронна система за подаване на данни. Това в значителна степен е постигнато и по сега действащото законодателство на Република България, с изключение на допълнителното представяне на финансовите отчети за публикуване в Търговския регистър.

С нормите на Директивата се въвеждат хармонизирани критерии за „микро”, „малки”, „средни” и „големи” предприятия, приема се подходът тези дефиниции да се дават на база общата сума на баланса, реализираните нетни приходи от продажби и средния брой на персонала, които показатели се приемат за обективни критерии за мащаба на дейността на дадено предприятие. Тук определено трябва да подчертаем, че при така направената „хармонизация” на критериите не е отчетен мащабът на отделните икономики в общността. Това едва ли е правилен подход. Трудно би могло да се приеме по каква икономическа логика критериите за малко предприятие могат да са едни и същи например за Германия и България или за Франция и Кипър, т.е. между големите държави и преобладаващия брой малки страни в Европейския съюз. Тук съществува още един дисбаланс, за големите държави е дадена възможност да завишават приетите от Директивата критерии за малки предприятия (те могат да се съобразят с мащаба на икономиката си и статистическите си данни), докато за малките държави не е дадена възможност за намаляване на тези критерии по същите съображения.

Предвидено е възможно изключение държавите-членки да не определят отделни категории за големи и средни предприятия, ако те са обект на едни и същи правила от счетоводна гледна точка.

Другото възможно изключение е, че ако не са създадени специални правила за микропредприятията, за тях е необходимо да се прилагат правилата за малки предприятия. За микропредприятията е дадена опция да бъдат освободени от задължението за публикуване на ГФО, ако информацията от техните отчети е била надлежно подадена най-малко пред един компетентен държавен орган.

За микропредприятия не могат да се считат инвестиционните дружества и финансовите холдингови дружества, за които е дадена специална дефиниция в Директивата. За тях не могат да се прилагат съответните освобождавания и опростявания, валидни за микропредприятията.

От гледна точка на постигането на съпоставимост и еквивалентност на представената информация трябва при изготвяне на финансовите отчети (ГФО и КФО) да се спазват следните принципи:

- Действащо предприятие;
- Предпазливост;
- Начисляване;
- Предимство на съдържанието пред правната форма.

Позициите, които се признават в годишните финансови отчети, следва да се оценяват на база на историческата цена (покупна цена или производствени разходи), за да се гарантира надеждността на финансовата информация. Остава опцията на държавите-членки да могат да разрешават предприятията да извършват преценка на дълготрайните си активи (т.е. да ползват модела на преоценената стойност) с цел получаване от страна на ползвателите (потребителите) на финансовите отчети на по-точна информация, базирана на по-вярно представяне.

Приема се като необходимост и възможността да бъде разрешено отчитането по справедлива стойност за определени финансови инструменти за всички предприятия, с изключение на микропредприятията.

Вариантите за структурата на баланса следва да бъдат ограничени за постигане на по-добра съпоставимост. Подходът на Директивата съответства изцяло на приетия в Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО). Представянето на активите и пасивите да бъде в реда – текущи и нетекущи, или по реда на тяхната ликвидност – дълготрайни, дългосрочни и краткотрайни, краткосрочни. Никаква промяна не съществува по отношение на структурата на отчета за приходите и разходите, като отново имаме два варианта за тяхното изготвяне:

- Първи вариант – според тяхната същност; и
- Втори вариант – според тяхното функционално предназначение.

Новата директива препоръчва за МСП да се даде възможност за опростени структури на баланс и ОПР.¹

Параграф 22 от преамбюла на Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета обръща специално внимание на използването на приблизителни счетоводни оценки, които са свързани с невъзможността определени позиции да бъдат оценени точно поради съществуващите и присъщи за всеки отделен бизнес несигурности. Тази норма съответства изцяло на подхода, приет и в МСФО, че приблизителните счетоводни оценки са съществена част при изготвянето на финансовите отчети и следва да се основават на разумните преценки на ръководството на предприятието на база на най-добрия минал опит. В някои случаи е необходимо при тяхното представяне да се ползват доклади и заключения на независими експерти.

Информацията, включена в баланса и ОПР, следва да бъде допълнена с оповестявания под формата на бележки към финансовите отчети. От гледна точка на спазване на принципа за съпоставимост на извършени разходи с получени ползи се препоръчва за малките предприятия да съществува режим на ограничени оповестявания. По преценка на самото микро- или малко предприятие същото трябва да има опцията по желание да направи по-разширени (допълнителни) оповестявания с цел постигане на по-достоверно представяне.

Минималните изисквания, посочени в Директивата по отношение на задължителните оповестявания, свързани със счетоводната политика, са:

- Методите на оценяване на отделните елементи във финансовите отчети;
- Декларация от страна на предприятието за спазване концепцията за действащо предприятие; и
- Всички извършени от отчетната единица промени в прилаганите счетоводни политики от предприятието.

Специално внимание е обърнато на доклада за дейността и консолидирания доклад за дейността като важни елементи от общата рамка на финансовото отчитане. Основното записано изискване е той да представя „верен и точен преглед на развитието на стопанската дейност на предприятието и на неговото състояние в съответствие с мащаба и сложността на дейността му”. Необходимо е същият да не бъде ограничен само до финансовите аспекти на дейността на предприятието, а да включва и информация за въздействието върху околната среда и социалните аспекти за персонала в резултат на бизнеса, който се осъществява. Тези приети изисквания изцяло съответстват на новото разбиране за прилагане на така нареченото „интегрирано отчитане” и за изготвяне на „интегриран годишен отчет”.

От гледна точка на облекчаване на МСП е предвидено държавите-членки да имат правото да включат в националното си законодателство изключение, което

¹ Това изискване, но само по отношение на балансовата форма, и сега съществува за малките предприятия на основание на т.26.1 от СС 1 *Представяне на финансови отчети*.

да позволява тези предприятия да не са задължени да представят нефинансова информация в доклада за дейността си.

Дава се възможност малките предприятия да бъдат освободени от задължението за изготвяне на доклад за дейността, при условие че тези от тях, които са акционерни дружества, в приложението (бележките към финансовите си отчети) са включили информация за придобити собствени акции при наличието на такива сделки за съответния отчетен период.

Директивата дава възможност при липса на цена по сделка за придобиване на едно предприятие от друго предприятие, която да бъде определена между независими и равнопоставени страни (т.е. сделката е реализираната между предприятия под общ контрол), отделните страни да имат правото тези на практика вътрешногрупови трансфери да бъдат отчитани по метода на обединяване на участията.

Запазва се генералното правило, че КФО трябва да представят активите, дейностите и финансовите резултати на предприятието майка и неговите дъщерни предприятия (т.е. на цялата група) като активи, дейности и финансови резултати на едно стопанско предприятие. Групата се състои от предприятието майка и всичките негови дъщерни предприятия. Контролът следва да се счита за съществуващ, когато майката притежава мажоритарен дял от правата на глас в общото събрание, но той може да бъде факт и по силата на споразумение с друг инвеститор в същото предприятие от групата. Държавите-членки могат да разширяват обхвата на консолидацията и с предприятия, които не са обект на контрол, но имат общ административен, управителен или надзорен орган. Междинните предприятия майки трябва да изготвят КФО, но отделните страни могат да предвидят в националните си законодателства освобождаването им от това задължение.

Малките групи (с несъществени показатели на балансова сума, реализиран оборот и средносписъчен състав на персонала) също следва да бъдат освободени от задължението да изготвят КФО². Такава възможност може да бъде предвидена и за средните по големина групи във връзка със спазването на принципа за съответствие между разходите за получаване на дадена информация и ползите от нея. Това изключение не може да бъде приложено, ако някое от предприятията в групата извършва дейност от обществен интерес.

В КФО задължително е необходимо да бъдат спазени следните изисквания:

- Включване на всички активи и пасиви, приходи и разходи на групата след елиминирание на финансовите взаимоотношения между предприятията от групата;

² Такова изключение, но със значително по-ниски критерии, е предвидено и в сега действащия Закон за счетоводството по силата на чл. 37а., когато не са надвишени два от трите критерия:

- Балансова стойност на активите към 31 декември – 3 млн. лв.;
- Нетни приходи от продажби за годината – 6 млн. лв.
- Средна численост на персонала – 80 души

- Отделно представяне на неконтролираните участия в раздела за собствения капитал;
- Отделно представяне на неконтролираните участия в печалбите и загубите в ОПР за финансовата година;
- Прилагане на същите принципи за признаване и оценяване на активите и пасивите в КФО, които са били приложими и при изготвяне на индивидуалните ГФО на предприятията от групата;
- Свързаните предприятия извън групата следва да бъдат представени в КФО по метода на собствения капитал, а съвместно контролираните по метода на пропорционалната консолидация;
- КФО следва да включват задължителни оповестявания за наименованията, седалищата и дяловото участие за дъщерните предприятия, съвместно управляваните предприятия, асоциираните предприятия и малцинствените участия.

По отношение на публичността на финансовите отчети на всички предприятия, за които се прилага тази директива, е задължително те да се публикуват. Определени дерогации (като изключения от общото правило) могат да бъдат предвидени за малки и средни предприятия. Настоятелно се препоръчва държавите-членки да разработят и използват електронни системи за публикуване на счетоводните данни и финансовите отчети, това да става само на една електронна платформа (т.е. веднъж) и те да са достъпни за всички ползватели.

В националните законодателства следва да се въведе минимално изискване за колективна отговорност на членовете на административните, управителните и надзорните органи на предприятията за публикуването на ГФО и докладите за дейността. Тази отговорност следва да се прилага по същите правила и за КФО и докладите за дейността на консолидирана база. Целта е чрез въвеждането на отговорности за ръководствата на предприятията, регламентирани от националните законодателства в тази насока, да се гарантира верността и точността на представената информация във финансовите отчети.

Параграф 43 от преамбюла на Директивата регламентира обхвата на задължителния законов независим финансов одит. ГФО и КФО следва да са обект на одит. Директива 2013/34/ЕС изисква независимият финансов одит да бъде задължителен за средните и големи предприятия и за всички предприятия от публичен интерес. По отношение на законовия одит за малки предприятия той не се препоръчва, но не се забранява на отделните страни да налагат извършването на такъв одит, като вземат под внимание специфичните условия и потребности на тези предприятия и на ползвателите на техните финансови отчети. Освен това се препоръчва да се промени съдържанието на одиторския доклад, което се регламентира чрез изменения и допълнения в Директива 2006/43/ЕО за законовите одити, извършени с чл. 35 от настоящата директива. С тази норма декларираното спазване на принципа за „субсидиарност” е приложено на практика. Този принцип на европейското законодателство предвижда да не се решават на европейско ниво въпроси, които биха намерили по-добро законодателно решение на национално или местно ниво.

Параграф 56 изрично определя, че настоящата директива заменя предишните две директиви за ГФО и КФО и поради тази причина се отменят Директиви 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО на Съвета.

За България в обхвата на тази директива попадат следните търговски дружества (т.е. директивата е приложима само по отношение на финансовото отчитане на предприятията от реалния сектор), които са:

- Акционерни дружества;
- Дружества с ограничена отговорност;
- Командитни дружества с акции;
- Събирателни дружества; и
- Командитни дружества.

Първата от дадените легални дефиниции е за „дружества, извършващи дейност от обществен интерес“. За такива се считат:

- Предприятия, допуснати до търговия на публичен пазар на ценни книжа (техни капиталови или дългови финансови инструменти са публично търгуеми);
- Кредитни институции;
- Застрахователни предприятия; и
- Дружества, определени от държавите-членки като извършващи дейност от обществен интерес на база конкретния вид на извършвания от тях бизнес, размер на предприятието или съществен брой на зетия персонал.

В Директивата са дадени легални определения за „дялово участие“, „свързано лице“, „дълготрайни активи“, „нетен оборот“, „покупна цена“, „производствени разходи“, „корекции в стойността“, „предприятие майка“, „дъщерно предприятие“, „група“, „свързани предприятия“, „асоциирано предприятие“ и „съществена информация“. Тези дефиниции съответстват на приетото от МСФО разбиране за тях и не въвеждат нови моменти и допълнения.

С т. 14 и 15 на чл. 2 от Директивата се дават определения съответно на:

- Инвестиционни дружества – това са дружества, чийто единствен предмет на дейност е влагане на средствата им в ценни книжа, недвижими имоти и други активи с цел да бъдат разпределени инвестиционните рискове и акционерите им да се възползват от резултатите от управлението на техните активи; и
- Финансови холдингови дружества – дружества, чийто предмет на дейност е придобиване на участия в други дружества, управление на тези участия и извличане на печалби от тях, без финансовите холдингови дружества да участват пряко в управлението на дружествата, в които са придобили участия.

Член трети регламентира основните категории предприятия и групи, като към датата на изготвяне на финансовите им отчети следва да не бъдат надхвърляни два от трите критерия, посочени по-долу:

1. Микропредприятия:

- Сума на баланса – 350 000 евро;
- Нетен оборот – 700 000 евро;
- Средносписъчен състав на персонала за финансовата година – 10 души.

2. Малки предприятия:

- Сума на баланса – 4 000 000 евро;
- Нетен оборот – 8 000 000 евро;
- Средносписъчен състав на персонала за финансовата година – 50 души.

За малките предприятия на държавите-членки е предоставена опцията да завишават праговете на първия и втория критерий съответно до 6 000 000 евро и 12 000 000 евро.

3. Средни предприятия – това са предприятия, които не са микро или малки и не превишават два от трите критерия:

- Сума на баланса – 20 000 000 евро;
- Нетен оборот – 40 000 000 евро;
- Средносписъчен състав на персонала за финансовата година – 250 души.

4. Големи предприятия – това са предприятия, които към датата на баланса превишават два от трите критерия:

- Сума на баланса – 20 000 000 евро;
- Нетен оборот – 4 000 000 евро;
- Средносписъчен състав на персонала за финансовата година – 250 души

5. Малки групи – включват предприятие майка и дъщерни предприятия, които на консолидирана база не превишават два от следните три критерия:

- Сума на баланса – 4 000 000 евро;
- Нетен оборот – 8 000 000 евро;
- Средносписъчен състав на персонала за финансовата година – 50 души.

За малките групи на държавите-членки е предоставена опцията да завишават праговете на първия и втория критерий съответно до 6 000 000 евро и 12 000 000 евро.

6. Средни групи – това са групи, които не са малки групи, включват предприятие майка и подлежащи на консолидация дъщерни предприятия и

към датата на баланса на консолидирана база не превишават два от следните три критерия:

- Сума на баланса – 20 000 000 евро;
- Нетен оборот – 40 000 000 евро;
- Средносписъчен състав на персонала за финансовата година – 250 души.

7. Големи групи – това са групи, които включват предприятие майка и подлежащи на консолидация дъщерни предприятия и към датата на баланса на консолидирана база превишават най-малко два от следните три критерия:

- Сума на баланса – 20 000 000 евро;
- Нетен оборот – 40 000 000 евро;
- Средносписъчен състав на персонала за финансовата година – 250 души

Директивата позволява изчислението за мащаба на групата да се извърши на база общия сбор от индивидуалните отчети на групата, без да са извършени консолидационните процедури по елиминиране на вътрешногруповите разчети сделки и салда. В този случай сумата на критериите за балансово число и нетен оборот се завишава с 20%.

За държавите-членки, които не са приели еврото за целите на конвертирането на критериите, се прилага курса към датата на влизането на Директивата в сила. Освен това критериите могат да бъдат увеличавани (намалявани) с 5%, за да се получи закръглена сума в национална валута.

Изключенията по директивата могат да се прилагат за едно предприятие или група, ако критериите бъдат надхвърлени или вече не се надхвърлят поне две последователни години.

Минималното съдържание на ГФО е следното:

- Баланс;
- Отчет за приходите и разходите; и
- Бележки към финансовите отчети.

За предприятията, които не са малки, могат да бъдат предвидени и други задължителни елементи на финансовите отчети.

ГФО следва да дават вярна и точна представа за активите, пасивите, финансовото състояние и резултатите от дейността на предприятието. В изключителни случаи е позволено да бъдат нарушени изискванията на Директивата с цел постигане на вярно и честно представяне, като този факт задължително подлежи на оповестяване.

Финансовото отчитане се осъществява при спазване на следните принципи:

- Действащо предприятие;

- Счетоводните политики и методите на оценяване се прилагат последователно през отделните отчетни периоди;
- Признаването и оценяването се осъществява при стриктно спазване на принципа за предпазливост – като се отчитат само реализираните печалби и се признават всички пасиви, съществуващи към датата на финансовите отчети, както и отрицателни корекции на стойностите на притежаваните активи;
- Признаването на активите, пасивите, приходите и разходите става при използване на метода на начисляването;
- Спазва се съответствието между начален баланс за всяка финансова година и краен за предходната година;
- Елементите на активите и пасивите се оценяват поотделно;
- Забраняват се прихващания между позиции на активи и пасиви и между позиции на приходи и разходи;
- Предимство на съдържанието пред правната форма по отношение на представянето на позициите в баланса и ОПР;
- Приема се като основен модел за оценяване принципа на покупната цена (цена на придобиване) или производствените разходи (себестойност).

Предвидена е възможност за прихващания при представянето във финансовите отчети между суми на активи, пасиви, приходи и разходи само при условие че същите са посочени в бележките към ГФО като брутни суми.

Държавите-членки имат право да ограничават прилагането на принципа за предимство на съдържанието пред формата по отношение на малките предприятия.

Независимо от приетия основен принцип за оценка чрез прилагането на историческа цена на страните от ЕО е позволено, като изключение от това правило, да предвидят последващи оценки по модела на преоценена стойност за дълготрайните активи. Съобразно национални правила за прилагането на този модел разликите от оценките следва да се отчитат като преоценен резерв в капитала на предприятието.

В член 8 от нормативния документ е предвиден алтернативен метод за оценяване по справедлива стойност чрез дерогация от общото правило за оценка по историческа цена. Това изключение позволява на държавите-членки да разрешават или изискват всички категории предприятия да оценяват по справедлива стойност.

- финансовите си инструменти; или
- определени категории активи, различни от финансови инструменти.

Прилагането на това изключение може да бъде ограничено само до КФО на предприятията.

Оценката по справедлива стойност може да се прилага за пасиви, държани като част от търговски портфейл, и за деривативни финансови инструменти.

Оценката по справедлива стойност не се прилага за:

- Недеривативни финансови инструменти, държани до техния падеж;
- Заеми и вземания, които не се държат с цел търговия;
- Дялови участия в дъщерни, асоциирани и съвместни предприятия.

Държавите-членки могат да разрешават отчитане по справедлива стойност на хеджирани позиции.

Справедливата стойност се определя за:

- Финансови инструменти, които имат надежден пазар за търгуване, това е тяхната пазарна стойност;
- Финансови инструменти, за които липсва надежден пазар за търгуване по стойност, получена след прилагане на общоприети техники и модели за оценяване.

Когато справедливата стойност не може да бъде надеждно оценена, съответните финансови инструменти се оценяват по цена на придобиване.

При оценка по справедлива стойност на финансови инструменти разликите са отчитат в ОПР, с изключение на:

- Случаите на отчитане на хеджиращ финансов инструмент; и
- При отчитане на курсова разлика, която е част от нетна инвестиция на предприятието в чуждестранно предприятие.

В горните два случая тези разлики се отчитат като част от собствения капитал.

В Директивата са записани общите и специалните разпоредби по отношение на двата основни елемента на финансовите отчети – баланса и ОПР. Основният принцип е за запазване на структурата на баланса и ОПР през отделните отчетни периоди. Отклонения се допускат с цел постигане на по-вярно и честно представяне.

Директивата дава предписания за структурата на баланса и ОПР в приложения от III до VI. На държавите-членки се позволява да предвидят по-подробно разделяне на посочените позиции, при условие че не се нарушава предвидената структура. Те могат да въвеждат междинни сборове и да добавят нови позиции. Елементите на финансовите отчети се съставят с арабски цифри. Разрешава се групирането на несъществени позиции за постигане на вярно и честно представяне, като в бележките всички групирани позиции следва да са посочени и оповестени поотделно. Предприятията се задължават, в случай че няма съпоставимост между текуща и предходна година, да извършат съответните преизчисления и характера на тези корекции задължително да се оповестява в бележките към финансовите отчети.

Отделните страни могат да приемат една от двете структури („хоризонтална” или „вертикална”), утвърдени с Директивата на баланса. В случай че националното законодателство позволи ползването и на двете структури, то на предприятията се дава право на избор коя от тях да прилага. Не се забранява за определени предприятия алтернативно да се прилага структура на баланса на база на разграничение между текущи и нетекущи активи.

Специалните разпоредби за определени позиции в баланса се отнасят до:

- Изкупените собствени акции и дялове, както и за акции и дялове в свързани предприятия, които могат да се записват само в позициите, предвидени за тази цел;
- Признаването на даден актив като дълготраен или краткотраен зависи от предназначението му, т.е. от намерението на ръководството за начина на неговото използване в бизнеса на предприятието;
- Права върху недвижимо имущество и други подобни права се записват в раздела „Земя и сгради”;
- Корекциите в стойностите на дълготрайните финансови активи могат да предвиждат посочването им по по-ниска стойност от тяхната балансова стойност към датата на баланса. Балансовата стойност на дълготрайните активи се коригира, когато се очаква трайното ѝ намаление. Тези корекции се посочват като разходи в отделно перо в ОПР и се оповестяват в бележките към ГФО;
- Стойността на краткотрайните активи се намалява, така че те да не бъдат записани със стойност, по-висока от тяхната пазарна стойност към датата на ГФО.
- Държавите-членки имат право да предвидят лихвените разходи за производството на дълготрайни или краткотрайни активи да се включат като част от производствените разходи за периода на производството, каквото третиране имаме съгласно МСФО (МСС 23 *Разходи по заеми*). Прилагането на тази разпоредба подлежи на задължително оповестяване в бележките към финансовите отчети;
- Разрешени за използване при отписване в употреба на стоките запаси или други заместими активи са методите „средно претеглени цени”, FIFO „first in – first out” – „първа входяща – първа изходяща”, LIFO “last in, first out”, „последна входяща, първа изходяща” или друг метод, който отразява общоприета най-добра практика;
- Когато сумата за възстановяване по дадени задължения надвишава размера на самото задължение, тази разлика може да се запише като актив и да се посочи отделно в баланса и бележките към финансовите отчети;
- Нематериалните активи се отписват за целия срок на ползването им, като в случай, че той не може да бъде определен за активи като репутация и разходи за развойна дейност, същите се амортизират за срок не по-кратък от 5 години и не по-дълъг от 10 години. В бележките се посочва обяснение за използвания период. За съжаление така записаната

- норма запазва различното третиране между директивата и Международните счетоводни стандарти (МСС) за МСП на репутацията, която съгласно стандартите не е амортизируем актив;
- Когато разходи за развойна дейност по силата на националното законодателство се посочват като активи, съответното дружество не следва да извършва разпределение на печалба, освен ако сумата на резервите и неразпределената печалба е най-малко равна на сумата на неотписаните разходи за развойна дейност;
 - В случай че националното законодателство позволява отчитането на „разходи за учредяване” като нематериален актив, тези разходи се амортизират за срок не по-дълъг от пет години. Съгласно НСФОМСП тези разходи се отчитат като текущи разходи и тази норма не е приложима за България;
 - Провизии следва да се създават за покриване на разходи, които има вероятност да възникнат или е сигурно, че ще възникнат, но има неяснота по отношение на точната им сума или момента на тяхната изискуемост. Директивата приема постановката на МСФО, че сумата на провизията представлява най-добрата приблизителна оценка на разходите за покриване на възникналото задължение към датата на ГФО. Не се позволява провизии да се използват като коректив на стойностите на активите;
 - С приложените структури на баланса е елиминирана една от съществуващите разлики между МСС за МСП и европейското счетоводно законодателство, тъй като е дадена алтернативна възможност записаният, но невнесен капитал, да се посочва в раздела за собствения капитал, а не задължително като вземане в актива на баланса.

По отношение на ОПР също са предвидени две структури, приложения V и VI към настоящата директива. Когато отделната страна приеме и двата възможни формата на ОПР, предприятията имат право на избор кой от двата варианта да прилагат.

В директива 2013/34/ЕС са включени норми, предвиждащи облекчаване на изискванията за изготвяне на баланс и ОПР за малки и средни предприятия .

На малките предприятия се дава възможност да изготвят съкратен баланс, включващ само позициите с букви и римски цифри (т.е. информация по раздели и групи)³.

Малките и средни предприятия могат да съставят и съкратен ОПР. Тук обаче опростяванията са лимитирани до:

- В структурата на ОПР според „характера на разходите” позициите от 1 до 5 („нетен оборот”, „изменение на запасите от готова продукция и на

³ Такава възможност и сега съществува в националното ни счетоводно законодателство съгласно СС 1 *Представяне на финансови отчети*, т. 26.1.

- незавършено производство”, „разходи за придобиване на ДА”, „други приходи от дейността” и „разходи за материали и външни услуги”) могат да се обединят в една позиция „брутен резултат”;
- В структурата на ОПР според „функционалното предназначение на разходите” позициите 1, 2, 3 и 6 („нетен оборот”, „производствени разходи, включително корекции в стойността”, „брутна печалба или загуба” и „други приходи от дейността”) могат да се групират в една позиция „брутен резултат”⁴.

Приложените структури на ОПР премахват още едно от съществуващите преди това различия между МСС за МСП и изискванията на Директивата, а именно отчитането на извънредни позиции, което не е позволено от МСС. В приложените структури на ОПР (приложение V и VI) на Директивата не се предвижда отчитането на извънредни позиции (приходи и разходи).

Директивата определя минималните изисквания към съдържанието на бележките към финансовите отчети. Те предвиждат оповестяване на информация за:

- Приетите счетоводни политики;
- Когато дълготрайните активи (ДА) са представени по преоценена стойност в табличен вид, следва да се посочи изменението на преоценъчния резерв и сумата на ДА, която би била посочена в баланса, ако не е била извършена преоценка;
- Основните допускания при оценка на финансови инструменти по справедлива стойност и каква част от тези преоценки са отчетени в ОПР и каква част от тях са отчетени като резерв от преоценки;
- Общия размер на всички финансови задължения, гаранции или непредвидени разходи, които не са включени в баланса (т.е. не са признати поради факта, че не са отговаряли на условията за признаване, а подлежат само на оповестяване) и всички обезпечения, дадени във връзка с тях от страна на предприятието.
- Задълженията, свързани с пенсии към свързани или асоциирани предприятия, които следва да се оповестят отделно;
- Сумите на авансите и кредитите, предоставени на членовете на управителните и надзорни органи, като се дава информация и за прилаганите лихвени проценти по тези кредити;
- Отделни приходи и разходи, които са съществени за периода;
- Сумата на всички задължения, изискуеми след повече от 5 години;
- Средносписъчният състав на персонала за периода.

На държавите-членки не се позволява да изискват от малките предприятия оповестявания, надвишаващи посочените в горните норми на Директивата.

⁴ Към момента не съществува подобна алтернатива като част от действащите НСФОМСП.

Предвидени са допълнителните оповестявания, задължителни за средни и големи предприятия. От тях освен оповестяванията по предходната норма се изисква допълнително да бъде дадена по-детайлна информация за:

- Придобивания, преотстъпвания и прехвърляния на ДА;
- Капитализираната сума от лихви в стойността на ДА;
- Корекции в стойностите им през финансовата година;
- Допълнителна информация за финансовите инструменти и в частност за дълготрайните финансови активи;
- Сумата на изплатените възнаграждения на членовете на управителните и надзорни органи, като е допустимо изключение от това правило, когато подобно оповестяване би довело до установяване на финансовото състояние на определен член на такъв орган;
- Средносписъчният брой служители следва да бъде оповестен по категории персонал, а не с обща сума;
- Салдата на отсрочените данъци и измененията в тях за периода;
- Посочване на всички дялови участия с информация за наименование на предприятията, в които отчитащото се предприятие има дял и размера на това участие;
- Отчетната стойност на всеки клас акции, ако има повече от един клас акции;
- Наименованието и седалището на всяко предприятие, в което отчитащото се предприятие е неограничено отговорен съдружник;
- Наименованието и седалището на предприятието, което изготвя КФО и в което отчитащото се предприятие е дъщерно предприятие, както и къде могат да се получат тези КФО, ако са на разположение;
- Предложеното разпределение на печалбата или предвидените варианти за покриване на реализираните загуби;
- Оповестяване на поетите ангажименти, които не са включени във финансовите отчети, но са съществени за бъдещата дейност на компанията;
- Естеството, характера и въздействието на съществените събития след датата на баланса;
- Сделките, сключени със свързани лица – характера на тези сделки и стойностите по тях. Допустимо изключение от това правило е държавите-членки да изискват оповестяване само на сделките между свързани лица, които не са били сключени при нормални пазарни условия.

Въвеждат се специални изисквания за оповестяване по отношение на големи предприятия и предприятия, извършващи дейност от обществен интерес, като:

- Да се представя нетния оборот по видове дейности и географски пазари (секторна информация по смисъла на МСФО);

- Общия размер на одиторското възнаграждение за финансовата година и сумата, получена за други одиторски услуги и данъчни консултации от законовия одитор;

Допустимото изключение относно секторното оповестяване на нетния оборот е, когато се прецени, че то ще засегне сериозно интересите на предприятието. Тогава на държавите-членки се дава възможност това неоповестяване да бъде обвързано с предварително дадено административно или съдебно разрешение по определен ред.

Допустимото изключение относно неоповестяването на одиторските възнаграждения е, ако отчитащото се предприятие е част от група за консолидация и тази информация е включена в бележките към КФО.

В Директивата е регламентирано и съдържанието на доклада за дейността. Той следва да включва обективен преглед на дейността на предприятието и неговото състояние, както и описание на съществуващите основни рискове и несигурности пред компанията. Този преглед трябва да бъде съобразен с мащаба и сложността на бизнеса на предприятието. Необходимо е представената информация да съдържа финансови и нефинансови показатели, включително и представяне на аспекти, свързани с околната среда и персонала.

Докладът за дейността следва да представя информация и за:

- Очакваното бъдещо развитие на предприятието;
- Научноизследователската и развойна дейност;
- Наличие на клонове на предприятието;
- При наличие на финансови инструменти се представя информация относно целите и политиките за управление на финансовия риск, ценовия риск, кредитния риск, риска по отношение на ликвидността и риска по отношение на паричните потоци;
- На държавите-членки е дадено правото да освободят малките предприятия от изискването да изготвят доклад за дейността, ако в бележките те са представили информация за придобитите собствени акции съгласно чл. 24, параграф 2 на Директива 2012/30/ЕС.⁵
- Малките и средни предприятия могат да бъдат освободени от задължението да представят нефинансова информация в годишния доклад за дейността.

Директивата изисква декларацията за корпоративно управление да бъде специален раздел от доклада за дейността на предприятия, чийто капиталови или дългови инструменти са допуснати за публично предлагане на фондовите борси, както и да съдържа най-малко информация за:

⁵ Изискванията на посочената норма са представени в коментара на Глава девета „Разпоредби относно освобождавания и ограничения за освобождавания”.

- Кодекса за корпоративно управление, който се спазва от предприятието или предприятието е решило доброволно да спазва;
- Информация за добрите практики по корпоративно управление извън изискванията на националното законодателство, които се прилагат;
- Описание на основните характеристики на системите за вътрешен контрол и управление на риска;
- Описание на функционирането на общото събрание на акционерите и неговите основни правомощия;
- Състава и начините на функциониране на управителните и надзорните органи и техните комитети.

На държавите-членки е предоставена алтернативната възможност, ако декларацията за корпоративно управление не е специална част от ГДД, тя да представлява отделен доклад, който се публикува заедно с доклада за дейността или да бъде документ, общодостъпен на сайта на предприятието.

При извършване на независим финансов одит регистрираният одитор е задължен да се произнесе и по верността на представената информация в декларацията за добро корпоративно управление.

По отношение на консолидирането основната принципна постановка е, че всяко предприятие майка следва да съставя КФО и КДД (консолидиран доклад за дейността). Определят се случаите, в които е налице контрол и дадено предприятие трябва да се счита за предприятие майка. Приетите критерии са аналогични като подход и дефиниции с постановките на МСФО. От друга страна дефинирането на критериите за контрол е пряко свързано с възможността всяко предприятие майка да определи обхвата на консолидацията, т.е. кои предприятия следва да се считат за негови дъщерни и са част от групата, за която следва да се изготвят КФО и КДД. Директивата дефинира четири хипотези на съществуване на контрол от страна на предприятието майка, когато то:

- Притежава повече от половината от гласовете на общото събрание;
- Има правото да назначава и освобождава болшинството от членовете на управителния или надзорния орган на предприятието и същевременно е акционер или съдружник в него;
- Има право да упражнява господстващо влияние по силата на договор или на учредителния акт на дружеството, ако националното законодателство допуска такива договори или клаузи, ако те не са допустими, тази норма не се прилага от държавите-членки;
- Предприятието майка е акционер, респективно съдружник и по силата на договор с други инвеститори в същото предприятие упражнява мнозинството от гласовете. В този случай отделните страни могат да изискват притежаваните права на глас да са най-малко 20% от всички права на глас в капитала на предприятието.

При определянето на това дали има контрол правата на глас на предприятието майка се намаляват с акции и дялове, които са дадени като обезпечение, и правата по тях се упражняват съгласно получени инструкции и

когато се държат като обезпечение по заеми, а правата на глас се упражняват от лицето, дало обезпечението, а не от финансиращата институция.

Определени са случаите на освобождаване от изискванията за изготвяне на КФО и КДД. Освобождават се от това задължение малките групи, освен ако някое от предприятията в групата не е от обществен интерес. Дефиницията за малка група е дадена в чл. 3, т. 5 от Директивата. Критериите са идентични, както за малко предприятие, но изчислението за групата следва да става на консолидирана база, т.е. за групата на консолидирана база не са надвишени два от трите критерия:

- Сума на баланса – 4 000 000 евро;
- Нетен оборот – 8 000 000 евро;
- Средносписъчен състав на персонала за финансовата година – 50 души.

На държавите-членки е дадена опцията да предвидят в националните си законодателства освобождаване и за средните по големина групи, освен ако някое от предприятията в такава група не е от обществен интерес.

Държавите-членки могат да освобождават от задължението за изготвяне на КФО и КДД и всяко предприятие майка, което се явява дъщерно на друго предприятие майка, включително и предприятие от обществен интерес, ако:

- Предприятието майка притежава всички дялове или акции на освободеното предприятие (междинно предприятие майка); или
- Предприятието майка притежава минимум 90% от дялове или акции в освободеното предприятие (междинно предприятие майка) и останалите акционери, съдружници (малцинственото участие) не са възразили срещу освобождаването.

Освободеното предприятие (междинно предприятие майка) в индивидуалния си ГФО оповестява наименованието и седалището на предприятието майка, което го включва в своите КФО, и факта, че е освободено от задължението за съставяне на КФО и КДД по силата на националното си законодателство.

Описани са конкретни консолидационни процедури, които следва да се изпълнят при съставянето на КФО, които са:

- Активите и пасивите на предприятията, включени в обхвата на консолидацията, се записват изцяло в консолидирания баланс;
- Балансовата стойност на акциите и дяловете (участието) в капитала се елиминира с дела, който те имат в капитала и резервите на предприятията от групата;
- Всяка разлика между елиминираното съучастие и дела в собствения капитал се записва като репутация в консолидирания баланс, като методите за изчисляване на стойността на репутацията и всички съществени промени в нея спрямо стойността и от предходната година подлежат на оповестяване в бележките към КФО;

- На оповестяване подлежи прихващането на положителна и отрицателна репутация, когато това е разрешено от законодателството на съответната страна;
- Отрицателната репутация може да бъде прехвърлена към консолидирания ОПР, т.е. да бъде посочена като приход за периода, в баланса ще се яви като част от финансовия резултат за отчетната година;
- Частта от дяловете и акциите в дъщерните предприятия, които се притежават от други лица извън групата, се записват като отделна позиция в консолидирания баланс като неконтролирано (малцинствено) участие;
- Приходите и разходите на консолидираните предприятия се записват изцяло в консолидирания отчет за приходите и разходите, като размерът на печалбата (загубата), приспадаща се на малцинственото участие, се записва като отделна позиция в ОПР;
- Елиминират се вътрешногруповите разчети (вземанията и задълженията) между самите предприятия от групата;
- Елиминират се вътрешногруповите сделки (приходите и разходите от сделки между предприятията от групата);
- Елиминират се вътрешногруповите печалби и загуби (печалбите и загубите от сделки между предприятията, когато са включени в балансовата стойност на активи, налични в консолидирания баланс, т.е. тези активи не са били препродадени на трета външна страна);
- КФО се съставят към същата дата, към която са били съставени индивидуалните ГФО на предприятията от групата;
- Изключения от това правило могат да се разрешават от държавите-членки с цел датата на КФО да бъде датата на индивидуалните ГФО на най-голям брой предприятия от групата или на най-важните консолидирани предприятия, като това обстоятелство се оповестява в бележките към КФО. Оповестяват се и съществените събития, настъпили от датата, към която са били изготвени ГФО, до датата, към която се изготвя КФО;
- Ако разликата в датите между индивидуалните ГФО и КФО е повече от три месеца, такива предприятия се консолидират на база на междинни финансови отчети;
- Предприятията от групата прилагат една и съща счетоводна политика в индивидуалните си ГФО и в КФО;
- Предприятията, които са съвместно контролирани, могат да се включват в КФО по метода на пропорционалната консолидация.

Предписани са правилата за представяне на участията в асоциирани предприятия при изготвяне на консолидирани финансови отчети. Тези участия се посочват на отделен ред в консолидирания баланс, като са възможни два варианта на оценка:

- По себестойностния метод – участието в асоциираното предприятие се представя по балансовата му стойност. Разликата между тази стойност и

дела в капитала и резервите, които това участие представлява, се оповестява отделно в бележките към консолидирания баланс;

- По метода на собствения капитал – посочва се сумата, която съответства на дела на участието в собствения капитал. Разликата между тази сума и балансовата стойност на това участие се оповестява отделно в бележките към КФО.

Държавите-членки могат да предпришат един от тези два метода за представяне на участията в асоциирани предприятия в КФО, като предприятията оповестяват в бележките към тези отчети прилагания от тях подход.

Частта от печалбата или загубата, която се отнася до дялово участие в асоциирани предприятия, се записва като отделна позиция в консолидирания ОПР.

В Директивата са представени и правилата за оповестяване в бележките към КФО. Нормата изисква да се прилагат същите минимални изисквания, които се отнасят и до индивидуалните ГФО, които бяха представени по-горе, като се вземат предвид и се допълнят специфичните особености, валидни за изготвянето на КФО:

- По отношение на сделките между свързани лица се изключват сделките между свързани лица, които при консолидацията на групата са елиминирани, т.е. на практика не са представени в КФО;
- При оповестяване на сумите на възнагражденията, авансите и кредитите, предоставени на членовете на надзорните и управителни органи, се оповестяват само тези, предоставени от предприятието майка и неговите дъщерни предприятия на членовете на управителния и надзорен орган на предприятието майка;
- Оповестяват се наименованията и седалищата на предприятия от групата, включени в консолидацията;
- Делът от капитала, притежаван във всяко едно дъщерно предприятие;
- Основанията за включване на дадено предприятие в обхвата на консолидацията;
- Наименованията и седалищата на предприятията, които са консолидирани по метода на пропорционалната консолидация (съвместно контролирани предприятия).

Директивата разписва правилата за съдържанието на КДД, като де факто препраща към изискванията на чл. 19 и 20 за доклада за дейността при изготвяне на индивидуалните ГФО и декларацията за добро корпоративно управление. Специфичното изискване, което е предвидено, касае докладването на системите за вътрешен контрол и управление на риска, като в декларацията за корпоративно управление се извършва позоваване на основните характеристики на системите за вътрешен контрол и управление на риска за консолидираните предприятия, взети като цяло.

Държавите-членки следва да гарантират, че в рамките на разумен срок, който не превишава 12 месеца след датата на баланса, предприятията публикуват одобрените си ГФО и доклади за дейността заедно с мнението (доклада) на регистрирания одитор или одиторското предприятие, извършили независим финансов одит на този ГФО.

Предприятията могат да бъдат освободени от задължението да публикуват ГДД, когато при поискване може лесно да се получи копие от него на цена, ненадхвърляща административните разходи по изготвянето му.

Отделните страни могат да освободят малките предприятия от задължението да публикуват своите ОПР и ГДД, а на средните предприятия може да бъде позволено да публикуват съкратен баланс и съкратени бележки към финансовите отчети.

В допълнителните изисквания по отношение на публикуването е предвидено, когато се публикуват ГФО и ГДД изцяло, те следва да бъдат във вида и с текста на основата, на която регистрираният одитор е изразил своето мнение по тях, както и да се придружават от пълния текст на одиторския доклад на законовия одитор.

При публикуване на съкратени финансови отчети този факт се оповестява. Освен това се оповестява и видът на одиторския доклад:

- Неквалифицирано мнение;
- Квалифицирано мнение;
- Отрицателно мнение (отказ от заверка);
- Параграф за обръщане на внимание.

Задължението и отговорността за изготвяне и публикуване на ГФО, КФО, ГДД и КДД е задължение на управителните и надзорните органи на съответното предприятие. Законите и подзаконови норми на държавите-членки трябва да предвидят адекватни административни мерки по отношение на предприятията и членовете на управителните и надзорни органи за налагане на административни санкции при нарушаване на задълженията им за съставяне и публикуване на финансовите отчети и на докладите за дейността.

Общото изискване на Директива 2013/34/ ЕО е, че държавите-членки трябва да гарантират задължителен, законов независим финансов одит на предприятията от обществен интерес, средните и големи предприятия. Съгласно параграф 43 от преамбюла на Директивата на отделните страни се позволява да решат да приемат прагове за задължителен законов одит, в които да се включват и малки предприятия на база на преценка на специфичните условия в конкретната страна (събираемост на данъчни приходи, значителен риск от рязък спад на прозрачността на финансовите отчети и/или качеството на финансовото отчитане).

Директивата поставя като задължително изискване регистрираният одитор (специализираното одиторско предприятие) да изрази становище относно това

дали докладът за дейността съответства на информацията от финансовите отчети, за които се отнася.⁶

Новите моменти са следните:

- Законовият одитор трябва да се произнесе и върху това дали ГДД е бил изготвен в съответствие с приложимите законови изисквания; и
- Върху това дали са му станали известни съществени случаи на невярно представяне в ГДД, като следва да посочи характера на това невярно представяне.

Тези изисквания към регистрираните одитори следва да се прилагат и спрямо КФО и КДД на база принципа „mutatis mutandis”⁷.

С тази директива се правят промени в Директива 2006/43/ЕО относно съдържанието на одиторския доклад, като изцяло се пренаписва чл. 28 от последната.

Съдържанието на одиторския доклад по Директивата съответства на изискванията на международните одиторски стандарти (МОС 700 *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*). Съгласно Директивата имаме изискване за произнасяне по ГДД, за което в МОС е предвидена възможност да бъде част от одиторския доклад (отделен параграф за други законови изисквания). Тази възможност в МОС е за всички случаи, когато националната законова рамка е предвидила други отговорности за докладване от страна на регистрирания одитор. В този смисъл като част от одиторския доклад е и изискването законовият одитор да се произнесе и за съответствието на свързаните доклади за плащанията към държавата на някои предприятия от добивната промишленост.

Одиторският доклад относно КФО следва да отговаря на същите изисквания, както одиторският доклад върху индивидуалните ГФО. Когато заедно с КФО се представят и ГФО на предприятието майка, се позволява одиторските доклади, които се издават, да бъдат комбинирани.

В Директивата има конкретни разпоредби относно освобождавания и ограничения за освобождавания. Първата част от предвидените освобождавания се отнасят за микропредприятията. Те са следните:

- Тези предприятия се освобождават от задължението да представят информация за задълженията си по „Получени аванси ” и „Приходи за бъдещи периоди” на отделен ред, при условие че тези суми са оповестени в бележките към ГФО или под линия в самия баланс;
- Не се изисква от тях да съставят бележки за общия размер на финансовите си задължения, гаранции или непредвидени разходи, свързани с пенсии, и за размера на авансите и предоставените кредити на

⁶ Съгласно действащия закон за счетоводството чл.38, ал.4 и сега на регистрираните одитори респективно на специализирани одиторски предприятия е вменено това задължение.

⁷ *Mutatis mutandis* е фраза от латински, която се превежда като „Като се променят нещата, които трябва да се променят“, „с необходимите промени“.

- членовете на управителните органи, ако същата информация е оповестена под линия към баланса;
- Не е необходимо тези предприятия да изготвят ГДД в съответствие с настоящата директива, ако информацията, изисквана по член 24, параграф 2 от Директива 2012/30/ЕС, е оповестена в бележките към ГФО. Посочената норма предвижда, в случай че националното законодателство допуска придобиването на собствени акции, да се представи информация за причините за придобиването, броя и номиналната стойност на придобитите за финансовата година акции и частта от записания капитал, която тези акции представляват. Освен това трябва да се посочи сумата на платената престация, когато това придобиване е възмездно и броя и номиналната стойност на всички притежавани собствени акции;
 - Могат да бъдат освободени от задължението да публикуват ГФО в съответствие с глава седма от настоящата директива, ако съответният ГФО е представен най-малко на един компетентен национален орган. Същият този орган, когато това не е Търговския регистър, е длъжен да представи тази информация на Търговския регистър;
 - На микропредприятията може да се разрешава изготвянето на съкратен баланс и ОПР;
 - Тези компании следва да не прилагат моделите за оценка по справедлива стойност при водене на текущата си счетоводна отчетност и при изготвяне на ГФО;
 - За микропредприятията се приема принципната постановка, че прилагането на предвидените освобождавания по силата на Директивата не нарушава за тях принципа за вярно и честно представяне.

Предвидени са допустими освобождавания за дъщерни предприятия относно неприлагането на настоящата директива⁸ по отношение на съдържанието, одита и публикуването на ГФО и ГДД на предприятия, които са дъщерни и са изпълнени следните условия;

- Предприятието майка се регулира от законодателството на държавата или друга държава-членка;
- Всички акционери и съдружници са дали съгласие за прилагане на това освобождаване;
- Предприятието майка е декларирало, че гарантира поетите задължения на дъщерното си предприятие;

⁸ Освобождаването се прилага независимо от изискванията на „Директива 2009/101/ЕО за координиране на гаранциите, които държавите-членки изискват от дружествата по смисъла на чл. 48, втора алинея от Договора за защита на интересите на членовете и трети лица с цел тези гаранции да станат равностойни” (това е Директивата, която изисква създаването на електронния вариант на търговския регистър) и „Директива 2012/30/ЕС за защита на интересите както на съдружници, така и на трети лица по отношение учредяването на акционерни дружества и поддържането и изменението на техния капитал”.

- Декларациите за съгласието на акционерите и даването на гаранция от предприятието майка са публикувани от дъщерното предприятие по съответния законов ред;
- Дъщерното предприятие е част от група, подлежаща на консолидация;
- Ползването на освобождаването е оповестено в бележките към КФО на групата;
- За дъщерното предприятие са публикувани КФО, КДД и одиторски доклад в съответствие с глава втора от Директива 2009/101/ЕО, предвиждаща задължителните изискванията за оповестяване на информация за търговските дружества.

Посочени са определени освобождавания за предприятия по отношение на прилагането на Директивата, в които публични предприятия или финансови институции са неограничено отговорни съдружници и те се регулират от законодателството на съответната държава-членка, както и определени възможни освобождавания по отношение на публикуването на ОПР относно предприятия майки, които изготвят КФО в съответствие с Директива 2013/34/ЕС, като това освобождаване се оповестява в бележките към ГФО и КФО и финансовият резултат за периода е записан в баланса на предприятието.

Предвидените освобождавания в Директивата не се прилагат за предприятия от обществен интерес. Същите се третираат като големи предприятия независимо от реализирания от тях нетен оборот, сумата на балансовото им число и средносписъчния състав на персонала за отчетната година.

С тази директива е създадено ново законодателно изискване. Основните разпоредби бяха представени по-горе. В допълнение на вече казаното трябва да посочим, че с цел по прецизното разбиране на изискванията на директивата в тази глава са дадени легални определения на понятията:

- „предприятие, работещо в добивната промишленост” – това е предприятие, извършващо каквато и да било дейност, свързана с проучване, търсене, откриване, разработване на находища и добив на минерали, нефт, природен газ или други суровини;
- „предприятие, работещо в дърводобива на девствени гори” – това е предприятие, осъществяващо дейност в девствени гори съгласно Регламент (ЕО) №1893/2006, който регламент установява статистическата класификация на икономическите дейности в ЕО.
- „Правителство” – означава който и да е национален или местен орган;
- „Проект” – оперативни дейности, управлявани от единен договор, лиценз, лизинг, концесия или друго правно споразумение;
- „Плащане” – сума, изплатена в парично изражение за дейности в добивната или дърводобивната промишленост. Като тук се включват – права върху продукцията, данъци върху дохода (печалбите на дружеството), рояли, дивиденди, бонуси за подписване, откриване на производството, лицензионни такси, наеми, такси за регистрация и др. възнаграждения за лицензии и концесии, както и плащания за инфраструктурни подобрения.

За групите, които имат дъщерни предприятия в добивната/дърводобивната промишленост, се изготвя консолидиран доклад относно плащанията към правителството.

Докладите се публикуват съгласно законодателството на всяка държава, като отделните страни гарантират, че членовете на управителните органи на предприятията, действайки в рамките на предоставените им правомощия, са изготвили и представили тези доклади в съответствие с изискванията на тази директива.

Държавите-членки следва в националните си законодателства да предвидят санкции за нарушаване на националните разпоредби, имплементиращи нормите на настоящата директива, както и да вземат всички необходими мерки за прилагането и налагането на тези санкции.

Срокът за транспониране на нормите на директивата в законовите и подзаконовите актове на държавите-членки е 20 юли 2015 година. На отделните страни се дава правото разпоредбите на новоприетото законодателство, свързано с имплементирането на Директива 2013/34/ЕС, да бъдат в сила (да се прилагат за първи път по отношение на финансови отчети за финансови години, започващи на 01 януари 2016 г. или през календарната 2016 година)

Адресати на тази директива са всички държави-членки на Европейския съюз.

**DIRECTIVE 2013/34/EU OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE
COUNCIL AND CHALLENGES TO THE ACCOUNTANCY PROFESSION IN
THIS COUNTRY**

Boyko Kostov
*Certified Public Accountant,
Registered Auditor
Chairman of the ICPA*

Hristo Mavrudiev
*Certified Public Accountant,
Registered Auditor*

Key words:

*Directive 2013/34/EU
European Parliament
Accountancy Profession
Accountancy Act
Small- and Medium-Sized Enterprises (SMEs)
Think Small First
Accounting Standards
Micro Entities
Large Entities*

Summary:

Directive 2013/34/EU transposition into Bulgarian law will cause heated debate, and not only within the accountancy profession. This article aims, on the one hand, at outlining certain emerging issues and their possible resolution in terms of public interest needs, and, on the other, at provoking the response and comments by all stakeholders.