



ОТНОСНО УЧАСТИЕТО НА ОДИТОРИТЕ В ПРЕОБРАЗУВАНЕТО НА ПРАВНАТА ФОРМА НА ДРУЖЕСТВАТА

Д-р Дияна Банкова

Преподавател, специалност „Противодействие на престъпността и опазване на обществения ред”,
Катедра „Сигурност и граничен контрол”,
Академия на МВР

Ключови думи:	Резюме
<p>Управление Правна форма Проверител Риск от измами</p> <p>JEL Класификатор: H83; M48; G32; K00</p>	<p>Преобразуването на дружествата се проявява още по-често по време на пандемия в различни форми. Разпоредбите изискват освен участието на юристи и компетентни лица в областта на одита – дипломиран експерт-счетоводител, т. нар. „проверител“. Изследването е посветено на трансформацията на юридическата форма на дружествата спрямо националното законодателство, съгласно изискванията в Търговския закон (ТЗ), по-конкретно – чл. 264 „д“, от еднолично дружество с ограничена отговорност (ЕООД) в еднолично акционерно дружество (ЕАД). Причината за участието на одиторите в този процес е професионалната им преценка относно това дали финансовото състояние на дружеството ще отговоря на критериите на преобразуваната форма на предприятието. Важно е да се проследи спецификата на методиката за извършване на проверка от този вид от страна на проверителите.</p>

Въведение

Вследствие на разразилата се пандемия с **COVID-19**¹ се наблюдават значителни промени във финансовите обороти на компаниите. Някои бизнес сектори (информационни технологии, фармация) се оказаха доста по-ликвидни, за разлика от други. Съответно тези промени рефлектират и върху юридическата форма на дружествата.

Често пъти ръководните решения изискват да се извърши преобразуване на юридическата форма на дадено предприятие. Този процес може да се обозначи като значително сложен и комплексен от познания в областта на търговското право и счетоводството. Поради тази причина в процедурата по преобразуване се изисква и участието на „**проверител**“, който е дипломиран експерт-счетоводител, регистриран

¹ COVID-19 е инфекциозно заболяване, причинявано от коронавирус.

одитор към **Института на дипломираните експерт-счетоводители (ИДЕС)**.

В **раздел III** на **глава шестнадесета** от **Търговският закон (ТЗ)**² са представени различни хипотези за преобразуване на едно дружество чрез: вливане, сливане, придобиване, отделяне чрез придобиване, разделяне чрез учредяване, отделяне чрез учредяване, преобразуване чрез промяна на правната форма, отделяне, преобразуване чрез прехвърляне на имуществото върху едноличния собственик, при ликвидация. Всяка една от формите притежава своя специфична методика за извършване.

Настоящата статия има за **цел** да проследи процеса по преобразуване на формата на дружество от еднолично дружество с ограничена отговорност (ЕООД) в еднолично акционерно дружество (ЕАД), както и в какво се изразява участието на одиторите в процедурата по преобразуване на юридическата форма.

Изследването ще може да се реализира с изпълнението на следните **задачи**:

- ✓ анализиране на термина *преобразуване*;
- ✓ изследване на ролята на одиторите – проверители, и процедурите, изискващи се в трансформацията на правната форма на дружеството;
- ✓ преглед на разпоредбите на **чл. 264 „д“** от **ТЗ** и други, значими за преобразуването от ЕООД в АД.

Със създаването на едно дружество собствениците определят и неговата правна форма. Те имат първоначална представа за дейността на фирмата, но с течение на времето може да се наложи да се извърши промяна. Невъзможно е да се предвиди всяка една инвестиция, или непланирано събитие като COVID-19, както и резултатите (положителни или отрицателни) от нейното въздействие върху компанията.

Тези обстоятелства налагат дружествата да правят промени. Според информация от електронната страница на **Министерството на икономиката**³ не е необходимо дружеството да изпадне в ликвидация, за да се преобразува. Създава се ново дружество, което приема всички права и задължения на предишното дружество. Също така е оповестено, че преобразуването на едно дружество въз основа на правната форма на дружеството е нужно да се разграничи от процедурите по преобразуване чрез: сливане, вливане, разделяне и отделяне.

Живко Бонев също представя становище по отношение на преобразуващите се дружества. Според неговото изследване този вид дружество е „съществуващото дружество, което променя своята правна форма и прекратява своето по-нататъшно съществуване без

² Търговски закон, обн., ДВ, бр. 48 от 18 юни 1991 г., посл. изм., ДВ, бр. 104 от 8 декември 2020 г.

³ Преобразуване на дружеството чрез промяна на правната форма, актуално 26.03.2021 г, <<https://www.mi.government.bg/bg/themes/preobrazuvane-na-drujestvoto-chrez-promyana-na-pravnata-forma-2008-484.html>> последно влизане на: 01.12.2021 г.

ликвидация⁴. Разгледани са и изискванията, които трябва да спази новоучреденото дружество, включително и данъчни въпроси, свързани със **Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)**⁵ и **Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС)**⁶.

В чуждестранната литература⁷ се отбелязва, че компаниите по време на преобразуване са изправени пред значителни рискове от измами. Причината се корени в това, че управляващите използват реорганизацията (чрез сливане, вливане, придобиване) като средство за извършване на измами. При установяването на „организационна трансформация до пълното ѝ интегриране структурата на вътрешния контрол на организацията става крехка – тя се занимава с необичайни бизнес дейности и сътрудниците са изложени на значителна несигурност, включително страх от загуба на работата си и натиск за постигане на положителни финансови резултати⁸.

Други автори споделят в *Harvard Business Review*, че успешната трансформация на дружество е голямо предизвикателство. Изследването⁹ посочва, че от изследвани 125 международни компании само 22% от тях са преобразували правната си форма успешно. В извадката на изследваните компании попадат **Microsoft**, **Paypal** и други от този ранг.

Практиката показва, че често пъти висшият мениджмънт манипулира своите финансови резултати. По-конкретно, извършват се корекции по чистата стойност на имуществото, която се явява завишена, за да се покрият законодателните изисквания. Реално трябва да бъдат оценени на по-ниска стойност, например поради възникнали задължения.

В тази връзка, за да се минимизират злоупотребите с трансформацията на компаниите, националното законодателство налага участието и на проверител в разглежданите процедури по преобразуване на правната форма на дадено дружество. Когато придобиваме качеството на „проверител“ към дадено дружество, е необходимо да се съобразим с редица изисквания. За тази цел ще бъдат разгледани част от най-ключовите процедури, съотнесими за този процес.

Като основополагащо може да се определи **Решението за преобразуване на общото събрание**, в случая на управляващия съдружник, поради едностепенната форма на управление, за извършване на проверка. Когато в дружеството участват повече съдружници, е необходимо да се сключи договор за преобразуване, както и план за

⁴ Бонев, Ж. (2015) Преобразуване на дружества чрез промяна на правната форма, сп. ИДЕС, година XIX, бр. 4, <<https://www.ides.bg/media/1244/04-2015-zhivko-bonev.pdf>>, последно влизане на: 01.12.2021 г.

⁵ Закон за корпоративното подоходно облагане, обн., ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г., посл. изм., ДВ, бр. 21 от 12 март 2021 г.

⁶ Закон за данък върху добавената стойност, обн., ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., посл. изм., ДВ, бр. 17 от 26 февруари 2021 г.

⁷ Preventing corporate fraud during organizational transformation, March 2015, Dogas, Ch., <<https://www.fraud-magazine.com/article.aspx?id=4294987749>>, last accessed to: 02.12.2021.

⁸ Ibid.

⁹ The Secret Behind Successful Corporate Transformations, Argenti, P., Berman, J., Calsbeek, R., September 14, 2021, <<https://hbr.org/2021/09/the-secret-behind-successful-corporate-transformations>>, last accessed to: 02.12.2021.

преобразуване. Това е посочено в **чл. 262 „д“** от ТЗ. Изисква се документите да бъдат в писмена форма и да бъдат подписани и заверени пред нотариус.

В **чл. 262 „ж“** са уредени формата и съдържанието **на плана и договора за преобразуване**. При преобразуване на едно предприятие в **акционерно дружество (АД)** проверителят се задължава да провери договора, както и плана за преобразуване. В **Таблица № 1** по-долу ще бъдат представени реквизитите, които трябва да включват.

Таблица № 1. Съдържание на договор и план за преобразуване на търговско дружество

№	Договор	План
1.	Правна форма, име на дружеството, единен идентификационен код и седалище на всяко от преобразуващите се и приемащите дружества	Точно описание и разпределение на правата и задълженията от имуществото на преобразуващото се дружество, които преминават към всяко новоучредено дружество
2.	Съотношение на замяна на акциите или дяловете, определено към конкретна дата	Разпределение на дяловете, акциите и членството в новоучредените и/или преобразуващите се дружества между съдружниците или акционерите на преобразуващите се дружества и критерия за това разпределение
3.	Размер на паричните плащания и срок на изплащането им	
4.	Описание на дяловете, акциите или членството, което всеки съдружник или акционер придобива в новоучредените и/или приемащите дружества	
5.	Условия относно разпределянето и предаването на акциите от новоучредените или приемащите дружества	

6.	Момент, от който участието в новоучредено или приемащо дружество дава право на дял от печалбата, както и всички особености във връзка с това право	
7.	Момент, от който действията на преобразуващите се дружества се смятат за извършени за сметка на новоучредените или приемащите дружества за целите на счетоводството	
8.	Права, които новоучредените или приемащите дружества дават на акционерите с особени права и на притежателите на ценни книги, които не са акции	
9.	Проверка от проверител съгласно чл. 262 „А“ от ТЗ	

Източник: Търговски закон

При извършване на проверка от страна на одиторите е необходимо да се вземат предвид компонентите, заложиени в таблицата, както и определените срокове за изпълнение в договора и плана за преобразуване, посочени от ръководството на дружеството. Също така трябва да се обърне внимание и на това, че промяната на правната структура на едно дружество не може да настъпи по-рано от 6 месеца преди датата на договора или плана за преобразуване. Това важи и за по-късен етап от датата на договора или плана за преобразуване.

Освен този ангажимент на управляващите е необходимо и да се представи доклад на основание **чл. 262 „и“ от ТЗ**. Всяко едно от преобразуващите и приемащите дружества съставя доклад относно процедурата по преобразуване. Докладът включва пояснения относно правната и икономическата обосновка по договора и плана за преобразуване, в зависимост от действието по замяна, вливане, отделяне, разпределяне на дялове и акции, упоменават се данните на избрания проверител. Нужно е всеки един от преобразувателите да бъде запознат с информацията в доклада и да даде съгласие, за да стартира процедурата, като не е изрично посочено да бъде в писмена форма. Цялата документация трябва да се представи в **Агенцията по вписванията (Търговски регистър)** в срок не по-малко от 30 дни преди датата за вземане на решението за преобразуване. Друг орган, който управляващите съдружници са задължени да информират (преди започване на процедурата), е **Националната агенция за приходите**

(НАП). Извършва се чрез уведомление във връзка с предстоящата промяна към съответната териториална дирекция, към която ще бъде вписано дружеството.

Проверителят също има ангажимент да разгледа решението, договора, плана за преобразуването и доклада, ако има съставен такъв от страна на ръководството на дружеството, което ще се трансформира. В **чл. 262 „л“** от **ТЗ** са отразени правомощията на одитора по време на проверката.

За да започне одиторът проверката, е нужно да бъде сключен договор на основание **чл. 280 – 292 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД)**¹⁰. В допълнение, за извършване на ангажимента при сключването на договора проверката по същество е нужно да се съобрази и с **Международните стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, 4400 „Ангажименти за извършване на договорени процедури относно финансова информация** ¹¹. Също така не трябва да се пропуска и **писмото за поемане на одиторски ангажимент**, съгласно **Международните одиторски стандарти (МОС)**¹², като неизменна съпътстваща част от договора.

Задължително е да се посочи правното основание за преобразуване на дружеството, обсъдено с юрист, който да следи изпълнението на процедурата. Например в кратко изследване ще се представи хипотетично преобразуване по **чл. 264 „д“** от **ТЗ**.

В началото на самата процедура е задължително да се установи дали одиторът има конфликт на интереси със собственика на дружеството. Съответно през последните две години същият не трябва да е извършвал финансов одит или счетоводни услуги на дружеството. За тази цел се попълва декларация, в която се декларира точно това. За тази цел в **Приложение № 1** ще бъде представена примерна декларация на проверител, извършващ преобразуване.

¹⁰ Закон за задълженията и договорите, попр., ДВ, бр. 2 от 5 декември 1950 г., посл. изм., ДВ, бр. 35 от 27 април 2021 г.

¹¹ International Federation of Accountants (IFAC), 529 Fifth Avenue, New York, USA.

¹² International Standard on Related Services 4400, International Auditing and Assurance Standards Board facilitated by the International Federation of Accountants (IFAC), 529 Fifth Avenue, New York, USA, 2020.

Приложение № 1

ДЕКЛАРАЦИЯ
от проверител
по чл. 262а, ал. 3 от ТЗ

Долуподписаният/ата (три имена), ЕГН, регистриран одитор с рег. № от регистъра на ИДЕС, в качеството си на проверител, назначен за извършване на проверка при преобразуването на (име на дружеството) ЕООД, вписано в Търговския регистър към Агенция по вписванията, с ЕИК, със седалище и адрес на управление на дружеството: гр., с настоящото:

ДЕКЛАРИРАМ, ЧЕ:

1. Съм регистриран одитор под № в регистър на регистрираните одитори, членове на Института на дипломираните експерт-счетоводители в Република България.
2. През последните две години от датата на проверката и изготвянето на доклада не съм одитор на дружеството, нито съм изготвял оценка на непарична вноска.
3. Няма да бъда одитор в следващите две последващи години от датата на преобразуването на участващото в процедурата по преобразуване дружество.

Известно ми е, че за деклариране на неверни данни нося наказателна отговорност по чл. 313 от Наказателния кодекс (НК).

Дата:2021 г.

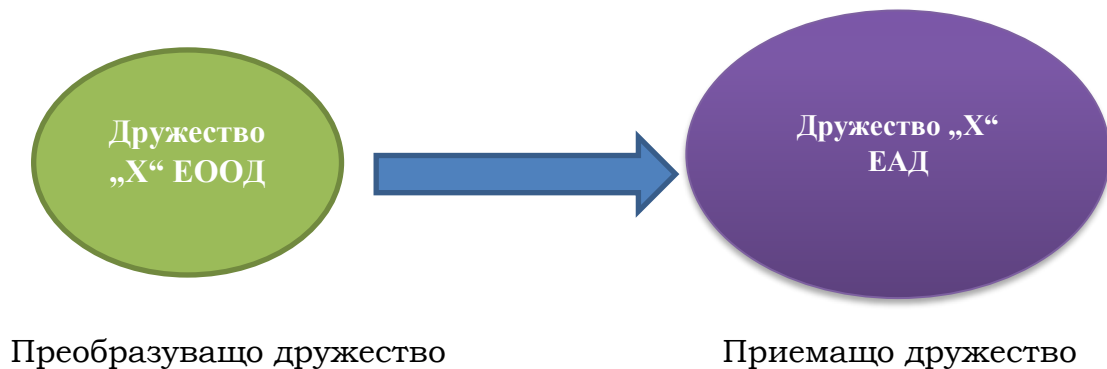
Декларатор:

(Подпис)

(Три имена на проверителя)

След като вече е одобрен, в качеството на „проверител“ одиторът по преобразуване на дружество е нужно да извърши подходящи тестове и процедури. По-конкретно ще се акцентира върху хипотезата на **чл. 264 „д“** от **ТЗ**, когато дружеството се трансформира от ЕООД в ЕАД.

Фигура № 1. Преобразуване на юридическата форма на дружество от ЕООД в ЕАД



Източник: Авторска примерна разработка

След като се представя хипотеза, в която става въпрос за дружество от еднолична форма на управление, не е необходимо управляващият да създава договор и план за преобразуване, както и доклад, тъй като единственият, който трябва да бъде запознат, е самият той, дори и в новоучреденото дружество под формата на „ЕАД“.

В процеса на работата по същество проверителят трябва да изрази становище:

- ✓ По отношение **годишния финансов отчет и доклада за дейността на преобразуващото се дружество** е необходимо да се извърши преглед на чистата стойност на активите, капиталът на дружеството трябва да достигне минималния изискуем капитал за акционерна форма – 50 000,00 лв. Необходимо е да се вземе предвид, че дружеството е новоучредено – чл. 262 (с), ал. 3 и чл. 262 (у), ал. 1 от ТЗ. В разглежданата хипотеза трябва да се провери дали това изискване е изпълнено. Дружеството се намира под общ контрол на един и същ собственик и трябва да се убедим по какъв начин е станало прехвърлянето на всички елементи на нетните активи (собствения капитал).
- ✓ Нужно е да се обърне внимание от страна на проверителите на **задълженията (краткосрочни и дългосрочни)** на трансформиращото се дружество, както и да се провери чистата стойност на активите на дружеството. Ако има възникнали такива, какво би било тяхното рефлектиране върху финансовия резултат на дружеството и ще повлияе ли върху чистата стойност на имуществото на дружеството.

- ✓ Също така се изисква годишният финансов отчет да се отнася за финансова година, приключила преди не по-късно от 6 месеца съгласно разпоредбите на **ТЗ**. В повечето случаи се изисква да се извърши преглед от проверителя и на междинен финансов отчет, който е създаден с цел за преобразуване. Приоритет е да се провери дали са спазени изискванията към **Закона за счетоводството (ЗСч)**.
- ✓ Друго важно условие е одиторът да се запознае с „доклад относно експертна оценка за определяне пазарната стойност на капитала“ на дружеството. Желателно е да бъде извършено от независим лицензиран оценител, съгласно **Закона за независимите оценители (ЗНО)¹³**, на недвижими имоти, машини, съоръжения, права на интелектуална и индустриална собственост и други търговски отношения на дружеството. Независимият оценител извършва оценка на пазарната стойност на дружеството, с която проверителят трябва да се съобрази и да изрази констатация: **дали като едноличен собственик на капитала чистата стойност на активите на новоучреденото дружество не е по-ниска от 50 000,00 лева**.
- ✓ По отношение на активите на дружеството или продукцията проверителят може да извърши инвентаризация, ако иска да се убеди в съществуването на активите. В пандемичната обстановка е изключително трудно да се извършват проверки на място, затова от страна на одиторите е нужно да се използват алтернативни методи и процедури. Например, за да се ограничи живият контакт, би могло да се използва онлайн видео разговор, за да се установи наличността на активите. Също така проверителят има право да се възползва и от установената чиста стойност на активите. Чрез експертния доклад на независимия оценител проверителят също може да мотивира и своето становище.
- ✓ За да се трансформира дружеството в ЕАД, индикативната пазарна стойност на ЕООД (преобразуващо се дружество) не може да бъде по-малка от размера на капитала. Поради тази причина оценителят може да приложи метода „чиста стойност на активите“ или някой друг за посочените цели, с който се предполага, че активите са оценени по справедлива стойност и предприятието ще продължи да функционира като действащо в обозримо бъдеще.
- ✓ Проверителят също трябва да бъде запознат и с избраните членове на съвета на директорите на новоучреденото дружество.

Могат да бъдат извършени и допълнителни проверки в зависимост от целите за преобразуване на дружеството. Посочените са само примерни спрямо разпоредбите на чл. 264 „д“ от ТЗ.

Поради влошената икономическа обстановка в страната ни, вследствие на COVID-19, е вероятно да се повиши търсенето и

¹³ Закон за независимите оценители, обн., ДВ, бр. 98 от 14 ноември 2008 г., посл. изм., ДВ, бр. 19 от 8 март 2011 г.

реализирането на преобразуване на дружества. В изследването се представи хипотеза за положително развитие на дружество. Въпреки това, например **Акционерните дружества със специална инвестиционна цел (АДСИЦ)** започват масово да преобразуват своята юридическа форма в АД. Причината е, че дружеството по този начин ще бъде в по-лек режим на регулация от контролните и надзорни институции.

От представеното кратко изследване могат да се обобщят следните по-важни **изводи**:

- ✓ към момента се установява тенденция към преобразуване на правната форма на дружествата в България;
- ✓ съгласно изискванията на ТЗ „проверител“ и одитор е синоним;
- ✓ чрез участието на проверител в процедурата по преобразуване на дружество ще могат да се минимизират рисковете от измами, че чистата стойност на активите е по-ниска от заявената;
- ✓ необходима е съвместна дейност с юриста, назначен по преобразуването на предприятието;
- ✓ извършването на инвентаризация по време на пандемия е по-трудно от всякога, затова одиторите могат да използват алтернативни методи.

Поради динамичното развитие на световната и националната икономика е приоритет да се повиши контролът при преобразуване на правната форма на дружествата. В тази насока проверителите са пряко ангажирани с процедурата по преобразуване. С оглед на така създалата се обстановка от страна на проверителите е необходимо да се извършат допълнителни тестове и процедури, свързани с минимизирането на риска от измами в предприятията.

Библиографска справка:

1. Бонев, Ж. (2015): Преобразуване на дружества чрез промяна на правната форма, сп. ИДЕС, година XIX, бр. 4, <<https://www.ides.bg/media/1244/04-2015-zhivko-bonev.pdf>>, последно влизане на: 01.12.2021 г.
2. Закон за данък върху добавената стойност, обн., ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., посл. изм., ДВ, бр. 17 от 26 февруари 2021 г.
3. Закон за задълженията и договорите, попр., ДВ, бр. 2 от 5 декември 1950 г., посл. изм., ДВ, бр. 35 от 27 април 2021 г.
4. Закон за корпоративното подоходно облагане, обн., ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г., посл. изм., ДВ, бр. 21 от 12 март 2021 г.
5. Закон за независимите оценители, обн., ДВ, бр. 98 от 14 ноември 2008 г., посл. изм., ДВ, бр. 19 от 8 март 2011 г.
6. Закон за счетоводството, обн., ДВ, бр. 95 от 08.12.2015, посл. изм. и доп., бр. 105 от 11.12.2020 г., в сила от 01.01.2021 г.

7. Преобразуване на дружеството чрез промяна на правната форма, актуално 26.03.2021 г.
<<https://www.mi.government.bg/bg/themes/preobrazuvane-na-drujestvoto-chrez-promyana-na-pravnata-forma-2008-484.html>>
последно влизане на: 01.12.2021 г.
8. Търговски закон, обн., ДВ, бр. 48 от 18 юни 1991 г., посл. изм., ДВ, бр. 104 от 8 декември 2020 г.
9. International Federation of Accountants (IFAC), 529 Fifth Avenue, New York, USA.
10. International Standard on Related Services 4400, International Auditing and Assurance Standards Board facilitated by the International Federation of Accountants (IFAC), 529 Fifth Avenue, New York, USA, 2020.
11. Preventing corporate fraud durin organizational transformation, March 2015, Dogas, Ch., <<https://www.fraud-magazine.com/article.aspx?id=4294987749>>, last accessed to [02.12.2021].
12. The Secret Behind Successful Corporate Transformations, Argenti, P., Berman, J., Calsbeek, R., September 14, 2021, <<https://hbr.org/2021/09/the-secret-behind-successful-corporate-transformations>>, last accessed to [02.12.2021].

ABOUT THE PARTICIPATION OF AUDITORS IN THE TRANSFORMATION THROUGH CHANGE IN THE LEGAL STRUCTURE OT THE ENTERPRISES

Diyana Bankova, PhD

Visiting Professor

Academy of the Ministry of Interior

Keywords:	Summary
Management Legal form Auditor Risk of fraud	<p>The enterprises transformation through change in the legal structure is even more common during a pandemic, in various forms. The regulations require, in addition to the participation of lawyers, competent persons in the field of audit - a certified public accountant, the so-called "auditor". The study is dedicated to the transformation of the legal form of companies in relation to national legislation, according to the requirements of the Commercial Law (CA), in particular – Art. 264 "d". The reason for the participation of the auditors in this process is their professional assessment of whether the financial condition of the company will meet the criteria of the transformed form of the enterprise. It is important to follow the specifics of the methodology for performing this type e of inspection by the auditors.</p>